

Responsabilidad administrativa y contable respecto a los fondos Next Generation EU en la esfera local

ROBERTO FERNÁNDEZ LLERA*
Síndico mayor de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.
Profesor de Economía (acreditado a titular) de la Universidad de Oviedo

1. Introducción
2. Aspectos esenciales de la responsabilidad contable
3. La jurisdicción contable y sus procedimientos
 - 3.1. Institucionalidad y jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas
 - 3.2. Los procedimientos jurisdiccionales
 - 3.3. Legitimación y garantías de defensa
 - 3.4. La jurisdicción contable en el panorama internacional
 - 3.5. Esbozando una reforma de la jurisdicción contable española
4. Responsabilidad contable y sector público local
 - 4.1. Algunas constataciones
 - 4.2. ¿Nueva responsabilidad contable con viejos odres?
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía

Resumen

La responsabilidad contable es un instituto tradicional en España que la Constitución sitúa en la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, aunque también se puede ventilar en vía administrativa. En el panorama internacional son varias las entidades fiscalizadoras superiores con doble función fiscalizadora y de enjuiciamiento contable. Al hilo de la experiencia acumulada, se exponen algunas líneas de reforma, partiendo de la complejidad del asunto y con la vista puesta en el sector público local, incluyendo retos clásicos —sin

Artículo recibido el 23/09/2024; aceptado el 11/10/2024.

* Las opiniones del autor no representan necesariamente las de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, contenidas en los informes aprobados por dicha institución. A Ulpiano Villanueva Rodríguez, *in memoriam*.

duda, su encaje territorial— y otros novedosos derivados del *Next Generation EU* (NGEU).

Palabras clave: *sector público local; responsabilidad contable; Tribunal de Cuentas; fiscalización.*

Administrative and accounting responsibility regarding NextGenerationEU funds at the local level

Abstract

Accounting responsibility is a traditional concept in Spain, with the Constitution placing it under the jurisdiction of the Court of Auditors, though it can also be addressed through administrative channels. On the international stage, several supreme audit institutions have both auditing and accounting adjudication functions. Drawing from accumulated experience, this article outlines some reform proposals, acknowledging the complexity of the issue and focusing on the local public sector. It includes classic challenges—such as territorial integration—and new ones arising from the NextGenerationEU (NGEU) funds.

Keywords: local public sector; accounting responsibility; Court of Auditors; auditing.

1

Introducción

Recuerda el *Diccionario de la lengua española* que responsabilidad es, ante todo, “cualidad de responsable”. La etimología conduce al latín medieval *responsabilis* (que requiere respuesta), a su vez, derivado del latín *responsāre* (responder). En una segunda acepción, la misma fuente equipara responsabilidad a “deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal”. La tercera nos habla de “cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado”. Un cuarto significado alude a la “capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente”. Si

seguimos explorando la cuestión y acudimos al *Diccionario panhispánico del español jurídico*, encontraremos una definición general de responsabilidad que introduce la “obligación de resarcir”, cuestión clave a los efectos que nos ocupan¹.

Como es natural, la persona responsable de gestionar fondos públicos tiene que hacer frente a diversas responsabilidades, caso de la penal (a dilucidar por los tribunales de justicia), la disciplinaria (en cada ámbito administrativo) o la de buen gobierno económico (ex leyes de transparencia y buen gobierno), entre otras. Todo ello, sin olvidar una envolvente democrática de amplio espectro, ventilada en elecciones, así como en otros mecanismos o procedimientos de participación y rendición de cuentas a la ciudadanía.

La responsabilidad contable es una peculiar subespecie de la responsabilidad civil frente a las Administraciones públicas (Sala Sánchez, 2007; Fernández García, 2013), exigible de quienes ordenan, gestionan, manejan o intervienen caudales o efectos públicos. Siguiendo con esta analogía de la taxonomía biológica, la responsabilidad contable forma parte del vasto género de la responsabilidad patrimonial, pero con algunos caracteres morfológicos propios². El primero —no exclusivo— es su naturaleza indemnizatoria o de resarcimiento y, por tanto, no sancionadora. El segundo, su derivación de las cuentas públicas (en sentido amplio), de las que se deduce y en las que tiene origen. El tercero, la exigencia de que se sustancie y acredite una vulneración de las leyes presupuestarias o contables. Finalmente, su peculiar depuración, por doble vía, administrativa o jurisdiccional.

En el presente trabajo, se analiza en exclusiva la responsabilidad contable desde una doble óptica general y aplicada al mundo local. En la sección segunda se formulan sus aspectos esenciales y en la sección tercera se describen la jurisdicción contable y sus procedimientos, recogiendo su situación en el panorama internacional y esbozando las principales líneas de reforma partiendo de los consensos técnicos más sólidos. En la cuarta sección se vuelve la vista específicamente al sector público local y una quinta sección concluye.

1. Es casi obligado acudir al glosario dirigido y coordinado por Mendizábal Allende (2019).

2. Cubillo Rodríguez (2019: 284-287) relativiza las diversas opiniones doctrinales y jurisprudenciales sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable: responsabilidad civil extracontractual, variante de la responsabilidad administrativa patrimonial, variante de la responsabilidad civil contractual y tipo de responsabilidad autónoma en derecho. Reconoce que la primera opinión es la mayoritaria, si bien añade que “lo único relevante de verdad” es que tiene origen en una gestión ilegal y dolosa o gravemente negligente de fondos públicos, y su final en una obligación de resarcimiento.

2

Aspectos esenciales de la responsabilidad contable

A efectos de clarificar el ámbito de la responsabilidad contable, debemos partir de un marco legal que incluye tres leyes que la regulan:

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).
- Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU).
- Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU).

La LGP adelanta en su exposición de motivos algunas cuestiones muy relevantes. La primera es la definición amplia del ámbito subjetivo, incorporando como eventuales responsables al conjunto de autoridades y personal al servicio de las entidades del sector público estatal. La segunda es la clarificación de los supuestos de infracción, los tipos de responsabilidad, la distinción entre el dolo y la culpa, y los supuestos de solidaridad y mancomunidad en la responsabilidad. La tercera es la regulación de la responsabilidad específica de los interventores y los ordenadores de pagos. La cuarta, el régimen procedimental de la exigencia de responsabilidad contable, distinguiendo la competencia atribuida al Tribunal de Cuentas y la correspondiente al conducto administrativo. Por último, se contempla el régimen jurídico de los reintegros derivados de la responsabilidad y las diligencias previas tendentes a asegurar su exigencia.

El artículo 176 de la LGP rubrica el principio general de responsabilidad, según el cual “las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el artículo 2 de esta ley que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta ley, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder”. Nótese que la LGP no tiene carácter básico³, por eso su régimen de responsabilidades queda acotado al sector público estatal (artículo 2). Se debe acudir al artículo 49.1 de la LFTCU para despejar dudas, al quedar claro con una definición más detallada y comprensiva que “la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, origina-

3. Corona Martín (2004) defiende *de lege ferenda* el carácter básico de la LGP, al menos con respecto al marco contable público y al régimen de las responsabilidades.

ren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector”.

Las notas comunes entre la LGP y la LFTCU son evidentes⁴, advirtiéndose sin embargo la mayor discrepancia en los respectivos ámbitos objetivos (más amplio en la LFTCU, incluida la responsabilidad por omisión y no solo por acción) y subjetivos (sector público estatal en la LGP; todo el sector público en la LFTCU). De la lectura conjunta de estos preceptos, así como de la aquilatada doctrina y jurisprudencia contenida en las resoluciones del Tribunal de Cuentas y en las sentencias del Tribunal Supremo⁵, se pueden extraer los elementos calificadores (todos ellos, sin que pueda faltar uno solo) para que una conducta pueda concluir en declaración final de responsabilidad contable:

- Que sea por acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- Que se desprenda de las cuentas (en sentido amplio) que deben rendir los gestores de caudales públicos.
- Que constituya una infracción vulneradora de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
- Que sea consecuencia de dolo, o culpa o negligencia graves.
- Que produzca un daño o menoscabo efectivo e individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos, y sea evaluable económicamente.
- Que exista relación de causalidad entre la infracción y el menoscabo.

4. La diferencia nominal entre “Hacienda pública” y “caudales y efectos públicos” no es relevante (Pascual García, 2014: 1007).

5. El listado sería profuso. Basten, por todas, las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas números 29/2009, de 15 de diciembre, y 10/2022, de 21 de septiembre. Del Tribunal Supremo, la Sentencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 de octubre de 2004.

Cuadro 1. Infracciones y órgano competente para exigir responsabilidad

Infracción	Órgano competente	Procedimiento
Alcance o malversación en la administración de los fondos públicos	Tribunal de Cuentas	Jurisdiccional
Administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro	Administración	Administrativo
Compromiso de gastos, liquidación de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la LGP o en la ley de presupuestos aplicable	Administración	Administrativo
Autorización de pagos indebidos	Administración	Administrativo
No justificación de la inversión de los fondos por anticipos de caja fija, fondos de maniobra, pagos a justificar y subvenciones	Administración	Administrativo
Cualquier otro acto o resolución con infracción de la LGP, según lo señalado en el artículo 176	Administración	Administrativo
Prescripción de créditos de la Hacienda pública*	Administración	Administrativo

* Artículo 15.4 de la LGP. Fuente: elaboración propia.

El artículo 177 de la LGP tipifica las infracciones que pueden derivar en responsabilidad patrimonial-contable y, en tal caso, la consecuente obligación de indemnizar a la Hacienda pública. A tal efecto, el artículo 180 clarifica el órgano competente para exigir dicha responsabilidad por una doble vía, jurisdiccional o administrativa, lo que no deja de ser una peculiaridad en el ordenamiento jurídico (cuadro 1). Los expedientes de responsabilidad contable tramitados en vía administrativa —cierto es que en la praxis habitual no son muy abundantes— deben comunicarse al Tribunal de Cuentas, que podrá en cualquier momento avocar hacia sí el conocimiento del asunto (artículo 41.1 de la LOTCU), actuando sobre el mismo con plena facultad legítima y no como mero destinatario de la información. Por otro lado, las resoluciones de finalización son recurribles ante la Sala de Justicia de esta institución. En materia de subvenciones, la disposición adicional primera de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, remite al régimen de responsabilidad contable que dispone la dupla de la LOTCU y la LFTCU.

Adviértase que las conductas tipificadas en el LGP implican acción, pero no omisión, si bien dicha laguna queda cubierta por la LOTCU y la LFTCU en sus respectivos artículos 38 y 49.1. Ahí se señala como infractores a quienes

originen menoscabo de caudales o efectos públicos por sus acciones o por sus omisiones, cuando sean contrarias a la ley.

El artículo 178 de la LGP establece que la responsabilidad cuando medie dolo “alcanzará a todos los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de esta ley”. Cuando sea por culpa grave, solo se responderá “de los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal”, siendo preceptivo el proceder administrativo previo “contra los particulares para el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas”. Asimismo, la LGP establece como norma general la responsabilidad mancomunada de quienes hayan participado en la resolución o en el acto, pero será solidaria en los casos de dolo. Finalmente, los artículos 38, 42 y 43 de la LOTCU establecen la distinción entre responsabilidad directa y subsidiaria. La primera será siempre solidaria y comprenderá todos los perjuicios causados; la segunda queda limitada a los perjuicios que sean consecuencia de los actos atribuibles a los responsables subsidiarios —por negligencia o demora en el cumplimiento de sus obligaciones— y “podrá moderarse en forma prudencial y equitativa”. Además, el Tribunal de Cuentas “sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable” (artículo 49.1 de la LFTCU). Ambos tipos de responsabilidades —directa y subsidiaria— se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, con el límite del importe líquido de la misma.

Muy relevante es la acotación del artículo 179 de la LGP, cuando señala la obligación de indemnizar a la Hacienda pública de los interventores y ordenadores de pagos, equiparando su responsabilidad a la de quienes “adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla”. La concreta para los interventores “en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma”, y para los ordenadores de pagos “que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución”.

En otros dos artículos de la LOTCU se establecen salvaguardas no menores con respecto a la responsabilidad contable que debe enjuiciar el Tribunal de Cuentas. En el 39 se deja exentos a “quienes actúen en virtud de obediencia debida”, a quienes puedan alegar que “el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas”, y a quienes hubiesen cometido actos amnistiados por ley⁶. En el 40 se especifica

6. En los dos primeros supuestos se exige advertencia motivada o constancia por escrito. El tercero ha sido introducido por la Ley Orgánica 1/2024, de 10 de junio, de amnistía para la

que no habrá lugar a la exigencia de responsabilidad subsidiaria “cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones, cuya omisión es causa de aquélla, con los medios personales y materiales que tuviere a su disposición en el momento de producirse los hechos”. Incluso “cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de tales obligaciones, pero el esfuerzo que hubiera de exigirse al funcionario para ello resultara desproporcionado por el correspondiente a la naturaleza de su cargo, podrá atenuarse la responsabilidad”.

Es preciso recordar de nuevo que la LGP no tiene carácter básico y, por tanto, tampoco su régimen de responsabilidades, que se aplica solo al sector público estatal. Con todo, no es menos cierto que las leyes autonómicas de Hacienda no se alejan demasiado de la legislación estatal en este punto⁷, pero sí el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), que no recoge un listado semejante. En su artículo 223, referido a la rendición de cuentas, se da por supuesta la exigencia de responsabilidad contable, pero sin añadir más. Como casos particulares, el TRLRHL alude a la responsabilidad en sus artículos 40 (subvenciones), 173 (compromisos de gasto) y 190 (pagos a justificar). El artículo 188 sí establece con claridad⁸ que “los ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los interventores de las entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente”.

3

La jurisdicción contable y sus procedimientos

3.1

Institucionalidad y jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas

La LOTCU, dictada en desarrollo del artículo 136 de la Constitución, señala en su artículo segundo como funciones propias del Tribunal de Cuentas las de fiscalización y enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Sobre la segunda se extiende el artículo 15, estableciendo una jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas (ex artículo 136.2 de la Constitución), ejercida respecto

normalización institucional, política y social en Cataluña.

7. Baste como ejemplo el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña.

8. Muy en la línea del precitado artículo 179 de la LGP.

de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos. De igual forma, extiende la jurisdicción contable a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

Por delimitación negativa, el artículo 16 de la LOTCU excluye de la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos atribuidos al Tribunal Constitucional, así como a las jurisdicciones contencioso-administrativa, penal, civil, laboral “o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial”. Ello no obsta para que la jurisdicción contable, en virtud de su especialidad constitucional⁹ y de su especialización técnica, sea compatible con los órdenes citados —singularmente, el penal y el contencioso-administrativo— y no quede vulnerada la prohibición del *non bis in idem*, ni contrariado el principio de unidad jurisdiccional que consagra el artículo 117 de la Constitución. El artículo 18 de la LOTCU explicita la compatibilidad de la jurisdicción contable “respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal”, y, aún más, clarifica que “cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia”.

Los artículos 24 a 26 de la LOTCU regulan la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, con las siguientes notas características:

- Se organiza en salas¹⁰, integradas por una persona que desempeña la presidencia y dos consejeros o consejeras de cuentas, asistidos por una o más personas en las secretarías. Las salas conocen de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los consejeros de cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas; y, en instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determina la LFTCU.
- Compete a los consejeros de cuentas, en la forma que determine la LFTCU, la resolución en primera o única instancia de los juicios de las cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas.
- La instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se efectuará por los delegados instructores, nombrados por la Comisión de Gobierno (artículo 22.2 de la LOTCU) entre personal fun-

9. Regulada en el Título VII (Economía y Hacienda), no en el Título VI (Del Poder Judicial).

10. En la práctica, se ha constituido una única Sala de Justicia.

cionario que preste servicio en la provincia en que hayan ocurrido los actos que puedan constituir alcance, o del funcionariado del propio Tribunal de Cuentas.

No cabe duda a estas alturas de que el enjuiciamiento contable es una actividad de naturaleza jurisdiccional, aunque la cuestión en su momento fue objeto de interpretación constitucional¹¹. Sin embargo, se da la aparente paradoja de que el Tribunal de Cuentas es un órgano de relevancia constitucional que depende de las Cortes Generales, por lo que no es un tribunal de justicia (aunque acoge procedimientos jurisdiccionales), ni tampoco una Administración pública (aunque en su actuación administrativa deba actuar como tal). Lo que queda claro es que el Tribunal de Cuentas se entronca en la estructura general del Poder Judicial, al menos, por el sólido sistema de garantías procesales que incorpora, por la supletoriedad normativa de las leyes reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa y de enjuiciamiento civil y criminal (disposición final segunda de la LOTCU), por la previsión de resolución de conflictos entre jurisdicciones (artículo 50 de la LFTCU), por la posibilidad de recabar el auxilio de jueces y tribunales de todo orden para el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales (artículo 51 de la LFTCU) y, en la cúspide, por los recursos de casación y revisión sobre las resoluciones del Tribunal de Cuentas ante el Tribunal Supremo (artículos 49 de la LOTCU y 81 a 84 de la LFTCU).

Desde otro punto de vista, la LOTCU reconoce pronto el papel desempeñado por los órganos de control externo autonómicos (OCEX), si bien su artículo 1.2 utiliza la denominación de “órganos fiscalizadores de cuentas” (sic) y solo alude a los que estén previstos en los respectivos estatutos de autonomía¹². En el artículo 26.3 —y en los artículos concurrentes de las legislaciones reguladoras de los OCEX— hay una importante concreción, cuando se habilita la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas pueda delegar en los OCEX “la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”. Superado ese estadio inicial, el OCEX debe trasladar al Tribunal de Cuentas los expedientes para que esta institución continúe con el procedimiento jurisdiccional de enjuiciamiento.

El Tribunal Constitucional resolvió el dilema territorial-competencial del Tribunal de Cuentas, sintetizado su doctrina en una conocida expresión¹³:

11. Sentencia del Tribunal Constitucional 215/2000, de 18 de septiembre de 2000. Para un análisis detallado de la misma, Delgado del Rincón (2001).

12. El primer estatuto de autonomía en prever un OCEX fue el de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña), pero algunos OCEX no tienen naturaleza estatutaria (Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y Cámara de Cuentas de Castilla-La Mancha).

13. Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1991, de 31 de enero (fundamento jurídico 2).

“el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable”. Es claro que la función fiscalizadora se comparte y coordina con los OCEX¹⁴, y no es menos evidente que el Tribunal Supremo culmina lo que Vacas García-Alós (2006) ha denominado como “judicialización” del Tribunal de Cuentas, mediante los citados recursos de casación y revisión.

En definitiva, volviendo al significado de las palabras, el Tribunal de Cuentas absuelve o condena, emite resoluciones que son sentencias o autos, es tribunal *revisor* (de resoluciones administrativas) y tribunal *revisable* (por el Tribunal Supremo). También es el encargado de ejecutar coactivamente su decisión. Dicho en corto: no es un tribunal de justicia, pero se le parece bastante.

3.2 Los procedimientos jurisdiccionales

La depuración de la responsabilidad contable no es un cometido sencillo, ni una tarea barata. Pero no son esas las cuestiones que deben orientar la jurisdicción contable, sino, en todo caso, los principios y criterios constitucionales de eficacia (en su objetivo de lograr la indemnización por los fondos públicos menoscabados) y eficiencia (de tal forma que el objetivo se logre con transparencia y plenas garantías procesales, pero también con agilidad suficiente y a un coste razonable). Viene al caso esta introducción que el propio presidente a la sazón del Tribunal de Cuentas, con motivo de una comparecencia parlamentaria, recogió en términos aún más expresivos como una opinión (Nieto de Alba, 2006): “desde la ley de funcionamiento el ilícito contable ha quedado tan restringido que me atrevería a decir que hay que buscarlo casi con un candil”.

En similar línea de argumentación, Biglino Campos (2019) muestra su sorpresa por el “poco interés” que, “al menos desde el derecho constitucional”, se ha prestado al Tribunal de Cuentas desde finales del siglo pasado. El matiz es muy atinado, puesto que desde el derecho administrativo —en obvia simbiosis con el derecho civil y el derecho penal— sí se han hecho numerosos análisis doctrinales y estudios de caso, amén de la jurisprudencia contenida en las múltiples resoluciones del Tribunal de Cuentas y del

14. La Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre (fundamento jurídico 8) ya había establecido que “si bien la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas puede extenderse a todo el sector público, incluidas las corporaciones locales, el ámbito principal y preferente de su ejercicio es el de la actividad financiera del Estado y del sector público estatal”.

Tribunal Supremo sobre procedimientos de enjuiciamiento contable. En el derecho procesal son variados los análisis, como es natural, puesto que las claves para que una gestión culmine en condena firme por responsabilidad contable se sitúan en cada una de las fases intermedias del procedimiento jurisdiccional, incluidos los sucesivos recursos, en los que están en juego los fondos públicos, obvio, pero también algunos derechos fundamentales, en particular, los consagrados en los artículos 24 y 25 de la Constitución. Ante la crucial importancia del procedimiento de enjuiciamiento contable, sometido “a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso”¹⁵, conviene repasar sus principales hitos y estadios.

Para empezar, debe acudir al artículo 182 de la LGP¹⁶, el cual esboza el inicio teórico de todo procedimiento de depuración de la responsabilidad contable, cuando establece las diligencias previas sobre estas premisas: “Tan pronto como se tenga noticia de que se ha producido un hecho constitutivo de las infracciones a que se refiere el artículo 177.1 o hayan transcurrido los plazos señalados en los correspondientes artículos de esta ley sin haber sido justificadas las órdenes de pago o los fondos a que el mismo se refiere, los jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos, respectivamente, instruirán las diligencias previas y adoptarán, con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública estatal o los de la respectiva entidad, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas o al Ministro de Hacienda, en cada caso, para que procedan según sus competencias y conforme a los procedimientos establecidos”.

Siguiendo el hilo conductor de la LFTCU y la propia práctica sedimentada durante años, se pueden distinguir tres supuestos de responsabilidad contable: alcance, malversación contable y otras responsabilidades por infracciones de la legislación presupuestaria y contable, distintas de las anteriores¹⁷. Con honestidad, el preámbulo de la LFTCU reconoce que el alcance es “fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la [cuenta] y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía”, mientras que “los demás

15. Sentencia del Tribunal Constitucional 215/2000, de 18 de septiembre de 2000 (fundamento jurídico 6).

16. De aplicación al sector público estatal, pero con carácter supletorio para las entidades locales, así como para las comunidades autónomas (aunque casi todas ellas tienen disposiciones similares en sus respectivas leyes de hacienda; verbigracia, artículo 83.4 de la precitada ley catalana).

17. En otro ámbito, los expedientes de cancelación de fianzas, donde no se ejercitan pretensiones de responsabilidad contable, sino que se limitan a la devolución del depósito o a que se deje sin efecto la garantía constituida (artículo 59.2 de la LFTCU).

supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos [...], que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clarificados con las adecuadas garantías”.

El alcance se define en el artículo 72.1 de la LFTCU como “el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas”. Como recuerda Torres Morato (2023), el alcance en los fondos públicos “se produce también cuando el destino que se haya dado a los mismos es ajeno a las finalidades públicas propias de la entidad pública de que se trate”. Y apunta otro criterio aún más matizado y de reciente raigambre que, con fundamento en el artículo 31.2 de la Constitución, señala¹⁸ que “la ineficiencia extrema en la gestión de los bienes y derechos de titularidad pública implica despilfarro y puede generar responsabilidad contable”. González Soler (2016) ya había denominado a este enfoque como “la olvidada perspectiva constitucional de la responsabilidad contable”, cuyo objetivo, sin dejar de ser eminentemente resarcitorio, iría más allá de la justificación de la legalidad del gasto público, para adentrarse en la inexplorada vía del control de su necesidad, basado en los criterios constitucionales de eficiencia y economía¹⁹.

Por lo que se refiere a la malversación contable de caudales o efectos públicos, el artículo 72.2 de la LFTCU la define a partir de “su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo”. Inevitablemente, es preciso conectar esta modalidad de la responsabilidad contable con el delito homónimo recogido en los artículos 432 a 435 bis del Código Penal, el cual, a su vez, ha sido objeto de dos importantes modificaciones en 2015 y 2022. La primera²⁰, en un contexto de especial preocupación social por la corrupción, introdujo una nueva tipificación de la malversación penal como un supuesto de administración desleal de fondos públicos (y no solo como sustracción o desviación). Por el contrario, la siguiente reforma²¹ —que sigue en vigor—

18. Citando la Sentencia del Departamento Primero de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas 4/2021, de 2 de junio.

19. El Tribunal Supremo parece haber acogido este planteamiento, al menos, a tenor de sus sentencias de la Sala 3.ª, de 30 de enero de 2012 (fundamento de derecho 19), y de Sala 2.ª, de 8 de junio de 2018 (fundamento de derecho 3).

20. Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

21. Ley Orgánica 14/2022, de 22 de diciembre, de transposición de directivas europeas y otras disposiciones para la adaptación de la legislación penal al ordenamiento de la Unión Europea,

supuso el regreso al modelo tradicional español, compartido con Francia, Italia y Portugal, en el que la malversación se sistematiza dentro de los delitos contra la Administración pública, cometidos por el personal funcionario público en el ejercicio de sus cargos. Mientras, la malversación contable ha mantenido su carácter resarcitorio definido en la LFTCU para casos de apropiación de fondos públicos, pero también en los de administración desleal que produzca un menoscabo, y con independencia de la causa penal que investigue los mismos hechos.

En la categoría de otras responsabilidades contables distintas del alcance o la malversación, se debe estar a lo dispuesto en la LGP y la demás normativa presupuestaria y contable del nivel de gobierno que corresponda. De igual modo, puesto que este bloque normativo se dirige hacia “autoridades y demás personal” (artículo 176 de la LGP), debe incorporarse la más novedosa normativa estatal y autonómica de buen gobierno, aplicable a “altos cargos o asimilados”, con el objeto de que ningún gestor de fondos públicos, *lato sensu*, sea ajeno a estas responsabilidades. En concreto, el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (LTAIPBG), enumera las infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria, entre las que algunas son reiteradas con lo dispuesto en la LGP, pero otras se refieren a incumplimientos de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Por su importancia, merece una mención especial la inclusión expresa como infracción muy grave en el citado artículo 28 de la LTAIPBG del incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, regulada en el artículo 137 de la LGP y en otra normativa presupuestaria aplicable (para el sector público local, el artículo 223 del TRLRHL). Cabe recordar que esta infracción desapareció de la LGP²², cuando su antecesora sí la recogía para supuestos de ausencia de rendición de cuentas o presentación con graves defectos²³. Incluso la pretérita Ley de la Hacienda Pública de 1911 había tenido un planteamiento de este tenor y aún más duro²⁴. Desde estas líneas abogamos por

y reforma de los delitos contra la integridad moral, desórdenes públicos y contrabando de armas de doble uso.

22. Ciertamente subsiste una categoría final abierta de infracciones en el artículo 177.1 de la LGP frente a “cualquier otro acto o resolución con infracción de esta Ley”.

23. Artículo 141.1 de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.

24. Artículo 87: “Todo funcionario a quien las leyes o instrucciones impongan la obligación de rendir o examinar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado, las rindiere o examinare con graves defectos de forma, omisión de cargo o admisión indebida de data, errores o equivocaciones indisculpables, o no solventara los reparos que su examen ofrezca, incurrirá en la responsabilidad pecuniaria que fijará el Reglamento [...]” (*Gaceta de Madrid* del 4 de julio de 1911).

indagar —y modificar lo que proceda— para que la ausencia o las carencias severas en la rendición de cuentas puedan ser constitutivas de responsabilidad contable directa o subsidiaria. Esta propuesta tendría encaje legal (LGP, LFTCU, TRLRHL y LTAIPBG) y vendría a ampliar la que esbozó Pérez Tórtola (2007), apostando por una eventual responsabilidad contable cuando quede acreditado que la deficiente rendición de cuentas ha ocultado información esencial que dificulta la persecución de las infracciones, o cuando el incumplimiento de la obligación legal impide el obligado resarcimiento de los fondos públicos²⁵. En la misma línea, podría ser extensible este planteamiento al incumplimiento del deber general de colaboración con el control externo en cualesquiera de sus fases y estadios intermedios, no solo en la rendición de cuentas *stricto sensu*, sobre todo si implica obstrucción de la función fiscalizadora.

Retomando el procedimiento, la LFTCU establece dos actuaciones obligadas en la fase de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables, tratando en ambos casos de incardinar la función fiscalizadora con el enjuiciamiento contable.

En el artículo 46.1 indica que “los hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, tanto si su conocimiento procede del examen y comprobación de cuentas, o de cualquier otro procedimiento fiscalizador, como si es consecuencia de una gestión de aquéllos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal, se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento [...]”.

Para las responsabilidades distintas al alcance o la malversación, el artículo 45.1 introduce la pieza separada en los siguientes términos: “una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si aparecieran hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas [...] acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados [...]”.

Al abordar la conexión entre las secciones y funciones de fiscalización y enjuiciamiento (García y Silvestre, 2023), debe atenderse a las normas jurídicas y a las normas técnicas²⁶. La Fiscalía y el Servicio Jurídico del Estado en

25. También han expuesto argumentos muy valiosos, no circunscritos a la responsabilidad contable, Mas Cladera (2008) y Cabello y Ferrán (2011).

26. Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas (www.tcu.es/es/fiscalizacion/Normas-ManualesGuias; consultado el 1 de julio de 2024).

el Tribunal de Cuentas cumplen en buena medida ese papel, entre otros aspectos, por su deber de emitir dictamen al proyecto de resultado de la fiscalización antes de su elevación al Pleno (artículo 44.3 de la LFTCU), indicando, si los hubiera, los indicios de responsabilidad contable. Del mismo modo, en el desarrollo de la fiscalización, si cualquiera de las personas integrantes del equipo fiscalizador aprecia irregularidades supuestamente constitutivas de responsabilidad contable, las normas técnicas establecen la obligación de documentar las actuaciones realizadas y elevarlas de forma inmediata a sus superiores jerárquicos, haciendo constar esa circunstancia, para su traslado por la dirección técnica a la consejera o al consejero de cuentas. En caso de que se aprecien irregularidades cuyo conocimiento pudiera corresponder a una instancia especializada distinta del Tribunal de Cuentas (penal, tributaria o administrativa, entre otras), se seguirá un proceso idéntico, pero en este caso, además, el consejero o la consejera ponente valorará la oportunidad de elevar la información y documentación detallada de las actuaciones al Pleno, para que este decida sobre su traslado a la instancia especializada que corresponda.

En lo que atañe a los OCEX, la filosofía de coordinación es la misma. Tanto sus leyes de creación²⁷ como sus reglamentos de funcionamiento²⁸, y las normas técnicas y guías prácticas de fiscalización²⁹, dejan clara la obligación del equipo auditor de documentar los indicios de responsabilidad contable durante el trabajo de campo y, si son sólidos, hacer un pronunciamiento expreso en el informe definitivo de fiscalización, con traslado inmediato al Tribunal de Cuentas³⁰. En cualquier caso, la Fiscalía del Tribunal de Cuentas tiene la obligación de examinar todos y cada uno de los informes de los OCEX, a lo cual ayudan de forma muy eficaz los protocolos bilaterales suscritos entre dicha Fiscalía y cada OCEX. A través de estos instrumentos jurídicos se normaliza la remisión de los informes y se clarifica el procedimiento para promover la exigencia de responsabilidades contables o de otra naturaleza, partiendo de los hechos contenidos en esos trabajos y recabando las aclaraciones necesarias, antes de proceder, según el caso, al archivo de las

27. Como muestra, en el Principado de Asturias el artículo 5.5 de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

28. Por ejemplo, el artículo 61 del Reglamento de organización y funcionamiento de la Cámara de Cuentas de Andalucía (*Boletín Oficial de la Junta de Andalucía* del 11 de enero de 2012).

29. Específicamente, la GPF-OCEX 1241 sobre responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude (<https://asocex.es/normativa/>; consultado el 1 de septiembre de 2024).

30. El órgano interventor local tiene similares deberes con respecto al Tribunal de Cuentas (artículo 5.2 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local).

diligencias abiertas o su envío a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Como reconoce el propio Ministerio Público (Fiscalía General del Estado, 2024: 377-378), las fuentes de conocimiento “primordial” de los ilícitos contables son los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y de los OCEX y, en menor medida, el ejercicio de la acción pública y los traslados procedentes de otras instituciones. Sigue la Fiscalía diciendo que su característica común es que “los hechos que generan responsabilidad contable no se conocen con precisión, tanto en lo que se refiere a la dinámica de su realización como en lo que respecta al resultado del daño causado”, debiendo así los delegados instructores transitar “de ser meros liquidadores de la responsabilidad contable [...], para empezar a convertirse en investigadores de la misma”.

En definitiva, para una misma finalidad (el reintegro al erario de los fondos menoscabados), la responsabilidad contable se exige mediante dos procedimientos jurisdiccionales principales: el procedimiento de reintegro por alcance y el juicio de cuentas³¹. La LFTCU reserva el primero para la persecución de alcances o malversaciones de caudales públicos, mientras que el segundo queda para los demás supuestos comentados. En el procedimiento de reintegro por alcance se seguirán los trámites del juicio declarativo que corresponda a la cuantía del alcance, según la ley de enjuiciamiento civil (artículo 73.2 de la LFTCU), mientras que en el juicio de cuentas el procedimiento se desarrollará de acuerdo con los trámites del contencioso-administrativo ordinario (artículos 68.1 y 71 de la LFTCU).

3.3 Legitimación y garantías de defensa

Analizadas las principales cuestiones de naturaleza esencial y procedimental sobre la responsabilidad contable, es preciso interrogarse sobre la configuración procesal de su exigencia o, más en concreto, la legitimación activa para pedir la actuación de la jurisdicción contable.

En primer lugar, podrán hacerlo de manera indubitada quienes tuvieran interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso (artículo 47.1 de la LOTCU), entre quienes se encuentran, como es natural, las Administraciones o entidades públicas perjudicadas (artículo 55.1 de la LFTCU). En segundo lugar, el Ministerio Fiscal (artículo 55.1 de la LFTCU). Y en tercer lugar, cualquier persona, física o jurídica, en el ejercicio

31. Hay otro para expedientes de cancelación de fianzas (artículos 75 a 77 de la LFTCU).

de la acción pública y sin necesidad de prestación de fianza o caución de clase alguna, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente (artículos 47.3 de la LOTCU y 56.1 de la LFTCU) y/o las costas que le pudieran ser impuestas (artículo 56.3 de la LFTCU). Por otro lado, siguiendo el artículo 55.2 de la LFTCU, gozan de legitimación pasiva “los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso”.

En lo que atañe a los modos de terminación de los procedimientos jurisdiccionales ante el Tribunal de Cuentas, el artículo 78 de la LFTCU enumera las siguientes posibilidades: por sentencia (en cuyo caso se procederá a su ejecución), auto de sobreseimiento, allanamiento, desistimiento o caducidad. Por su parte, el régimen de prescripción se regula en la disposición adicional tercera de la LFTCU, estableciendo como norma general un plazo de cinco años, contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen (Villaverde Gómez, 2022).

Para concluir este epígrafe, dejaremos anotada una reflexión crítica que suele formar parte de las quejas habituales de las personas encausadas en la jurisdicción contable y que, por extensión, puede degenerar en un reproche social que debilite su propio rol constitucional y, quizás aún peor, su eficacia como institución recuperadora de fondos públicos. Una acerada crítica en este sentido —no teórica, sino fundamentada en la propia experiencia como abogado defensor en esta jurisdicción— la formula Entrena Fabré (2021), partiendo de la tesis de “una clara vis expansiva” de la intervención jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en los últimos años —en concreto, conduciendo a través del procedimiento de responsabilidad por alcance otras infracciones contables— que, sin embargo, no ha venido acompañada “de un incremento en la tutela de los derechos y las garantías de las personas físicas afectadas por los procedimientos de responsabilidad contable, sino todo lo contrario”. Propone el autor una revisión de los mecanismos para que en las fases preprocesales (diligencias preliminares y actuaciones previas) los cuentadantes puedan comparecer desde su incoación y actuar “con igualdad de armas” (sic) con respecto a quienes les atribuyan responsabilidad contable. La naturaleza no jurisdiccional de tales actuaciones —declarada por el propio Tribunal de Cuentas— no puede ir en ningún caso contra el derecho de defensa, algo de lo que sería buena prueba “la sistemática inadmisión o desestimación de prácticamente todo recurso presentado”. Al hilo de esta cuestión, Torres Morato (2023) ha recordado que “si bien, en los primeros años de la entrada en vigor de la LOTCU y de la LFTCU, la jurisdicción contable afirmaba la procedencia de aplicar el principio de presunción de inocencia, posteriormente la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha

consagrado el criterio de que, en materia de responsabilidad contable, no procede aplicar dicho principio, sino el de reparto de la carga de la prueba, como corresponde a la naturaleza de las pretensiones que se enjuician ante esta jurisdicción”. Otros modelos cercanos de jurisdicción contable –caso de Portugal– mantienen otras interpretaciones³².

3.4

La jurisdicción contable en el panorama internacional

La doble faceta fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas goza de larga tradición en España³³. Además, en perspectiva internacional comparada, el Tribunal de Cuentas de España, lejos de constituir una rareza, forma parte del grupo de entidades fiscalizadoras superiores (EFS) con funciones jurisdiccionales que, aproximadamente, suponen una cuarta parte del total de las integradas en la Organización Internacional de EFS (Intosai).

Cuadro 2. Modelos de instituciones fiscalizadoras superiores

De Westminster o parlamentario	De consejo o colegiado	Judicial o napoleónico
<ul style="list-style-type: none"> Organismo independiente, adscrito al Parlamento. Audita las cuentas gubernamentales y evalúa las políticas públicas en nombre del poder legislativo. Originario del Reino Unido, se ha generalizado en todos los países de cultura británica o anglosajona, incluidos los Estados Unidos, así como los países escandinavos. 	<ul style="list-style-type: none"> Tribunales de cuentas con organización colegiada, sin competencias jurisdiccionales. Desarrollado en Alemania, desde donde se ha extendido a Europa Central y Oriental. 	<ul style="list-style-type: none"> Funciones fiscalizadora y jurisdiccional. Órgano equidistante entre el Parlamento y el Gobierno. Cultura de la prueba y del procedimiento contradictorio. Matriz en Francia, se ha difundido por el Mediterráneo, hasta Oriente Medio, y a todas las naciones de habla francesa o portuguesa, incluido Brasil, así como países hispanoparlantes.

Fuente: Miller (2004b).

32. “El principio de presunción de inocencia está amparado por la Constitución [...]. Por lo que se refiere a la ejecución de las responsabilidades financieras, el Tribunal de Cuentas hace suyo este principio en todas sus dimensiones” (Tribunal de Contas de Portugal, 2024).

33. Para una síntesis evolutiva de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, Mendizábal Allende (1965), Sala Sánchez (1984), y Medina y Pajares (2005).

Como recuerda Miller (2024b), en el mundo coexisten tres modelos genéricos de EFS, atendiendo a sus competencias y funciones, aun con todas las mixturas que acontecen en la práctica (cuadro 2). El modelo napoleónico —o latino— es mayoritario en regiones del mundo de habla francesa, española o portuguesa, aunque hace tiempo que ha trascendido estas estrictas lindes culturales o lingüísticas³⁴. Lo que resulta indudable es la influencia del modelo español sobre las instituciones análogas de América Latina.

A finales de 2015 se constituyó en París el Foro de EFS con Funciones Jurisdiccionales, surgido a partir de un anterior grupo de trabajo. En la misma capital francesa fue suscrita un año después la llamada Declaración de París, en la que colaboraron cuarenta EFS, con el fin de consensuar aspectos técnicos que se pudieran plasmar en guías y procedimientos comunes. En 2019 se aprobó la norma internacional³⁵ que guía las actividades jurisdiccionales de las EFS (cuadro 3) y que condensan siete ventajas principales (Gettliffe, 2024):

- Un órgano jurisdiccional que puede desarrollar y complementar los hallazgos y las recomendaciones del auditor.
- Una garantía adicional de gestión rigurosa para la ciudadanía y los contribuyentes.
- Una señal tangible de la responsabilidad de las personas que gestionan fondos públicos y de las exigencias asociadas a la rendición de cuentas.
- Una alternativa pertinente al enfoque *tout-pénal* (todo por lo penal).
- Una independencia reforzada que beneficia al conjunto de misiones a cargo de la entidad fiscalizadora superior.
- La cultura original de la prueba y la verificación (principio de contradicción).
- Unas exigentes normas de procedimiento y unas normas profesionales y éticas que garantizan un control de calidad integrado.

En 2024 nacía la nueva entidad Jurisai, agrupando las EFS con modelo mixto de fiscalización y enjuiciamiento, incluida la española³⁶.

34. Cuestión diferente es el esquema territorial adaptado a la respectiva estructura federal de cada Estado. Para el caso de España, Fernández Llera (2015).

35. La INTOSAI-P 50 sobre principios fundamentales de las actividades jurisdiccionales de las EFS (www.issai.org, consultado el 1 de agosto de 2024).

36. Las referencias citadas se encuentran en el número monográfico de 2024 de la revista de la Intosai sobre las EFS con funciones jurisdiccionales, disponible en <https://intosaijournal.org/fr/issue/q2-2024> (consultado el 1 de septiembre de 2024).

Cuadro 3. Principios fundamentales de las jurisdiccionales contables

Sobre prerequisites y marco legal	
1.	La ley define el régimen de responsabilidad y sanción aplicable a las personas responsables en virtud de la ley ante las EFS.
2.	Los miembros de las EFS que participen en las actividades jurisdiccionales deben gozar de garantías legales que garanticen explícitamente su independencia frente a las autoridades públicas.
3.	Las EFS deben tener facultades o derechos legales que garanticen su acceso a la información.
4.	Una irregularidad o una infracción puede ser atribuida a un gestor, administrador o funcionario público y castigada solo antes de transcurrido un tiempo razonable, computado desde el momento en que fue cometida o descubierta.
5.	Toda sentencia de las EFS debe estar abierta para ser objetada y reconsiderada y está sujeta a apelación o anulación de acuerdo con la regulación nacional.
Sobre reglamento interno y organización de las EFS	
6.	Las EFS deben garantizar que las personas responsables ante ellas tengan un juicio justo garantizado por los procedimientos legales.
7.	La imparcialidad del proceso de juicio debe estar garantizada por las normas que rigen las actividades de las EFS jurisdiccionales y los procedimientos resultantes.
8.	El ejercicio de la función jurisdiccional debe manifestarse en decisiones jurídicas notificadas y ejecutadas. La sanción de la responsabilidad personal del litigante debe ser efectiva.
9.	Una persona responsable en virtud de la ley no puede ser condenada por la misma irregularidad a varias sanciones de la misma naturaleza impuestas por la EFS. Una persona responsable en virtud de la ley solo puede ser condenada por la misma irregularidad a sanciones de distinta naturaleza impuestas por la EFS y otros tribunales si la ley lo permite.
Sobre procedimientos jurisdiccionales	
10.	Las EFS deben garantizar la calidad de los procedimientos jurisdiccionales mediante un control de calidad eficiente y sistemático.
11.	Las EFS deben completar el procedimiento jurisdiccional en un plazo razonable.
12.	Las EFS deben garantizar que las sentencias, al igual que cualquier decisión judicial, se dicten públicamente, respetando el secreto y las restricciones vinculadas a la confidencialidad que son legalmente obligatorias, así como la protección de los datos personales.

Fuente: INTOSAI-P 50 y Miller (2024a).

3.5

Esbozando una reforma de la jurisdicción contable española

No es el objetivo de este artículo manifestar ideas disruptivas sobre la jurisdicción contable española, ni tan siquiera valorar *in extenso* algunas propuestas de reforma formuladas por reputadas personas especialistas en la materia, maduras a partir de años acumulados de estudio y trabajo e ins-

piradas en las guías de Intosai. Vaya por delante el informe de revisión entre pares que el Tribunal de Cuentas encargó sobre su propio orden y funcionamiento (Tribunal de Contas de Portugal y Tribunal de Cuentas Europeo, 2015), cuyos resultados siguen siendo un excelente plan de actuación. Y la monografía integral de quien ha acumulado trienios de conocimiento, rigor y profesionalidad en diferentes departamentos y áreas del Tribunal de Cuentas (Cubillo Rodríguez, 2019), sin menosprecio de otras luminosas colaboraciones de este mismo autor y otros. También cabe destacar la llamada Declaración de Toledo³⁷, suscrita en el marco de un congreso profesional de auditoría pública en 2016, cuyo *leitmotiv* es la necesidad de una nueva legislación estatal que desarrolle el artículo 136 de la Constitución para regular el rol del Tribunal de Cuentas y su mejor encaje dentro del complejo ecosistema de control —interno y externo— en España.

Por pura simplicidad, podríamos clasificar las posibles reformas del enjuiciamiento contable en dos categorías, en todo caso, conectadas entre sí y con el mismo objetivo: el impulso a la eficacia y la eficiencia de esta jurisdicción, que, de manera automática, devendría en mayor transparencia y legitimación social. Como defiende el aludido Cubillo Rodríguez (2019: 276-277), frente a la teoría de la “decadencia de las jurisdicciones especializadas de los tribunales de cuentas”, la nueva sensibilidad social debe ser aprovechada para reforzar estas instituciones en su función de enjuiciamiento contable, no solo para ir contra quienes produzcan un menoscabo, digamos, *tradicional*, sino también para “exigir responsabilidades jurídicas a los gestores corruptos o manirroto”.

La primera categoría de reformas implicaría cambios en el núcleo duro de la legislación orgánica y ordinaria reguladora del Tribunal de Cuentas³⁸, dictadas hace cuatro décadas y en un contexto político, social y económico-financiero muy diferente al actual. Aquí estarían cuestiones largamente demandadas, muchas de las cuales se resumen en un renovado modelo de Tribunal de Cuentas. Para empezar, sería adecuada una sistematización jurídica en una sola ley del Tribunal de Cuentas (orgánica, ex artículo 136.4 de la Constitución), la incorporación más profusa del elemento territorial del control externo (habida cuenta de que a la fecha hay trece OCEX en funcionamiento), un mayor énfasis en la especialización técnica de los miembros del Tribunal de Cuentas (con valoración de elementos de auditoría, economía, evaluación de políticas públicas y competencias digitales), la ampliación del concepto de responsabilidad contable, la redefinición del alcance, la unifica-

37. Consultada en <https://fiscalizacion.es/2016/11/19/declaracion-de-toledo-2016/> el 15 de julio de 2024.

38. Excusaremos en este momento hipotéticos e improbables cambios en la Constitución.

ción de procedimientos de depuración, la no avocación sistemática de cuestiones que pueden resolverse en vía administrativa, o la clarificación legal de los regímenes de transmisión y prescripción, entre otras. Una referencia que viene al caso es la reciente reforma radical del régimen de responsabilidades de los gestores públicos en Francia, cambiando un modelo vigente desde hacía décadas y señalando así la necesaria adaptación al discurrir de los tiempos (Gautier, 2024).

La segunda categoría de reformas incluiría la modificación de los procedimientos jurisdiccionales, que, aun no excluyendo del todo algunos ajustes en la legislación, sobre todo vendrían dados por cambios reglamentarios en el Tribunal de Cuentas y/o por un nuevo paradigma doctrinal, reflejado en una renovada jurisprudencia³⁹. Por eso es apropiado el sugerente planteamiento de Íñiguez Hernández (2022: 48): “los criterios jurisprudenciales de los órganos jurisdiccionales y, en consecuencia, la realidad viva de sus ámbitos normativo y material, evolucionan a medida que se suceden en aquellas personas con experiencias profesionales, culturas jurídicas e incluso edades distintas [...]. También influyen razones humanas, que nunca lo son demasiado: una Sala integrada por personas capaces de trabajar como el jurista colectivo que debería ser un tribunal, que se aprecien y estimulen profesionalmente y se comporten con la cordialidad y hasta la simpatía necesarias para todo trabajo cooperativo, será más productiva que una integrada por jueces menos impregnados de la humildad que produce la conciencia de que, como la generación de las hojas, la de los jueces...”.

En realidad, habría una tercera categoría, llamémosla rupturista, la cual parece sugerir que la jurisdicción contable quede arrumbada, quedando la depuración de este tipo de responsabilidades subsumida dentro de la propia Administración (como ya prevé la LGP) o en otros ordenes jurisdiccionales (penal, civil o contencioso-administrativo). Solo dos opiniones significativas en este punto. La de Chaves García (2017), para quien la conceptualización del alcance y la estricta limitación del Tribunal de Cuentas a la hora de enjuiciar, “ya que éste tiene vedado el control de la legalidad ajena al ámbito contable y presupuestario”, provocan una “situación clamorosa de impunidad práctica, [...] cuya red es incapaz de atrapar a quienes se amparan en tinglados de reglamentos y actos administrativos irregulares”, muchas veces adoptados por órganos colegiados⁴⁰. García Muñoz (2018: 453-454) es aún más categórico, cuando sostiene la tesis de que “todas las causas

39. Sin ánimo de exhaustividad, pero sí por ser referencias inexcusables, se cita a Pérez Tórtola (2003), Villanueva Rodríguez (2011), Cortell Giner (2012), González Soler (2015, 2016), Jiménez Rius (2017) y Suárez Robledano (2017).

40. Resalta los ejemplos de plenos municipales y consejos de gobierno de universidades.

abiertas por responsabilidad contable por alcance podrían (y deberían) ser enjuiciadas por la jurisdicción penal”, añadiendo a continuación que “la existencia de dolo es, *per se*, motivación suficiente para que el infractor deba afrontar más pena que la mera restitución de caudales públicos”. Remata su reflexión criticando el uso “intencionadamente inadecuado de la jurisdicción contable para eludir penas (de cárcel) por la disfunción del Tribunal de Cuentas en el pase del tanto de culpa al orden penal”.

4

Responsabilidad contable y sector público local

4.1

Algunas constataciones

Afirma con razón González Soler (2013: 379) que la gestión de los fondos públicos en las entidades locales no presenta peculiaridades susceptibles de recibir un especial tratamiento por los órganos de la jurisdicción contable. Siendo este un hecho incontrovertible, no lo es menos que la actuación jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se viene ocupando preferentemente —*de facto*, no *de iure*— de la gestión de los fondos públicos del sector público local, algo que parece lógico, al menos a tenor de la atomización de la planta municipal, con más de 8100 entidades, de las cuales una inmensa mayoría tiene tamaño ínfimo, y en demasiadas ocasiones, además, con un sistema de control interno mejorable. Esta última opinión la sostiene la Fiscalía General del Estado (2015: 181-182), cuando advierte que los elevados importes relativos de las actas de liquidación provisional relativas al sector público local, en comparación con el sector público estatal o autonómico, se explican de manera coyuntural por algunos casos concretos⁴¹, pero “es indudable que dicha diferencia también puede estar expresando la diferencia de rigor existente entre el control interno de la gestión de los caudales públicos que lleva a cabo en la Administración Local y en los otros sectores de la Administración Pública [...]”.

En el cuadro 4 se muestra un dato significativo de la importancia del sector público local en la jurisdicción contable, a través del número de procedimientos de reintegro por alcance y por niveles de gobierno. Es fácil ver que, en promedio, más del 40 % se dirigen al sector público local, si bien

41. En aquel momento, determinados municipios de la Costa del Sol.

en los últimos años la proporción se ha elevado de forma notable, hasta un máximo del 63,9 % en 2023.

Cuadro 4. Procedimientos de reintegro por alcance

	Sobre el sector público local (1)	Total (2)	(1)/(2) %
2012	94	256	36,7 %
2013	112	301	37,2 %
2014	120	334	35,9 %
2015	134	391	34,3 %
2016	140	402	34,8 %
2017	106	218	48,6 %
2018	77	150	51,3 %
2019	48	151	31,8 %
2020	65	158	41,1 %
2021	111	223	49,8 %
2022	110	223	49,3 %
2023	124	194	63,9 %
Promedio	103	250	41,4 %

Fuente: Memorias anuales de la Fiscalía General del Estado (www.fiscal.es).

Otro dato aún más ilustrativo de la importancia del sector público local en la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas lo ofrecen las cifras de sentencias dictadas por la Sala de Justicia (cuadro 5), donde se observa que, en promedio, dos de cada tres de este tipo de resoluciones son del ramo local⁴². Cuestión diferente sería el análisis coste-eficacia de las cantidades recuperadas para el erario⁴³, partiendo de procedimientos en sí muy costosos, dirigidos a recuperar cantidades pequeñas, y que al final, en no pocas ocasiones, terminan en autos de sobreseimiento, sentencias desestimatorias o condenas de baja cuantía (algunas luego rebajadas por el Tribunal Supremo). Otro aspecto sobre el que a menudo se llama la atención —este no exclusivo del mundo local— es la dependencia que tienen las cifras globales de unos casos puntuales —y casi siempre muy mediáticos— que suelen im-

42. Las proporciones no serían muy diferentes en las sentencias de los tres departamentos de enjuiciamiento o en los autos de las diferentes instancias. Se obvian ahora por simplicidad expositiva.

43. En 2023, la cuantía total reintegrada a las entidades perjudicadas ascendió a 10 917 694,56 euros (Tribunal de Cuentas, 2024). El presupuesto inicial del Tribunal de Cuentas fue de 78 372 360,00 euros, y las obligaciones reconocidas ascendieron a 68 262 406,96 euros (www.tcu.es/es/transparencia).

plicar cuantías verdaderamente significativas. Todo esto añade una especial dificultad para evaluar con rigor la estadística de fondos recuperados, ante el carácter errático de la senda temporal de dichos importes. En cualquier caso, no olvidemos a los clásicos, para no incurrir en la necedad de confundir “valor” (incluido el intangible valor preventivo del instituto de la responsabilidad contable) y “precio” (coste puro y duro del procedimiento).

Cuadro 5. Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas

	Relativas al sector público local (1)	Total (2)	(1)/(2) %
2007	18	24	75,0 %
2008	10	18	55,6 %
2009	26	31	83,9 %
2010	20	25	80,0 %
2011	15	18	83,3 %
2012	14	22	63,6 %
2013	16	22	72,7 %
2014	8	13	61,5 %
2015	8	10	80,0 %
2016	12	18	66,7 %
2017	22	36	61,1 %
2018	11	17	64,7 %
2019	8	20	40,0 %
2020	5	22	22,7 %
2021	4	9	44,4 %
2022	11	14	78,6 %
2023	8	10	80,0 %
Total	216	329	65,7 %
Promedio	13	19	68,4 %

Fuente: Tribunal de Cuentas (www.tcu.es).

4.2

¿Nueva responsabilidad contable con viejos odres?

Ante la diversidad del mapa de entidades locales y la variedad de supuestos de responsabilidad contable (según su delimitación objetiva y subjetiva), es claro que la casuística puede ser, si no infinita, sí inconmensurable. Por ello, son muy meritorios los esfuerzos de sistematización de

la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, como el realizado por Gutiérrez García (2010) para el ámbito local. La autora señala algunos supuestos habituales, como los que traen causa de gastos de representación, retribuciones de órganos de gobierno, subidas salariales del personal, daciones en pago, prestación de servicios sin causa ni sustento jurídico válido, complementos específicos en las relaciones de puestos de trabajo, o subvenciones y otras ayudas públicas. Además, todas estas áreas de riesgo se pueden ver extendidas y multiplicadas si se tiene en cuenta la complejidad interna de algunas entidades locales de mayor tamaño, dotadas de más personal (directivo, funcionario, laboral y eventual), así como de un sector público institucional en el cual conviven con la Administración General varias sociedades mercantiles públicas, organismos autónomos, fundaciones y otras fórmulas de colaboración con el sector público y/o con las empresas privadas. En el caso de empresas públicas mixtas, opina Sánchez Lerma (2014) que “puede afirmarse la posibilidad de existencia de responsabilidad contable [...], entendiendo que su pertenencia al sector público y su finalidad de creación para la gestión de servicios públicos de competencia de la administración matriz *publica* la empresa, *publicando* los fondos de la misma en su totalidad”.

Otra cuestión de especial manejo en el ámbito local son las responsabilidades contables en que pueden incurrir las personas que desempeñan el control interno local, ya sea por acciones expresas u omisiones en el desempeño de la función interventora, o por una inexistente o insuficiente segregación de funciones (por ejemplo, uniendo en la misma persona la llevanza de la contabilidad y la fiscalización, caso típico de los pequeños municipios). Muñoz Juncosa (2017) ha extractado algunos de los principales riesgos asociados, algunos de los cuales son compartidos con el órgano gestor, aunque obviamente cambien los fundamentos de la eventual infracción⁴⁴. El autor, partiendo de su “experiencia de 34 años dedicados a la función interventora, once de ellos como interventor general del Ayuntamiento de Barcelona” (página 3), sitúa en primer lugar los riesgos relativos a la contratación, por la conjunción de su elevada importancia cuantitativa y su alta complejidad jurídico-administrativa que, en la mayor parte de los ayuntamientos y entidades locales menores, casa muy mal con la carencia de recursos técnicos y humanos para llevarla a cabo en condiciones mínimas de seguridad. El órgano interventor local no solo ejerce su función interventora típica, sino que es también el encargado de emitir informes en las diferentes fases de

44. Señala los gastos de personal por diferentes conceptos retributivos, las subvenciones, los gastos de representación y los ingresos públicos (por prescripción).

la contratación (planificación, preparación, licitación, adjudicación y ejecución) y de participar como miembro de un órgano colegiado (mesa de contratación). En las entidades locales más pequeñas todas esas funciones se entremezclan en la práctica, elevando el potencial riesgo de incurrir en vicios de incompatibilidad, conflicto de interés y, para el caso que nos ocupa, también de responsabilidad contable, si se llegan a constatar los citados elementos calificadores establecidos por la ley y la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas.

Finalmente, cabe preguntarse si con la innovadora gestión que implican los fondos NGEU⁴⁵ —basada en el cumplimiento de hitos y objetivos— el instituto de la responsabilidad contable podría tener algún cambio sustancial a corto plazo. La respuesta inmediata ha de ser negativa, aunque quizás todo sea una cuestión de *tempo* o, si se prefiere, de paciencia y evolución doctrinal. García y Silvestre (2023: 82-84) alertan de que la configuración legal y la forma de distribución de estos nuevos fondos europeos pueden implicar riesgos de gestión por tres aspectos: la falta de indicadores claros para la acreditación del cumplimiento de hitos y objetivos, la disminución de los controles previos de gasto y la tramitación de los expedientes de contratación por procedimientos más ágiles y, por tanto, restrictivos de la publicidad y la libre concurrencia. Si de todo ello —o de alguna de las cuestiones— deriva responsabilidad contable, está por ver. Lo que parece claro es que si, entre otras negativas consecuencias, se generalizan los sobrecostes, se desvirtúan las ayudas públicas, proliferan los problemas en la ejecución de determinados contratos o se descuida en exceso la función interventora, será preciso entonces reforzar el control financiero (interno) y la fiscalización (externa). Y ya se sabe que en el sector público local esto no resulta nada sencillo.

El control externo está obligado a cambiar, y de hecho ya lo está haciendo. En un primer momento, el papel del Tribunal de Cuentas y de los OCEX se centró en la fiscalización específica de las medidas preparatorias adoptadas para la implementación del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁴⁶. Al cierre de este trabajo, las instituciones de control externo habían aprobado los primeros informes sobre la ejecución de dichos fondos y otros trabajos seguían en curso, con un enfoque operativo y evaluador dirigido a resultados (Rego Vilar, 2021; Quirós Castro, 2021). Cuando

45. Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. También sendas órdenes ministeriales de desarrollo, publicadas en el BOE del 30 de septiembre de 2021.

46. Para el sector público local, Tribunal de Cuentas (2023).

los fondos NGEU lleguen a su fin, o al menos lo hagan en algunas áreas de gestión, será el momento de activar plenamente los resortes de la fiscalización externa en todas sus modalidades, para controlar la legalidad de las actuaciones, pero también el grado de eficacia, eficiencia y economía, por más que una de las principales críticas sea la indefinición o la generalidad de algunos objetivos. En última instancia, al final del proceso, la responsabilidad contable se habrá de depurar en la línea sugerida más arriba, es decir, comprobando su acomodo a la legalidad (enfoque aparente), pero también su adecuación a los hitos y objetivos planificados, sin incurrir en sustracción por quien los tenga a su cargo y/o en desviación hacia fines distintos de los previstos (enfoque material).

En definitiva, los NGEU implican una nueva forma de gestión y un reto de control, con las conocidas tres líneas de defensa: en la propia gestión, en órganos interventores independientes de la propia gestión, y en el control *ex post* mediante auditorías especializadas. Aunque el legislador básico ha “olvidado” las instituciones de control externo, su papel sigue siendo clave como cuarta línea de defensa y, en el caso de la jurisdicción contable, como una vía cualificada para este cometido, complementaria de la fiscalizadora. Sin embargo, los procedimientos de enjuiciamiento contable no habrán cambiado sustancialmente (salvo súbito giro normativo o repentino vuelco doctrinal), a pesar de los nuevos riesgos que afloran, de manera muy concreta en subvenciones y contratación, por ser en estos dos ámbitos donde los fondos NGEU cobran mayor protagonismo práctico, sin olvidar todo lo relacionado con transparencia, prevención del fraude y gestión en sistemas digitalizados (Ruiz García, 2021).

5

Reflexiones finales

La función de enjuiciamiento contable completa y complementa la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, si bien la primera es exclusiva del supremo órgano fiscalizador.

La extraordinaria complejidad del instituto de la responsabilidad contable es una circunstancia que dificulta algunos procedimientos hasta el extremo, condicionando su desarrollo y su resolución exitosa, entendiendo por tal éxito la recuperación de los fondos públicos menoscabados, con pleno respeto a todas las garantías procesales y al derecho de defensa de las personas encausadas. La exquisitez jurídico-procesal debe ser salvaguardada como un valor supremo, pero ha de procurarse mayor agilidad, eficacia y

eficiencia de los procedimientos. Esta recomendación general de simplificación y transparencia es una vía de legitimación social para esta jurisdicción tan especial.

La responsabilidad contable no empieza ni termina en el Tribunal de Cuentas. De hecho, la legislación presupuestaria prevé la vía administrativa para expedientes por infracciones distintas del alcance o la malversación, que en la práctica, cierto es, no suelen ser muy abundantes.

Es preciso reflexionar sobre el futuro de la jurisdicción contable con parámetros elevados y máximo rigor, tomando como punto de partida la rica experiencia acumulada. Las cuatro décadas transcurridas desde la aprobación de la LOTCU y —casi— de la LFTCU habilitan un buen momento para ello. Una de las principales vías de reforma es el encaje más afinado entre la fiscalización —compartida por el Tribunal de Cuentas y trece OCEX— y el enjuiciamiento contable. Un nuevo modelo territorial-federal del control externo se debe abrir paso, como por otra parte ya funciona en la praxis habitual. Y todo ello, sin perjuicio de los ajustes que procedan en el sistema de control interno, donde el sector público local ha recorrido ya un buen camino, tras la aprobación del actual reglamento⁴⁷.

Algunas reformas exigirían —o harían muy recomendable— una modificación constitucional, si bien no parece viable en el corto plazo. Otras requerirían la modificación de la LOTCU, la LFTCU, la LGP, la LTAIPBG y otras leyes estatales y autonómicas, lo cual exige un amplio consenso técnico y político, algo que no debería ser quimérico en un país democrático avanzado. Para el sector público local, es preciso recordar que, si bien su gestión no presenta peculiaridades susceptibles de recibir un especial tratamiento por los órganos de la jurisdicción contable, sería preciso revisar algunos preceptos del TRLRHL. Finalmente, otro tipo de reformas dependen casi en exclusiva de cambios reglamentarios o doctrinales en el seno del Tribunal de Cuentas.

A los retos comentados se deben añadir algunas demandas de la sociedad, entre las que se han señalado de manera expresa el eventual enjuiciamiento contable del “despilfarro” por ineficiencia o ineficacia, así como la responsabilidad a dilucidar por falta de rendición de cuentas o de colaboración. En el caso de los fondos NGEU los desafíos se amplían a nuevas formas de gestión y exigencia de resultados que no se pueden —ni deben— soslayar. Y, cómo no, es preciso insistir en la aplazada reforma de la planta municipal y de los sistemas de financiación, para dotar de mayor *músculo* institucional a los municipios, la mayoría de ellos en riesgo de inanición e incapaces de cumplir sus exigencias.

47. BOE del 12 de mayo de 2017.

El avance es obligado. Diríamos que una oportunidad histórica. *Tempus fugit*.

6 Bibliografía

- Biglino Campos, P. (2019). El Tribunal de Cuentas como garantía del Estado Social, del Estado Democrático y del Estado de Derecho. *Teoría y Realidad Constitucional*, 44, 77-100.
- Cabello, M.^a L. y Ferrán, J. (2011). Una aproximación a las responsabilidades derivadas de la obligación legal de rendir las cuentas generales en la Administración Local. *Revista Española de Control Externo*, 38, 157-196.
- Chaves García, J. R. (2017). La urgente reconstrucción del enjuiciamiento contable del reintegro por alcance. *El Consultor de los Ayuntamientos*, 6, 730-748.
- Corona Martín, R. M.^a (2004). La nueva Ley General Presupuestaria y el Tribunal de Cuentas. *Revista Española de Control Externo*, 18, 15-28.
- Cortell Giner, R. (2012). Propuestas de reforma en materia de responsabilidad contable. *Auditoría Pública*, 58, 77-84.
- Cubillo Rodríguez, C. (2019). *Aspectos jurídicos del despilfarro en la gestión de los fondos públicos*. Madrid: Dykinson.
- Delgado del Rincón, L. E. (2001). A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas: comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre. *Revista Española de Control Externo*, 9, 89-126.
- Entrena Fabrè, R. (2021). El derecho de defensa en las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance del Tribunal de Cuentas. *Cuadernos de Derecho Local*, 56, 206-224.
- Fernández García, J. F. (2013). La responsabilidad contable: el reintegro por alcance. *Revista de Administración Pública*, 192, 339-379.
- Fernández Llera, R. (2015). Reflexiones federalistas para un nuevo modelo de control externo. *Auditoría Pública*, 65, 59-70.
- Fiscalía General del Estado. (2015). *Memoria elevada al Gobierno de S. M. presentada al inicio del año judicial*. Madrid: Centro de Estudios Jurídicos / Ministerio de Justicia.
- (2024). *Memoria elevada al Gobierno de S. M. presentada al inicio del año judicial*. Madrid: Fiscalía General del Estado / Ministerio de Justicia.

- García Martínez, S. y Silvestre Delgado, S. (2023). Las relaciones entre las secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas desde el punto de vista del control externo. *Revista Española de Control Externo*, 73, 64-85.
- García Muñoz, J. (2018). *Gobernanza, gestión de riesgos y cumplimiento normativo en la universidad pública*. Salamanca: Amarante.
- Gautier, L. (2024). El nuevo régimen de responsabilidad financiera de los gestores públicos, el corazón del ecosistema de integridad pública. *International Journal of Government Auditing*, 51 (2), 54-57.
- Gettcliffe, D. (2024). Las siete ventajas esenciales del ejercicio de la función jurisdiccional por parte de las EFS. *International Journal of Government Auditing*, 51 (2), 29-34.
- González Soler, O. E. (2013). El control de legalidad y la responsabilidad contable en el ámbito municipal. En J. L. Rodríguez-Vigil Rubio y R. Fernández Llera (coords.). *Crisis de los ayuntamientos, crisis de la democracia. Ideas para una reforma del Régimen Local en Asturias* (pp. 365-385). Oviedo: Real Instituto de Estudios Asturianos.
- (2015). Reflexiones sobre la reforma de la jurisdicción contable. *Auditoría Pública*, 66, 85-92.
 - (2016). El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma. *Presupuesto y Gasto Público*, 82, 49-68.
- Gutiérrez García, C. (2010). Doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable en el ámbito local. *Revista de Estudios Locales / Cunal*, 132, 280-310.
- Íñiguez Hernández, D. (2022). Evolución y reforma de la jurisdicción contable. *Revista Española de Control Externo*, 71, 44-49.
- Jiménez Rius, P. (2017). La responsabilidad contable: modificaciones y mejoras imprescindibles. *Presupuesto y Gasto Público*, 86, 75-89.
- Mas Cladera, P. A. (2008). Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008. *Revista Española de Control Externo*, 30, 103-118.
- Medina Guijarro, J. y Pajares Giménez, J. A. (2005). La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su “propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución Española. *Revista Española de Control Externo*, 21, 33-68.
- Mendizábal Allende, R. de (1965). Función y esencia del Tribunal de Cuentas. *Revista de Administración Pública*, 46, 13-68.

- (dir. y coord.). (2019). *Glosario de términos de fiscalización y de enjuiciamiento contable*. Madrid: Boletín Oficial del Estado / Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.

- Miller, G. (2024a). La norma INTOSAI-P 50. *International Journal of Government Auditing*, 51 (2), 21-25.
- (2024b). Panorámica de los diferentes modelos de EFS con especial atención al modelo jurisdiccional. *International Journal of Government Auditing*, 51 (2), 15-20.

- Muñoz Juncosa, A. (2017). *El interventor en la administración local: control interno y responsabilidad contable* [tesis doctoral]. Universitat de Barcelona. Disponible en <http://hdl.handle.net/10803/665622> (consultada el 1 de septiembre de 2024).

- Nieto de Alba, U. (2006). Comparecencia del presidente del Tribunal de Cuentas ante la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas. *Diario de Sesiones de las Cortes Generales*, 27 de junio.

- Pascual García, J. (2014). *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control* (6.ª edición). Madrid: Boletín Oficial del Estado.

- Pérez Tórtola, A. (2003). Perspectivas del enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española. *Revista Española de Control Externo*, 15, 55-72.
- (2007). Rendición de cuentas y responsabilidad contable. Ponencia presentada en las V Jornadas Eurosai-Olacefs. Lisboa.

- Quirós Castro, C. (2021). La (tan) necesaria auditoría de resultados en el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, XX, 347-367.

- Rego Vilar, S. (2021). Os OCEX e a auditoría dos fondos Next Generation: novo modelo de control? *Revista Administración & Cidadanía*, 16 (2), 65-83.

- Ruiz García, E. (2021). Next Generation UE: riesgos y oportunidades de cambio en el control interno y la fiscalización. En S. Rego Vilar (coord.). *Auditoría y control de la respuesta al COVID-19 y de la implementación de la iniciativa Next Generation UE* (pp. 165-179). Cizur Menor: Aranzadi.

- Sala Sánchez, P. (1984). *La jurisdicción contable: las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva ley orgánica del Tribunal de Cuentas de España*. Madrid: Tribunal de Cuentas, Servicio de Publicaciones [reproducido en *Revista Española de Control Externo*, 21 (2005), 87-122].
- (2007). A responsabilidade contable na nova lei xeral orzamentaria. *Revista Galega de Economía*, extra, 139-156.

- Sánchez Lerma, G. A. (2014). Responsabilidad contable y gestión en las sociedades públicas. *Auditoría Pública*, 64, 105-122.
- Suárez Robledano, J. M. (2017). El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable). *Revista Española de Control Externo*, 19, 13-41.
- Torres Morato, M. Á. (2023). La responsabilidad contable. *Revista Española de Control Externo*, 73, 10-47.
- Tribunal de Contas de Portugal. (2024). La relación entre la auditoría y la ejecución de la responsabilidad financiera: experiencias de la EFS de Portugal. *International Journal of Government Auditing*, 51 (2), 86-91.
- Tribunal de Contas de Portugal y Tribunal de Cuentas Europeo. (2015). *Informe. Revisión entre pares*. Tribunal de Cuentas. Disponible en www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/content/pdf/transparencia/Report_PR_2015_06_19-fim-es.pdf (consultado el 1 de junio de 2024).
- Tribunal de Cuentas. (2023). *N.º 1.528. Informe de fiscalización de los planes anti-fraude aprobados por las entidades locales que participan en la ejecución de las medidas del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*. Madrid: Tribunal de Cuentas.
- (2024). *Informe anual 2023*. Madrid: Tribunal de Cuentas.
- Vacas García-Alós, L. (2006). La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional. *Cuadernos de Derecho Público*, 29, 19-57.
- Villanueva Rodríguez, U. L. (2011). Notas sobre la responsabilidad contable. *Auditoría Pública*, 55, 11-27.
- Villaverde Gómez, M.^a B. (2022). Responsabilidad contable y la necesidad de su reforma. Dos ejemplos a la luz de la jurisprudencia contable. En S. Rego Vilar (coord.), *Auditoría y control de la respuesta al COVID-19 y de la implementación de la iniciativa Next Generation UE* (pp. 197-235). Cizur Menor: Aranzadi.