

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

***Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y
Procesal***

Área de Derecho Administrativo



**EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y LA
LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN: ESPECIAL REFERENCIA
AL TRIBUNAL DE CUENTAS Y A LA INTERVENCIÓN GENERAL
DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR

José Antonio Fernández Ajenjo

Bajo la dirección del

Prof. Dr. D. Ricardo Rivero Ortega

Salamanca, 2009



*UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO*

*Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal
Área de Derecho Administrativo*

Programa de doctorado “Aspectos jurídicos y económicos de la
corrupción”

***El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la
corrupción: Especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la
Intervención General de la Administración del Estado***

Memoria de tesis doctoral presentada por José Antonio Fernández Ajenjo para obtener el título de Doctor en Derecho, dirigida por el Dr. D. Ricardo Rivero Ortega, Profesor Titular de Derecho Administrativo de la Universidad de Salamanca.

Vº Bº Director

Fdo. José Antonio Fernández Ajenjo

Fdo. Dr. Ricardo Rivero Ortega

Salamanca, octubre de 2009

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN.....	15
1. Planteamiento (<i>visión de la tesis</i>).....	15
2. La problemática del control en relación con la corrupción de las Administraciones Públicas (<i>objeto de la tesis</i>).	16
<i>2.1. La corrupción pública y su incidencia en el Buen Gobierno de las sociedades democráticas (delimitación temporal).</i>	<i>16</i>
<i>2.2. La corrupción y el control de la Administración Pública estatal en la España constitucional (delimitación subjetiva y territorial).</i>	<i>18</i>
<i>2.3. La relación de la corrupción pública con el control de las Administraciones Públicas (delimitación objetiva).</i>	<i>19</i>
3. Los problemas metodológicos en relación con el estudio de la corrupción y el control en el ámbito público (<i>metodología científica</i>).....	21
4. El papel del control en la lucha contra la corrupción pública (<i>hipótesis de partida</i>).	27
5. Conclusión (<i>método de investigación o estructura de la tesis</i>).	34
CAPÍTULO PRELIMINAR. LA CORRUPCIÓN COMO PROBLEMA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....	37
1. Planteamiento.	37
2. La concepción de la corrupción pública en los Estados sociales y democráticos de Derecho.	40
<i>2.1. El significado de la corrupción en los Estados sociales y democráticos de Derecho.</i>	<i>40</i>
<i>2.2. Las diferentes acepciones doctrinales acerca de la corrupción pública.</i>	<i>44</i>
<i>2.3. La delimitación del concepto de corrupción pública: elementos básicos y elementos contingentes.</i>	<i>49</i>
3. La evolución de la percepción social de la corrupción de las Administraciones Públicas en España.....	57

3.1. <i>La evolución de la problemática de la corrupción de las Administraciones Públicas en España en la etapa constitucional.....</i>	57
3.2. <i>La percepción social acerca del problema de la corrupción pública en España.....</i>	76
3.3. <i>La evolución de la lucha contra la corrupción pública de las instituciones de la Administración de Justicia en España.</i>	84
4. La transparencia de las instituciones de control en la lucha contra la corrupción en España.	92
4.1. <i>Los informes sobre la corrupción en España y los resultados de las instituciones de control administrativo.</i>	92
4.2. <i>La transparencia y los resultados de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.....</i>	98
4.3. <i>La transparencia y los resultados del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción.</i>	102
5. Conclusiones.	109
CAPÍTULO PRIMERO. EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ANTE LA CORRUPCIÓN.....	113
1. Planteamiento.	113
2. La concepción del control en los Estados sociales y democráticos de Derecho y la lucha contra la corrupción pública.....	115
2.1. <i>El control como freno al abuso de poder en los Estados sociales y democráticos de Derecho.....</i>	115
2.2. <i>El concepto y las acepciones del control de las Administraciones Públicas en los sistemas democráticos.</i>	121
2.2.1. <i>Las acepciones del control de las Administraciones Públicas en los sistemas democráticos.</i>	121
2.2.2. <i>La delimitación del concepto del control de las Administraciones Públicas.....</i>	124
2.2.3. <i>Las clasificaciones del control de las Administraciones Públicas.</i>	128
2.3. <i>La potestad de control de las Administraciones Públicas y sus modalidades.....</i>	132

3. El control interno de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción.....	144
4. El control externo de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción.....	166
5. Conclusiones.....	180

CAPÍTULO SEGUNDO. LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN. 185

1. Planteamiento.....	185
2. El papel institucional de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.....	188

2.1. La evolución histórica: el nacimiento y la consolidación de una institución para velar por el buen uso de los fondos públicos..... 188

2.2. El modelo de control interno contemporáneo como medio para la lucha contra la corrupción..... 200

2.3. El papel funcional de la Intervención General de la Administración del Estado y la lucha contra la corrupción..... 207

2.3.1. La misión y las finalidades de la Intervención General de la Administración del Estado: de la salvaguarda de los bienes públicos a la mejora de la gestión pública..... 207

2.3.2. Las funciones y competencias de control de la Intervención General de la Administración del Estado, y su grado de vinculación con la prevención de la corrupción..... 211

2.3.3. Los objetivos de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado como instrumentos para el descubrimiento de la corrupción pública..... 216

3. Las modalidades de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado y sus resultados en la lucha contra la corrupción.. 222

3.1. La función interventora de la Intervención General de la Administración del Estado como modalidad de salvaguarda de los intereses financieros públicos. ... 222

3.1.1. La extensión de la función interventora como elemento de control de la legalidad y de la integridad de los bienes públicos..... 222

3.1.2. Los efectos suspensivos de la función interventora como fórmula para evitar los quebrantos económicos al Tesoro Público.	226
3.1.3. La aportación de las diferentes modalidades de función interventora a la lucha contra la corrupción.....	228
3.2. <i>El control financiero permanente de la Intervención General de la Administración del Estado como control continuo de las irregularidades en la gestión de los fondos públicos.</i>	236
3.2.1. La vocación inspectora del control financiero permanente como un control continuo y posterior de la actividad financiera pública.	236
3.2.2. Las razones de la limitación objetiva del control financiero permanente como técnica fiscalizadora y no inspectora.	239
3.2.3. La función y los resultados de las modalidades de control financiero permanente en la detección de prácticas corruptas.....	242
3.3. <i>La auditoría pública de la Intervención General de la Administración del Estado como medio de lucha contra la corrupción.</i>	249
3.3.1. La auditoría pública como técnica que presta especial atención a los abusos contra las arcas públicas.	249
3.3.2. Las limitaciones funcionales de la auditoría pública como técnica de investigación de las prácticas defraudatorias de los intereses públicos.	252
3.3.3. La aportación de las modalidades de auditoría pública en la lucha contra la corrupción.....	254
4. La inspección y la auditoría forense como instrumentos de participación directa de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.	261
4.1. <i>La evolución histórica de la función inspectora de la Intervención General de la Administración del Estado.</i>	261
4.2. <i>La función inspectora contemporánea de la Intervención General de la Administración del Estado: la función auxiliar de colaboración con la Administración de Justicia.</i>	269
4.2.1. El deber de colaboración y cooperación con la Administración de Justicia de la Intervención General de la Administración del Estado.	269

4.2.2. El deber de denuncia de las responsabilidades penales y administrativas de la Intervención General de la Administración del Estado.	271
4.2.3. El deber de investigación de la Intervención General de la Administración del Estado: la tramitación de los informes especiales.	274
<i>4.3. La auditoría forense de auxilio judicial de la Administración de Justicia de la Intervención General de la Administración del Estado.....</i>	<i>277</i>
4.3.1. El deber de auxilio judicial de la Intervención General de la Administración del Estado.....	277
4.3.2. La auditoría forense de la Intervención General de la Administración del Estado como cumplimiento del deber de auxilio del Poder Judicial.....	280
4.3.3. La unidad de apoyo de la IGAE ante la Fiscalía Anticorrupción: las funciones asesoras e inspectoras de apoyo al Ministerio Fiscal.	284
5. Conclusiones.	288

CAPÍTULO TERCERO. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN. 293

1. Planteamiento. 293

2. El papel institucional del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción..... 296

2.1. La perspectiva histórica de la institucionalización del control externo: la censura de cuentas como punto de partida del control de los fondos públicos. 296

2.2. El principio de independencia del Tribunal de Cuentas como premisa para la lucha contra la corrupción. 306

2.3. El papel institucional del Tribunal de Cuentas y su vinculación en la lucha contra la corrupción..... 313

2.3.1. El papel institucional histórico y actual del Tribunal de Cuentas y la lucha contra la corrupción: la prevención y corrección de las responsabilidades contables. 313

2.3.2. Las finalidades del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción en opinión de la doctrina científica. 318

2.3.3. La misión del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción en opinión de sus miembros y colaboradores..... 321

3. La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción.	325
3.1. <i>El régimen jurídico de la función fiscalizadora y la lucha contra la corrupción.</i>	325
3.1.1. El concepto y el ámbito de actuación de la función fiscalizadora: sus posibilidades y limitaciones en la lucha contra la corrupción.....	325
3.1.2. La iniciativa y la programación de las actuaciones fiscalizadoras: las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas dirigida a perseguir la corrupción.....	330
3.1.3. Las facultades fiscalizadoras y sus limitaciones en la investigación de actuaciones fraudulentas.	333
3.2. <i>Las modalidades y el procedimiento de la función fiscalizadora y la lucha contra la corrupción del Tribunal de Cuentas.</i>	338
3.3. <i>La función asesora del Tribunal de Cuentas ante las Cortes Generales y la lucha contra la corrupción.</i>	348
4. La función de enjuiciamiento del Tribunal del Cuentas en la lucha contra la corrupción.	357
4.1. <i>La fiscalización forense: la problemática naturaleza de las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables.</i>	357
4.2. <i>El proceso de enjuiciamiento contable y sus fortalezas y debilidades en la lucha contra la corrupción.</i>	362
4.2.1. La función jurisdiccional como instrumento de protección de los intereses financieros públicos.	362
4.2.2. El proceso de enjuiciamiento contable como medio de investigación de las responsabilidades contables derivadas de la corrupción pública.....	366
4.2.3. La acción popular como medio de denuncia de las defraudaciones públicas	368
4.3. <i>La responsabilidad contable para la protección de los intereses financieros públicos.</i>	372
4.3.1. La concepción de la responsabilidad contable y su vinculación con los ilícitos de corrupción.....	372
4.3.2. La tipificación de la responsabilidad contable y sus limitaciones en la lucha contra la corrupción.....	375

4.3.3. Las resoluciones del Tribunal de Cuentas y sus resultados en la lucha contra la corrupción.	377
5. Conclusiones.	380

CAPÍTULO CUARTO. PROPUESTAS DE REFORMA DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO EN FAVOR DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN. 385

1. Planteamiento. 385

2. La Gobernabilidad y la profundización en la institucionalización, la independencia y la especialización del control como medidas preventivas en defensa de los intereses financieros públicos. 396

2.1. La misión de las instituciones de control financiero: el principio de confianza relativa como punto de partida en la lucha contra la corrupción. 396

2.2. El estatus de las instituciones de control financiero: la independencia institucional y personal como garantía en la lucha contra la corrupción..... 407

2.3. La auditoría forense y su especialización orgánica: la institucionalización de la colaboración con la Administración de Justicia..... 422

3. La Buena Administración y la renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos contra la corrupción 442

3.1. Los objetivos del control financiero: la inserción de la protección de los intereses financieros públicos como objetivo del principio de Buena Gestión Financiera. 442

3.2. Las funciones inspectoras de las instituciones de control financiero y su planificación: el principio de proactividad en la investigación del fraude a los intereses financieros públicos. 457

3.3. Las facultades de las instituciones de control financiero: la verdad material como principio de actuación y la mejora de las facultades de información. 471

4. La Gobernanza y los principios de coordinación, participación y transparencia en la lucha contra la corrupción..... 481

4.1. La coordinación y la colaboración interinstitucional en el control financiero: la auditoría única como instrumento de actuación conjunta para combatir la corrupción. 481

4.2. <i>La colaboración con las instituciones de control financiero: el reforzamiento del principio de participación ciudadana como medida anticorrupción.</i>	505
4.3. <i>La información de las instituciones de control financiero: el principio de transparencia como medio para mejorar la eficacia en la lucha contra la corrupción.</i>	514
5. Conclusiones.	526
CONCLUSIONES.	531
1. Conclusiones finales sobre la corrupción, el control y las instituciones de control financiero.	531
1.1. <i>Acerca de la corrupción y la percepción social de este problema en España.</i>	532
1.2. <i>Acerca del control y su vinculación con la prevención y la represión de la corrupción.</i>	535
1.3. <i>Acerca de la Intervención General de la Administración del Estado y la lucha contra la corrupción.</i>	537
1.4. <i>Acerca del Tribunal de Cuentas y la lucha contra la corrupción.</i>	539
2. Propuestas sobre la implicación de las instituciones de control financiero en la lucha contra la corrupción.	543
2.1. <i>De la Gobernabilidad y la profundización en la institucionalización de las entidades de control financiero para combatir la defraudación de los intereses financieros públicos.</i>	543
2.2. <i>De la Buena Administración y la renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos en la lucha contra la corrupción.</i>	545
2.3. <i>De la Gobernanza y los principios de coordinación, participación y transparencia en la lucha contra la corrupción.</i>	547
3. Epílogo: la elaboración de un Informe sobre el Estado de la Corrupción en España tal y como establece el art. 10 CNUCC.	548
APÉNDICES.	551
1. Abreviaturas y siglas.	553
2. Tablas y gráficos.	559

3. Portales y páginas web.....	561
4. Bibliografía y documentación.....	565

Agradecimientos

A Miguel Miaja y Antonio Arias por impulsar mis ansias docentes e investigadoras, a Nicolás Rodríguez, Pedro Nevado-Batalla y Ricardo Rivero por su maestría universitaria y a Juan Francisco Merchán, Luis Miguel Muñoz, Miguel Ángel Lucas, Pilar Sánchez y José Luis González por su compañerismo a uno y otro lado de la meseta.

A mi familia nada que añadir pues conocen mi generosidad para dar y mi gratitud para recibir... y el cariño que intento que les acompañe.

«Mientras la ciencia parte de la duda para buscar la verdad, la abogacía parte de la verdad para defenderla. Por ello, la ciencia de verdad cambia y la abogacía y la teología no. Es la diferencia entre razón y sentimiento» (Unamuno, Del sentimiento trágico de la vida, 1913).

INTRODUCCIÓN.

1. Planteamiento (*visión de la tesis*)

El dinero público se dice que es sagrado y, por ello, desde tiempos remotos el Poder se ha preocupado de preservarlo de los afanes por desviarlo de sus finalidades colectivas y dirigirlo hacia los bolsillos de unos pocos. Con esta finalidad de protección de los intereses financieros públicos, tempranamente surgieron unos guardianes de las arcas públicas que se encargaban de vigilar que las entradas y las salidas de estos recursos no sufrieran aplicaciones espurias hacia fines privados.

Más recientemente, en los años 60 y 70 del siglo pasado los escándalos de corrupción generaron una corriente de opinión doctrinal e institucional que impulsó la adopción de medidas de carácter fundamentalmente penal en el entorno de los países desarrollados (*v. gr.*, la prohibición del soborno transnacional) y de naturaleza económica en los países en vías de desarrollo (*v. gr.*, el reforzamiento de las garantías de las ayudas al desarrollo). Como continuación a la búsqueda de soluciones a estos problemas, en los años 80 y 90 se ha producido un incremento de las propuestas de solución de carácter administrativo, mediante el reforzamiento de las normativas sobre incompatibilidades y la adopción de los códigos éticos de conducta pública.

Como instrumento integrador de las aportaciones reputadas como válidas en estas cuatro décadas, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 2003 ha recogido todo un conjunto de instrumentos y medidas de carácter preventivo y represivo para hacer frente a esta lacra social, entre las que destacan, tanto el papel de los órganos dedicados a la adopción de medidas de prevención administrativa

como el trabajo asignado a las autoridades especializadas en la aplicación de medidas coercitivas de naturaleza penal.

En este contexto, es lícito preguntarse cuál es la participación de las instituciones encargadas de velar por la buena aplicación del dinero público en esta política de lucha contra la corrupción y, concretamente en nuestro país, cuál es la aportación a estos trabajos de la Intervención General de la Administración del Estado y del Tribunal de Cuentas.

2. La problemática del control en relación con la corrupción de las Administraciones Públicas (*objeto de la tesis*).

2.1. La corrupción pública y su incidencia en el Buen Gobierno de las sociedades democráticas (*delimitación temporal*).

Se dice que en las dictaduras no se descubren casos de corrupción y, si se detectan, se depura a los responsables sin que llegue a la opinión pública e intervengan los tribunales. En todo caso, la corrupción se presenta realmente como problema de las sociedades democráticas, pues sólo en ellas hay un control de la actividad política, tanto en sede parlamentaria como a través de los tribunales, la sociedad o los medios de comunicación. Por ello, todos nuestros comentarios se sitúan en el entorno de las sociedades democráticas y sus problemas en relación con el ejercicio del poder¹.

En este sentido, el contexto histórico sobre el que se sitúa esta tesis son los Estados democráticos y sociales de Derecho que rigen en las llamadas sociedades occidentales. El nacimiento de los Estados modernos occidentales, como es bien conocido, se sitúa en el tránsito de los siglos XVIII y XIX marcado por dos hitos históricos: las revoluciones del republicanismo francés y la independencia norteamericana. Las consecuencias más reconocibles de este periodo revolucionario fueron el ascenso al poder de la ciudadanía mediante la instauración de democracias

¹ «En las dictaduras no hay propiamente corrupción; ella misma es la corrupción institucionalizada... En las dictaduras o los regímenes autoritarios, no hay libertad de expresión ni de prensa ni hay parlamento y hay un control político de la policía, de la fiscalía y de la justicia, de modo que, de haber corrupción, no puede estallar como escándalo y alarma social, no hay denuncias de la prensa ni intervienen los jueces ni se debaten los temas en el parlamento», LAMO DE ESPINOSA, E., «Corrupción política y ética económica», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, p. 274. En el mismo sentido, GARZÓN VALDÉS, E., «Acerca del concepto de corrupción», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, pp. 59-61.

populares y la sujeción del Gobierno a esta soberanía popular mediante el predominio de su voluntad plasmada en la Ley aprobada por sus representantes parlamentarios.

La evolución de estos Estados democráticos de Derecho ha ido en la línea de aumentar su raíz democrática, posibilitando el acceso al sufragio electoral a todos los colectivos ciudadanos (sin discriminaciones por razones de sexo, edad, raza o religión) y la participación cada vez más directa de los administrados en la gestión de los intereses públicos; así como por el paso de los derechos políticos a los derechos sociales, atribuyendo a todos los ciudadanos unos derechos económico-sociales que les garanticen un mínimo vital, constituyendo lo que se ha dado en llamar la 'democracia real'. De esta forma, nos encontramos en nuestros días con la consolidación de los denominados Estados democráticos y sociales de Derecho.

En los albores de este siglo XXI se está produciendo en las sociedades democráticas más avanzadas un nuevo paso en el desarrollo de los Estados de base constitucional que tratan de —una vez que parece consolidada la existencia de una suficiente participación democrática, con unas garantías sociales básicas y un aceptable marco jurídico-institucional— optimizar estos regímenes a través de ideas que buscan la mejora de la gestión pública y que se enmarcan dentro de las teorías del Buen Gobierno o las democracias de calidad.

A este nuevo régimen de Buen Gobierno están contribuyendo decisivamente las propuestas de las instituciones internacionales (ONU, IFI's y otras organizaciones políticas internacionales), aunque muchas de ellas se dirigen, casi en exclusividad, al gobierno de las sociedades democráticamente menos avanzadas bajo el parámetro de la llamada Gobernabilidad. Además, se está produciendo una importante aportación doctrinal a través de la evolución de las teorías de la Nueva Gestión Pública y los modelos gerencialistas públicos de raíz económico-empresarial hacia modelos de naturaleza cívico-social como la Gobernanza.

Este trabajo pretende situarse en el actual contexto histórico de cambio o avance hacia una democracia de calidad aportando la perspectiva jurídica que, en opinión de quien suscribe, está quedando paulatinamente postergada de este último estadio evolutivo de la gestión pública, tanto por el 'rechazo' a lo jurídico de las aportaciones económico-sociales como por los 'prejuicios' de los juristas de lo público ante todo lo que excede de la seguridad del procedimiento administrativo clásico.

2.2. La corrupción y el control de la Administración Pública estatal en la España constitucional (delimitación subjetiva y territorial).

El Estado español es un paradigma, aunque tardío, de los regímenes constitucionales tras la aprobación de la Constitución de 1978 que instauró, no sólo un Estado de Derecho de base democrática, sino un amplio desarrollo de los derechos sociales, definiéndose de forma expresa como un Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE). Es en este contexto constitucional y en este ordenamiento jurídico español en el que se sitúa la investigación sobre la que se basa esta tesis.

La circunscripción de este trabajo al ordenamiento jurídico-constitucional de nuestro país resulta aún insuficiente para permitir un análisis en profundidad de estos problemas, por lo que es necesario una mayor concreción de los sujetos sometidos a nuestro análisis desde dos aspectos: el subjetivo-institucional y el subjetivo-territorial.

Desde el punto de vista *subjetivo-institucional*, nos centraremos en los problemas de corrupción de uno de los tres poderes del Estado: el Poder Ejecutivo, y, de forma más concreta, en la institución que dentro de él se encarga de la prestación de los servicios públicos, es decir, la Administración Pública. Por ello, se obviará el análisis de cuestiones relacionadas con la corrupción y el control del Poder legislativo —la financiación de los partidos políticos, el control parlamentario del Gobierno, la responsabilidad electoral o la corrupción legislativa—, del Poder Judicial —la corrupción de los jueces o la responsabilidad judicial—, así como las vinculadas con aquellos aspectos derivados de la responsabilidad política del Gobierno.

Desde el lado *subjetivo-territorial*, se hará referencia a una Administración Pública concreta, como es la Administración del Estado (la tradicionalmente denominada Administración Central). El trabajo tendrá en cuenta la normativa jurídica aplicable tanto de la Administración General como de la Administración Institucional, si bien se priorizará el ordenamiento de la primera institución cuando el estudio de la casuística particular de la diversidad de entes públicos no aporte ningún elemento diferencial relevante al objeto de la investigación.

Esta delimitación a los problemas de corrupción y control de la Administración del Estado trata de centrar el estudio de estas cuestiones en instituciones y procedimientos concretos con el fin de profundizar en su conocimiento. La selección de este ámbito institucional se basa en dos razones que esperamos sean adecuadas y fructíferas. En primer lugar, la Administración estatal sigue siendo aún hoy en día en nuestro país el paradigma en el que se basan —unas veces por imperativo de la legislación básica común y otras por la recepción voluntaria de la normativa estatal—

el conjunto de las Administraciones Públicas; si bien es necesario en este punto reconocer el esfuerzo modernizador de nuestras Administraciones autonómicas, en las cuales en muchos casos se pueden encontrar ejemplos que pudieran ser trasladados a la Administración central. En segundo lugar, quien suscribe se ha formado científica y profesionalmente bajo el imperio de la Administración del Estado, por lo que es de esperar que el conocimiento más profundo de este ámbito coadyuve en el éxito de esta investigación.

A pesar de la delimitación de este trabajo a la Administración del Estado de nuestro país, en los ámbitos *supra* e *infra* nacional podemos encontrar ejemplos de soluciones propuestas o adoptadas para afrontar los problemas objeto de este estudio que son merecedoras de tenerse en cuenta. Por ello, se traerán a colación experiencias de otras Administraciones e instituciones, bien a efectos meramente ejemplificadores o bien para la formulación de propuestas aplicables a la Administración central. En particular, se analizarán las soluciones implementadas en la Unión Europea y los Estados Unidos en relación con el problema de la corrupción y el control, así como las propuestas de ciertas organizaciones internacionales o las aportaciones de la legislación propia de nuestras Comunidades Autónomas.

2.3. La relación de la corrupción pública con el control de las Administraciones Públicas (delimitación objetiva).

El objeto de partida de la tesis doctoral es la corrupción de las Administraciones Públicas, definida, en una primera aproximación, como el abuso de poder en el ejercicio de las funciones públicas en beneficio de un funcionario público o de un tercero.

El concepto contemporáneo de corrupción pública construido a partir de la década de los 60 del último siglo es especialmente útil al objeto de este trabajo, pues se centra en los abusos de poder de los funcionarios públicos en el ejercicio de la actividad administrativa dirigidos a la obtención de un lucro o beneficio económico ilícito. En este contexto, los paradigmas de figuras corruptas serían el soborno del funcionario y la malversación de los fondos públicos.

Este concepto estricto de corrupción ha sido seguido por los analistas de este fenómeno hasta finales del siglo XX. A partir de ese momento, la persistencia de los escándalos de corrupción en el ámbito de todos los países, fueran democracias avanzadas o en vías de desarrollo, han hecho extender el objeto del análisis desde dos puntos de vista: uno *criminológico*, al hacerse hincapié en las conexiones entrelazadas entre la corrupción sistémica y otros fenómenos de la gran criminalidad

(tráfico de drogas, blanqueo de capitales, fraude fiscal, etc.), y otro *fenomenológico*, al detectarse conductas más sutiles de corrupción que estaban quedando fuera del enfoque tradicional, surgiendo nuevas figuras como el tráfico de influencias o los conflictos de intereses.

Este concepto amplio de corrupción extiende su ámbito no sólo a acciones en las que el funcionario nefando obtiene beneficios económicos, sino a aquéllas en las que persiga cualquier clase de beneficio personal, e incluye, no sólo las conductas en las que se produzca una actuación irregular, sino también aquéllas en las que el funcionario se coloca en una situación de indudable riesgo para que ésta se produzca.

Esta concepción extensiva de la corrupción, que está siendo introducida en los trabajos de las organizaciones internacionales y que está teniendo un reflejo paulatino en las legislaciones nacionales, cuenta con el problema que propicia precisamente su éxito: la extensión del concepto hace que se confunda con fenómenos similares como el fraude fiscal o la criminalidad organizada, llegando a incluirse dentro de la noción de corrupción cualquier infracción del ordenamiento jurídico-público.

En el estado actual de la cuestión, y aceptando tanto la utilidad de la extensión del concepto como la necesidad de evitar su dispersión, es conveniente un intento de delimitación del concepto moderno de corrupción, labor en la que, como se tendrá ocasión de hacer referencia, no se ha producido aún un amplio consenso científico. Por ello, y dado que como se va a citar a continuación, el objeto de este trabajo se centra en otros aspectos, el concepto de corrupción pública que va a guiar el estudio será su significado más estricto como abuso de poder para obtener un beneficio privado de carácter económico.

Si las deficiencias de las instancias legislativas y ejecutivas involucradas en la problemática de la corrupción de las Administraciones Públicas han sido profusamente estudiadas por la doctrina, no son tan frecuentes, en cambio, los trabajos relativos al papel de los órganos de control en relación con esta materia, a pesar de que, como se verá a lo largo del trabajo, las recomendaciones de las organizaciones internacionales siempre otorgan un papel importante a estas entidades. Por ello, nuestro enfoque se va a centrar específicamente en el papel de las instituciones de control de las Administraciones Públicas en la lucha contra la corrupción.

En este punto es necesario precisar, *a priori*, el concepto de control que se va a utilizar, tanto subjetiva como objetivamente. El control, de forma aproximativa, puede definirse como la comprobación de que se ha cumplido lo mandado. Como se analizará más detenidamente, existe otro concepto de control más amplio que incluye

todo poder de dominio sobre una persona o actividad, pero este concepto es demasiado extenso para nuestro propósito, pues en él se incluiría como órganos de control a los propios poderes legislativos en el ejercicio de sus facultades normativas y a las instituciones gubernativas en el ejercicio de su potestad directiva. Por lo tanto, la investigación se centrará en las facultades de las entidades y sujetos controladores relativas a comprobar que la actuación de las Administraciones Públicas no se ha separado de la gestión de los intereses públicos que tienen atribuidas.

Una última delimitación objetiva nos lleva a centrar el objeto de la investigación en la actividad económica-financiera pública como campo de la actuación pública más proclive a la aparición de prácticas corruptas, pues la circulación monetaria que producen estas transacciones permite con mayor facilidad la obtención por parte de los agentes corruptores de un beneficio de naturaleza económica. Por otra parte, las instituciones de control financiero de las Administraciones Públicas presentan tradicionalmente un desarrollo jurídico mucho más consolidado que el resto de las actividades administrativas, a través de figuras como la rendición de cuentas, la fiscalización, la responsabilidad contable, etc.; por lo cual, su estudio puede servir de paradigma para el conjunto de la organización administrativa².

En conclusión, el objeto de la tesis doctoral puede definirse como el *estudio del problema de la corrupción pública en la actividad administrativa a través de las instituciones de control de la Administración del Estado, prestando especial atención a las especializadas en el campo financiero*.

3. Los problemas metodológicos en relación con el estudio de la corrupción y el control en el ámbito público (*metodología científica*).

El objeto material de conocimiento de esta tesis se encuentra inserto en el marco de las llamadas ciencias sociales, pues estamos ante problemas de relación entre seres humanos³. Por ello, podemos encontrar análisis científicos de estas

² Al igual que es cierto que los primeros vestigios de la actividad de control pueden encontrarse en las civilizaciones más remotas y es propia de todos los estamentos y profesiones, también puede afirmarse que la verificación de los estados financieros ha sido siempre su manifestación más generalizada, correspondiendo históricamente a los llamados contadores el ejercicio más acabado de esta función. Así, por ejemplo, en el Egipto faraónico pueden encontrarse ya manifestaciones de la comprobación independiente de los registros tributarios y en la Grecia clásica se llevaba a cabo con regularidad la verificación de los libros de los funcionarios públicos, ALEMANY EGUIDAZU, J., *Auditoría legal: Due diligence y opiniones legales en los negocios mercantiles*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 77.

³ GARRIDO FALLA diferencia, a efectos del conocimiento científico, entre *objeto material* (que es la realidad examinada, en nuestro caso la Administración Pública) y *objeto formal* de conocimiento (que es la concepción que de esa realidad ha definido cada rama científica, en

instituciones desde cualquiera de las ciencias humanas: la filosofía, la economía, el derecho, la política, la sociología, etc., y, aun dentro de cada una de ellas, estudios diferenciados de las mismas por las diferentes ramas de cada disciplina científica.

Esta indudable multidisciplinariedad de los problemas de la administración de los intereses públicos suele ser motivo de polémica y confusión entre los estudiosos que se enfrentan a estos fenómenos, por la diversidad de los conceptos y soluciones aportados por cada disciplina científica (y, en algunos casos, por cada autor que se acerca a su estudio) lo que dificulta el avance científico, obligando a dedicar buena parte de los esfuerzos de todo investigador a la propia disección de los conceptos a estudiar e impidiendo centrar los trabajos en nuevos campos en los que profundizar.

En este sentido, a lo largo de la exposición habrá ocasión de analizar los problemas terminológicos y conceptuales que conciernen a vocablos como la corrupción o el control. En este apartado quisiera resaltar justamente la perspectiva contraria: los beneficios que el carácter pluridisciplinar de cada una de estas instituciones puede aportar al estudio de la misma y, en concreto, al análisis jurídico que es el punto de partida que en este trabajo se va a seguir.

La *corrupción pública* ha sido históricamente un problema propio de la filosofía y la política relacionado con la forma de gobierno de la Sociedad. Entre los autores clásicos, el problema de la corrupción ocupaba un lugar principal dentro de las teorías del Estado y las formas de gobernar, hasta el punto de que ARISTÓTELES, como se estudiará *infra* más detenidamente, utilizaba este criterio como forma de delimitación de los diferentes regímenes políticos. En la época moderna esta cuestión filosófico-política pierde importancia, pues el análisis en la Teoría del Estado se centra en la legitimación y distribución del poder, por lo que únicamente pueden encontrarse referencias colaterales acerca de la corrupción como una disfunción más relacionada con el ejercicio de las potestades públicas. Como ya se ha tenido ocasión de comentar, a partir de la segunda mitad del siglo XX el tema de la corrupción ha vuelto a ocupar sustantividad propia en la investigación científico-social, fundamentalmente desde el campo de la política y la economía; si bien pueden encontrarse ejemplos en todos los campos del saber. En este nuevo escenario científico hay que resaltar las relativamente escasas aportaciones realizadas desde la perspectiva jurídica, más si se

nuestro caso el concepto jurídico de Administración Pública) que no tienen por qué coincidir plenamente en todas las disciplinas científicas, GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *Tratado de Derecho Administrativo: Parte General*, vol. I, 14^a edición, Tecnos, Madrid, 2005, pp. 168-169.

tiene en cuenta que la corrupción supone *per se* la infracción de una norma, lo que parece que ofrece un campo de estudio abonado para los expertos en Derecho.

Por su parte, el estudio del *control*, centrándonos ya en la llamada edad contemporánea, ha seguido dos caminos científicos divergentes en el sector público y privado. Por un lado, el control privado o empresarial ha sido objeto de conocimiento casi exclusivamente de la doctrina económica aplicada a este campo. En cambio, el estudio de los controles institucionales públicos ha sido patrimonio de la ciencia jurídica que ha impuesto los procedimientos y formas de actuar propios de los principios que rigen el Derecho administrativo. Como se tendrá ocasión de analizar, ello ha motivado, en estos momentos, un proceso de reacción contrario que afecta al conjunto de la actividad administrativa, por el cual se están priorizando las soluciones económicas, importándolas —en muchos casos de forma poco precavida como ha denunciado reiteradamente la doctrina— directamente del campo privado.

En la actualidad, como es conocido, la Administración Pública está recibiendo una constante recepción de instrumentos y técnicas provenientes del campo de la economía privada, a través de teorías de corte gerencialista entre las que destaca la llamada Nueva Gestión Pública. A pesar de la reacción generalizada del campo de la ciencia del Derecho a la importación de formas de gestionar procedentes del mundo económico-empresarial privado en la actividad de las Administraciones Públicas, éstas se han ido introduciendo de forma inexorable en nuestros ordenamientos, y en la organización y funcionamiento de nuestras instituciones públicas⁴.

Excede de las pretensiones de este texto analizar las ventajas e inconvenientes que esta nueva cultura de la gestión pública causa desde la perspectiva jurídica, pero sí es necesario destacar la importancia que esta visión de 'lo público' produce en la normativa positiva que informa de la actividad de las Administraciones Públicas modernas. La yuxtaposición de disciplinas científicas sobre un objeto material de conocimiento debe ser, *a priori*, un aspecto positivo, que permita un mayor

⁴ Como dice, y denuncia, BAENA DEL ALCÁZAR, M., los estudios sobre la Administración tienen diferentes enfoques: el *jurídico*, que persigue la garantía del ciudadano y estudia las relaciones jurídicas subyacentes; el *económico*, que prima la eficacia en la obtención de los objetivos; y el *político*, que analiza las relaciones de poder. La controversia entre estos planteamientos se centra entre las concepciones jurídica, cuyo estudio se prioriza en la Europa continental desde la revolución francesa; y las ideas económicas que son seguidas por los analistas anglosajones, donde la gestión de estas organizaciones se asemeja a la de las entidades privadas. «Todos estos enfoques son útiles, [pero] por regla general, dichos enfoques se ignoran mutuamente hasta el punto de que ha podido compararse la situación científica respecto a la materia con un diálogo de sordos» (*Curso de Ciencia de la Administración*, vol. I, 4ª edición, Tecnos, 2000, pp. 38-39).

conocimiento del objeto de estudio. En concreto, actualmente muy buena parte de los trabajos sobre la corrupción pública parten de una perspectiva multidisciplinar pues son impulsados desde organizaciones internacionales (v. gr., la ONU o el Banco Mundial) cuya finalidad es dar una solución unitaria y práctica a los problemas planteados. Esta heterogeneidad de las aportaciones científicas causa problemas, como ya se ha indicado, acerca de la caracterización y definición de este fenómeno, pero son indudables los avances aportados por estas instituciones en este campo: convenios internacionales, medidas-modelo, guías de ayuda, centros de denuncias, etc.

Como advierte FERREIRO LAPATZA, el principio de división del trabajo obliga al científico a elegir una ciencia y aceptar su metodología; pero, como el mismo autor admite, todo investigador necesita usar las demás con cierto nivel informativo, que será siempre limitado, pues no hay que olvidar que el hombre no es un ser omnicomprendido⁵. Por ello, en opinión de quien suscribe, la colaboración de las disciplinas científicas debe primar sobre las disputas entre ellas, no teniendo más límites esta posible cooperación que las restricciones propias de la naturaleza humana (limitada) de quienes trabajan en los respectivos campos científicos⁶.

Una vez realizada esta pequeña labor proselitista acerca de la multidisciplinariedad, debemos centrar el enfoque metodológico de la tesis doctoral sobre un sistema científico de partida que de seguridad y armonía al mismo⁷. Los conocimientos e intereses de quien suscribe (licenciado en Derecho e investigador en la rama del Derecho administrativo) no pueden ser otros que el seguimiento de los dogmas y herramientas de la ciencia del Derecho público, lo que significa que la

⁵ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho financiero español: Instituciones*, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2006, pp. 19-20.

⁶ Como afirma GARCÍA MEXÍA, P., «cuesta de ordinario, pues, que nuestros juristas sean conscientes de que el enfoque jurídico no es ni mucho menos el único para aproximarse al buen gobierno y consiguientemente a sus desviaciones en forma de abuso de poder, revelándose tan necesario como aquél, el que desde la Ciencia Política, la Ciencia de la Administración, la Economía, la Filosofía, la Historia y otras Ciencias Sociales se puede llegar a adoptar» («Breves apuntes acerca de la idea de Código Ético», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009, p. 239). En definitiva, tomando como propia la reflexión de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. sobre estas cuestiones, puede afirmarse que si los juristas no prestamos atención a la evolución de la realidad económica o social y adaptamos las instituciones jurídico-administrativas, contribuiremos de forma eficaz a que la actividad de «los Poderes Públicos discurra al margen de los criterios y categorías jurídicos» («Régimen jurídico de la reconversión industrial», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000b, pp. 20-21).

⁷ Como bien nos advierte FERREIRO LAPATZA, J. J., de lo contrario se puede correr el riesgo de convertirse en un puro diletante que ofrece «un discurso carente de coherencia interna, de rigor y de profundidad» (*op. cit.*, 2006, pp. 20-22).

investigación ha de centrarse en los problemas derivados del ordenamiento jurídico que regula las instituciones afectadas, y su interpretación y adecuación para atender los intereses públicos que se encuentran en juego.

Con la elección de este enfoque metodológico se trata de aportar al estudio del objeto de la investigación una doble perspectiva que considero novedosa. Por un lado, como ya he señalado, los estudios jurídicos sobre la corrupción son relativamente reducidos en comparación con las aportaciones políticas y económicas, pues los juristas, como se analizará *infra*, no han prestado generalmente una especial atención a esta institución como fenómeno unitario, limitándose a tratar de forma independiente por cada disciplina jurídica los problemas derivados de las respectivas infracciones penales o administrativas producidas. Por otra parte, la evolución actual de las instituciones administrativas de control, las cuales tradicionalmente se han regido por la dogmática jurídica, están recepcionando, como ya se ha señalado, técnicas procedentes de la ciencia económico-empresarial, sin que se haya realizado el esfuerzo, hasta el momento, por parte de los estudiosos del Derecho de adaptar las innovaciones que estas aportaciones han producido en los ordenamientos jurídicos.

En el marco de la ciencia jurídico-pública, la investigación se va a centrar en la Teoría de la Organización, es decir, en el análisis del ordenamiento jurídico de las instituciones públicas y sus funciones, para determinar las características de las funciones de control en relación con la detección de actividades fraudulentas internas de las Administración Públicas. Este planteamiento significa que analizaremos el control en tanto que principio y potestad de las instituciones públicas, situando en un papel secundario los problemas de relación jurídica y de procedimiento derivados de estas actuaciones administrativas⁸.

⁸ Como señala MARTÍN RETORTILLO BAQUER, S., los postulados de Otto MAYER de finales del siglo XIX que marginaban los estudios jurídico-administrativos de la organización administrativa para someterla a la jurisdicción del Derecho político han producido un profundo efecto en la doctrina *iusadministrativista* española que ha ignorado en la práctica su investigación, olvido sólo en parte paliado a partir de la publicación del trabajo ya clásico de J.A. GARCÍA TREVIJANO en 1957 («Potestades administrativas de dirección y control», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000d, pp. 27-33). En el mismo sentido, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *Introducción al Derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 105. Más recientemente, PAREJO ALFONSO, L., ha vuelto a incidir en la atención marginal de la teoría de la organización en sede jurídico-administrativa, a pesar del actual resurgimiento del interés doctrinal, pues «dista de proporcionar, sin embargo, un sistema de conceptos, técnicas y categorías a la altura de los tiempos, por ello, de encuadrar, encauzar y explicar la cada vez más compleja realidad, estructural y funcional, de los Estados y de los poderes públicos en que éstos se concretan, especialmente del que tiene encomendada la función ejecutiva en su doble dimensión gubernativa y administrativa» (*Organización y poder de organización: Las potestades organizatoria y reglamentaria del complejo orgánico-funcional Gobierno y Administración*, Iustel, Madrid, 2009, pp. 24-41).

A pesar de ello, la inevitable alteridad entre la Teoría de la Organización y la Teoría de la Relación hará necesario analizar, no sólo el marco institucional del control y la corrupción, sino también algunos aspectos de la relación jurídica entre Administración y funcionario, tanto como deber jurídico personal como infracción jurídica en caso de incumplimiento. De todos modos, esta segunda perspectiva, que incluiría el estudio de los supuestos de responsabilidad patrimonial, disciplinaria y patrimonial (y cuyo tratamiento es mucho más habitual dentro de la doctrina jurídica), únicamente se adoptará cuando sea necesaria a efectos de situar de forma suficientemente amplia la realidad jurídica objeto de la investigación.

Para finalizar, este enfoque *iuspublicista* no significa que obviemos de manera absoluta las aportaciones de otras ciencias sociales pues, en cuanto que ciencias informativas de la realidad objeto de estudio, son necesarias para un adecuado resultado de este trabajo. En primer lugar, la regulación jurídica de estas instituciones se encuentra condicionada inexorablemente, como ya se ha justificado, por las aportaciones multidisciplinares (*v. gr.*, las medidas anticorrupción adoptadas en los proyectos financiados por el Banco Mundial). En segundo lugar, el uso prudente de las herramientas aportadas por otras ciencias sociales nos servirá para tener un mejor conocimiento de los problemas jurídicos planteados (*v. gr.*, los estudios sociológicos sobre la percepción de la corrupción pública en la sociedad española). Y, finalmente, sobre estas instituciones se han realizado propuestas o aportaciones científicas dignas de ser tenidas en cuenta que no pueden imputarse de forma inequívoca a ninguna disciplina científica, por lo que el enfoque global será imprescindible (*v. gr.*, las investigaciones realizadas en el entorno de las Naciones Unidas y cuyo principal referente es la mencionada Convención de 2003).

En definitiva, puesto que, como bien dice PAREJO ALFONSO, el Derecho únicamente permite una visión parcial del fenómeno de la Administración y dado que el autor de este trabajo no es sino un modesto cameralista (auditor público para más señas) con formación jurídica, la metodología de la investigación adoptará como referencia la ciencia jurídica, pero completada con otras aportaciones científicas a las que quien suscribe ha podido acceder a través de la práctica administrativa y el estudio interdisciplinar⁹.

⁹ PAREJO ALFONSO, L., «Introducción: Surgimiento, desarrollo, consolidación y situación del Derecho administrativo», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998, p. 2. En todo caso, siguiendo los consejos de NIETO GARCÍA, A., en este trabajo se realizará un acercamiento a la realidad de la corrupción en nuestro país, pues la realidad social forma también parte de la realidad jurídica (*Crítica de la razón jurídica*, Trotta, Madrid, 2007, pp. 231-

4. El papel del control en la lucha contra la corrupción pública (*hipótesis de partida*).

La corrupción es un problema de implicaciones económicas, jurídicas, institucionales y éticas que en la actualidad se ha desbordado por una pluralidad de factores, completando, como ha señalado SÁNCHEZ MORÓN, «un círculo vicioso del que todos los partícipes obtienen beneficios, a costa del contribuyente». Entre estos factores, a los efectos que ahora nos interesan, hay que destacar la falta de adecuación de los sistemas de control de las Administraciones Públicas a los retos de nuestro tiempo, pues, a pesar del incremento formal de los controles internos y externos, su eficacia no ha alcanzado aún niveles satisfactorios¹⁰.

Si el proceso público empieza con el encargo o mandato al agente público, debe cerrarse con el control y la exigencia de responsabilidades. El entramado social no será suficiente para garantizar que los agentes públicos atiendan los intereses ciudadanos y no decidan actuar en su propio beneficio o adopten decisiones equivocadas para los intereses públicos por simple negligencia. Es en este contexto en el que el papel de las instituciones de control de las sociedades democráticas, singularmente las que se ocupan de la materia financiera pública, resulta insuficiente, tanto por las escasas aportaciones en este sentido realizadas por estas entidades, tal y como se estudiará *infra*, como por el desdén tradicional que han demostrado las autoridades parlamentarias, tal y como señala PALAO TABOADA, ante las irregularidades detectadas por las mismas¹¹.

Los sistemas actuales de control de los Estados democráticos sociales y de Derecho se basan en los principios de la división de poderes que inspiran la organización constitucional de las democracias liberales¹². Esta división de poderes

238). Finalmente, cabe recordar que se conocía como cameralistas a todo servidor público que trabajaba en las Cámaras del Rey y «que escribía sobre las materias respecto a las que versaban sus competencias administrativas», BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 2000, p. 61.

¹⁰ En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., considera que tras la Constitución, el escaso sistema de control existente, basado en controles internos, se ha destruido, sin ser sustituido por otro, estableciéndose un riesgo importante de corrupción en la gestión pública, que afecta fundamentalmente a áreas de la contratación pública, el urbanismo, las subvenciones o la selección de personal. Los sistemas de control externo se han reforzado, pues en la etapa anterior eran inexistentes, pero se encuentran limitados por la confrontación política y su sujeción a límites formales («La corrupción y los problemas del control de las Administraciones Públicas», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, pp. 190-196).

¹¹ PALAO TABOADA, C., «El control de la actividad financiera en un Estado democrático», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985, pp. 267-268.

¹² «La teoría de la división de poderes pretende inicialmente, en términos generales, realizar un cierto equilibrio de los mismos dentro del Estado, de forma tal que no puedan ser utilizados

surge originariamente en Inglaterra, como compromiso que puso fin a las sacudidas revolucionarias del siglo XVII, y mediante el cual Parlamento y Corona establecían un modelo de colaboración, con una serie de contrapesos y limitaciones, reconociendo la supremacía del *Common Law* elaborado por los Tribunales¹³. En este sistema político, la Corona ostenta el poder ejecutivo, el Parlamento el poder político de dictar las leyes generales y la Judicatura actúa como un órgano independiente, no sometido ni al legislador ni al monarca, asegurando el imperio de la ley. En este esquema, la Administración se vincula a la Corona y carece, con carácter general, de poderes exorbitantes, debiendo acudir al Juez —al igual que el particular— si encuentra resistencia en la aplicación de sus decisiones, y, por el contrario, detenta una mayor amplitud en el ejercicio de poderes discrecionales¹⁴.

Posteriormente, MONTESQUIEU extrapoló esta técnica al contexto continental, utilizándola como fórmula de garantía de la libertad, entendida como derecho a hacer todo lo que permita la ley, y freno del abuso del poder (en sus palabras, que ‘el poder frene al poder’). De esta forma, establece el esquema tripartito de poder legislativo, ejecutivo y judicial, buscando el control y sometimiento del Ejecutivo a la ley, en cuanto que poder predominante en los Estados continentales. Esta división de poderes fue acogida por la dogmática revolucionaria e incorporada en el art. 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 («la sociedad en donde no estén garantizados los derechos ni esté establecida la separación de los poderes carece de constitución»)¹⁵.

En este esquema, el control de las finanzas públicas se configura como un derecho de los ciudadanos en el art. 14 DDHC («los ciudadanos tienen derecho a verificar por sí mismos o por medio de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar las cuotas, la base tributaria, la recaudación y la duración de dicha contribución»). Este control de la actuación administrativa va a diferir del modelo inglés de control judicial,

abusiva y abrumadoramente en perjuicio de los ciudadanos, en detrimento de sus libertades individuales», MARTÍN MATEO, R., *Manual de Derecho Administrativo*, 24ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2005, p. 36.

¹³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*. 14ª edición, tomo I, Thomson-Civitas, Madrid, 2008, pp. 32-34.

¹⁴ Este modelo básico, expuesto teóricamente por DICEY, presentaba excepciones, por lo que puede afirmarse que «nunca fue llevado a sus últimas consecuencias», MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, p. 37.

¹⁵ SÁNCHEZ MORÓN, M., *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Instituto de España, Espasa Calpe, Madrid, 1991, pp. 19-20.

pues la Administración va a ser completamente independiente en su actuación, dentro del respeto de la ley, sin que pueda ser controlada por los Tribunales¹⁶. De esta forma, el control de legalidad será realizado por órganos administrativos, dotados de mayor o menor grado de independencia, cuya expresión máxima será el Consejo de Estado francés¹⁷.

La evolución del constitucionalismo del siglo XX consagró el Estado social, que se sancionó por la Constitución alemana y se extendió tras la Segunda Guerra Mundial a todas las Constituciones¹⁸. Las consecuencias principales en el plano jurídico-constitucional se pueden resumir en las siguientes: (a) evolución del régimen parlamentario hacia un Estado de partidos que ha difuminado la separación entre poder legislativo y ejecutivo, pues la potestad legislativa se encuentra muy sometida a la iniciativa gubernamental; (b) la expansión de la Administración que se ha institucionalizado, asumiendo responsabilidades propias en su servicio al ciudadano y no del Gobierno, lo que ha permitido hablar de un cuarto poder; (c) la modificación de los valores que rigen la actividad administrativa, limitando la efectividad del principio de legalidad a favor del principio de eficacia, acogéndose a fórmulas del Derecho privado; y (d) el modelo de dirección por objetivos, que ha modificado la posición de los Tribunales, los cuales no pueden ya limitarse a la ejecución de las leyes, sino que deben interpretarlas e integrarlas conforme a esta nueva escala de valores, lo que agrava el riesgo de la intromisión de los jueces en las funciones del Ejecutivo¹⁹.

Este tránsito desde el constitucionalismo liberal a los Estados sociales de Derecho ha modificado las características del esquema de división de poderes diseñado por MONTESQUIEU y el revolucionarismo francés. Como ya señalaba GARCÍA TREVIJANO en 1957, la separación de poderes, que empezó siendo en la

¹⁶ Esta diferenciación surge por razones históricas pues «en Francia los revolucionarios temieron que la Administración fuese maniatada por la Justicia, teniendo presente lo sucedido en el Antiguo Régimen que la Revolución trataba de liquidar. En el Antiguo Régimen, en efecto, la judicatura venía integrada por determinados estamentos privilegiados, la nobleza de la toga, los cuales tenían particular interés en que las leyes fuesen aplicadas de tal forma que no afectase a los privilegios de la clase de que procedían», MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, p. 38.

¹⁷ En la actualidad, se observa una tendencia a la convergencia de ambos sistemas, produciéndose la mutua incorporación de técnicas ajenas, proceso que se ve apoyado por la labor de las organizaciones supranacionales, como el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo y el de Justicia de las Comunidades Europeas, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 20-28.

¹⁸ MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «La Administración Pública en la llamada crisis del Estado social de Derecho», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000c, p. 204.

¹⁹ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 29-34.

Revolución francesa un principio institucional y político, es, en la actualidad, un principio organizativo de división de funciones y del trabajo²⁰.

La principal consecuencia de esta evolución sobre el control público es la modificación del sistema institucional de controles de la Administración napoleónica, superponiendo otros múltiples controles adoptados de los países anglosajones y escandinavos, si bien no siempre respetando su filosofía. El Poder Judicial se constituye en un poder independiente, encargado de la revisión jurisdiccional de la actividad pública y privada. La Administración se integra en el Poder Ejecutivo, como una organización instrumental de la función ejecutiva que corresponde ejercer al Gobierno. El Gobierno adopta una doble posición como órgano de dirección de la Administración y cabeza de la organización administrativa. Se crean dos instituciones nuevas de control, como son el Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, dotado de independencia del resto de poderes; y el Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, encargado de la defensa de los derechos y deberes fundamentales, en cuya misión podrá supervisar la actuación de las Administraciones Públicas. Además, se mantiene la figura del Tribunal de Cuentas, que será el encargado, por delegación del Poder legislativo, de la fiscalización de las cuentas públicas²¹.

Por lo tanto, el Estado social y democrático de Derecho se ha convertido un nuevo paradigma basado en el equilibrio constitucional de los derechos personales y vitales de los ciudadanos. Este nuevo paradigma constitucional trata de encontrar una solución de síntesis en la pugna entre el Estado liberal y el Estado social, es decir, en la larga disputa entre la libertad y la igualdad que está en la génesis del hombre social²².

²⁰ GARCÍA-TREVIJANO ROS, J.A., *Principios jurídicos de la organización administrativa*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1957, p. 49.

²¹ En esta línea, nuestra Constitución no hace referencia a la división de poderes, pues ha sustituido este principio por otro más dinámico y actual como es el de la distribución de poderes. De esta forma, los Títulos III y IV no hablan de Poder legislativo y ejecutivo, pues las Comunidades Autónomas también ostentan potestades de esta naturaleza, y, en cambio el Título VI se titula Poder Judicial, puesto que éste es monopolizado por el Estado, ENTRENA CUESTA, R., «Artículo 2», en GARRIDO FALLA, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001, p. 53.

²² Como señala PAREJO ALFONSO, la fórmula del Estado social y democrático de Derecho que recoge nuestra Constitución es el último escalón plenamente consolidado de los Estados constitucionales nacidos tras la superación de las monarquías absolutas. Esta evolución no ha supuesto la anulación de las etapas anteriores, sino un intento de mejorar las conquistas sociales, y, en la actualidad estamos asistiendo a una nueva transformación cuyos resultados no podemos aún evaluar (*op. cit.*, 1998, p. 3). En el mismo sentido, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit.*, 2000c, p. 205.

Este nuevo estadio de la evolución política, altamente aceptado por los diferentes estamentos sociales, ha producido, paradójicamente, una fuerte crisis de legitimidad en el funcionamiento de las Administraciones Públicas, que la sitúa en un permanente escenario de reforma²³.

La razón principal que impulsa esta readaptación es la inviabilidad económica y financiera puesta de manifiesto tras la crisis económica de los años setenta. Además, se han apuntado otras muchas razones como la disminución del poder estatal en manos de organizaciones supranacionales, la reducción *de facto* de la capacidad de intervención pública en la Economía como consecuencia de la globalización y las innovaciones producidas por las nuevas tecnologías (MARTÍN-RETORTILLO BAQUER) o la decadencia ético-social y la complejidad de la Administración del bienestar (BAENA DEL ALCÁZAR)²⁴.

La conclusión generalmente admitida por los Gobiernos en el final del siglo XX —la cual, con ciertos ajustes, sigue actuando en el nuevo siglo— es que el alto grado de *iuspublicitación* constituye un lastre para el desarrollo económico y que, por lo tanto, los Poderes Públicos deben reducir el aparato regulador estatal (desregulación) y su participación directa en la actividad económica (privatización). En todo caso, cabe hacer una advertencia que va a ser importante a efectos de nuestro trabajo, esta desregulación y privatización no siempre significa una reducción del Estado, sino una nueva forma de relación entre lo público y lo privado. Así, la privatización puede afectar a la gestión y no a la titularidad del servicio, y la desregulación puede significar nuevos procedimientos de intervención menos ‘agresivos’ que no implican autorizaciones previas, sino intervenciones menos formales²⁵.

La Administración tradicional no se adapta con rapidez a estos cambios y la legalidad se convierte en un corsé que impide conseguir los objetivos de eficacia y

²³ Como afirma MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., el tema de la crisis del Estado es un tópico que expresa «el permanente proceso de transformación y cambio al que aquél está siempre sometido» (*op. cit.*, 2000c, p. 203)

²⁴ MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit.*, 2000c, pp. 205-206; y BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 2000, pp. 105-106. Acerca de las razones del cuestionamiento de la Administración como garante del interés general y de la eficiencia en la prestación de servicios públicos, vid. VILLORIA MENDIETA, M., *La modernización de la Administración como instrumento al servicio de la democracia*, Instituto Nacional de Administración Pública y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996, pp. 105-129.

²⁵ Vid. el ejemplo de la renovación del sistema de intervención del Estado en el sistema crediticio expuesto por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit.*, 2000c, pp. 209-212. Acerca de los orígenes de la crisis de la Administración tradicional, vid. VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 1996, pp. 49-100

eficiencia demandados por la Sociedad. Se entra en un espiral de cambios en los que se asumen de forma automática fórmulas de *management* importadas del campo privado, que no son asimiladas ni estructuradas por la doctrina jurídica, rompiéndose los esquemas tradicionales del Derecho administrativo, sin ser sustituidos por figuras análogas²⁶.

En este clima de deslegitimación de la acción pública, la corrupción administrativa se inserta como uno de los problemas más acuciantes para la opinión pública. Los ciudadanos empiezan a identificar la corrupción como un mal endémico del funcionamiento del sector público y la percepción social del problema se incrementa hasta alcanzar su punto de inflexión en la década de los noventa. Esta situación da lugar a una reacción de las autoridades públicas que refuerza las garantías jurídicas de los procedimientos de gestión de los fondos públicos (*v. gr.*, reducción de la flexibilidad presupuestaria y de la discrecionalidad en materia de contratación o subvenciones) y adopta medidas contra los conflictos de intereses en que incurren los funcionarios públicos (*v. gr.*, legislación sobre incompatibilidades o castigo penal del tráfico de influencias)²⁷.

Los problemas de control de las Administraciones Públicas se han tenido que enfrentar con este nuevo escenario introducido por el Estado del bienestar. Así, el control parlamentario se ha mostrado insuficiente para supervisar la totalidad de la extensa actividad administrativa, por lo que ha asumido un nuevo rol como canal de

²⁶ Como consecuencia, la crisis de las Administraciones Públicas se vincula a la crisis del Derecho Administrativo como ha sido puesto de manifiesto por la generalidad de la doctrina administrativa: GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, pp. 18-19; PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, 1998, pp. 17-32; CAZORLA PRIETO, L.M., *Temas de Derecho Administrativo*, 3ª edición, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pp. 44-46; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., «Prólogo», en PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, Dykinson, Madrid, 1995, pp. XI-XVII; o MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, pp. 53-55. Como denuncia GARCÍA DE ENTERRÍA, E., este alejamiento de lo jurídico se radicaliza en España ante el error de afirmar que el Derecho Administrativo y las técnicas de control son más propias de los regímenes dictatoriales que de los democráticos (*Democracia, Jueces y control de la Administración*, 5ª edición, Civitas, 2000, pp. 39-50). En definitiva, en palabras de PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., «el reto de nuestros días pasa por adaptar los viejos esquemas del Derecho Público a las nuevas formas de hacer las cosas por la Administración y, específicamente, en encontrar el contenido concreto de ese *ius publicum* de las Administraciones Públicas» (*El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, Dykinson, Madrid, 1995, p. 11). Acerca de los debates sobre la modernización de la Administración entre los paradigmas de la burocracia y el *management*, y la ineficacia de las respuestas jurídicas, vid. VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 1996, pp. 279-336.

²⁷ En el *Capítulo Preliminar* se analizarán más detenidamente el nivel de percepción social de la corrupción de las Administraciones Públicas españolas en este periodo y las medidas adoptadas desde los poderes públicos.

información y transparencia hacia la Sociedad y ha creado o reforzado la existencia de órganos comisionados de carácter técnico y especializados, como el Defensor del Pueblo o el Tribunal de Cuentas. El control judicial centra su problemática en la aplicación de medidas cautelares con las que subsanar la lentitud de la justicia provocada por el notable aumento de la litigiosidad y el incremento de la intensidad de los poderes del Juez. Esto puede dar lugar a una parálisis administrativa o la sustitución de la 'discrecionalidad administrativa' por la 'discrecionalidad judicial', lo que debe motivar una mejora en la especialización de estos jueces y en sus medios materiales, para que puedan aplicar estas nuevas prerrogativas con las debidas cautelas²⁸. El control interno o autocontrol administrativo se ha visto reforzado con el fin de evitar todos estos problemas, mediante la creación de tribunales administrativos independientes, preparados técnica y funcionalmente para resolver una gran cantidad de recursos y servir de filtro a los tribunales de justicia; la incorporación de técnicas de control a los procesos administrativos, a través de procedimientos administrativos contradictorios que permiten la participación de los interesados y de los grupos sociales y son resueltos por funcionarios imparciales; y la garantía de la transparencia administrativa mediante el reconocimiento de la libertad de acceso a los archivos y documentos administrativos²⁹.

Estos problemas que causa la actual crisis transformadora de la Administración Pública son el objeto principal de esta tesis y los que definen su punto de partida. Esta hipótesis inicial puede formularse en los siguientes términos: *el análisis de los problemas que se presentan sobre las instituciones de control financiero de las Administraciones Públicas para combatir la corrupción en el actual momento de crisis y cambio en los principios de la gestión pública, y el estudio de las propuestas de reforma que pueden adoptarse a la luz de las soluciones aportadas por las organizaciones internacionales bajo los nuevos paradigmas tales como la Gobernabilidad, la Gobernanza y el principio de Buena Administración.*

²⁸ La doctrina administrativa ha mostrado su constante preocupación por lograr que la necesaria generalización de la justicia administrativa como garantía de un sistema democrático de representación, con sometimiento de la Administración a la ley y al Derecho, no traspase los límites del control de legalidad sobre todo a la hora de enjuiciar cuestiones relacionadas con los conceptos jurídicos indeterminados, los poderes discrecionales y la razonabilidad (eficacia) de la actuación administrativa, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp.126-160.

²⁹ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 34-39. En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA parte de cuatro exigencias del control administrativo: la realidad política que garantiza una relación bilateral con los poderes del Estado y la ciudadanía, el control de eficacia que busca evitar la arbitrariedad, la necesidad de profesionalización de la función pública para evitar la corrupción y la separación entre Gobierno y Administración —entendiendo que ésta busca unos fines propios— (*op. cit.*, 2000, pp. 112-121).

5. Conclusión (*método de investigación o estructura de la tesis*).

En coherencia con el carácter de fuente de inspiración que UNAMUNO representa a lo largo de esta tesis, hay que cumplir, como decía con sorna en sus *Apuntes para un Tratado de Cocotología (Amor y Pedagogía, 1902)*, con la ineludible obligación de exponer qué se va estudiar primero, qué segundo, qué tercero y qué cuarto; es decir, con la descripción de la estructura y el método de investigación desarrollado.

La *Introducción* se inicia con un planteamiento que explica el punto de partida de la elección del trabajo doctoral; tras ello se delimita el objeto de la investigación desde los aspectos temporales, subjetivos, territoriales y objetivos; y continúa con la justificación de la elección de la metodología científica empleada. Una vez expresadas las razones fácticas, objetivas y científicas que configuran este trabajo de investigación, se fórmula la hipótesis de partida (el papel de las instituciones de control financieras de las Administraciones Públicas en la lucha contra la corrupción) y se expone el método y la estructura de la investigación.

El *Capítulo Preliminar* ('LA CORRUPCIÓN COMO PROBLEMA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS') trata de analizar la cuestión de partida: la corrupción pública y los resultados que sobre ella obtienen las instituciones de control, en particular las dedicadas a la actividad administrativa financiera. Para ello, se expone, en primer lugar, el concepto y los elementos que configuran la corrupción pública en los actuales Estados sociales y democráticos de Derecho. En segundo lugar, se analiza la evolución de la percepción social de la corrupción de las Administraciones Públicas en España. En tercer lugar, para terminar, previa referencia a la evolución fáctica del problema de la corrupción pública en la etapa constitucional, se analizan los resultados obtenidos por las instituciones de control económico-financiero (Intervención General de la Administración del Estado y Tribunal de Cuentas)³⁰.

En los *Capítulos Primero a Tercero* se investigan las funciones de las instituciones de control de la Administración Pública estatal en relación con la lucha contra la corrupción para determinar sus posibles capacidades o ineficiencias. El *Capítulo Primero* ('EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ANTE LA CORRUPCIÓN') expone, en primer lugar, el concepto y la naturaleza jurídica del

³⁰ Pues, como nos dice BAENA DEL ALCÁZAR, M., «un sólido sentido común, que ha de presidir todo intento científico, aconseja no iniciar una reflexión sobre la realidad sin conocerla previamente» (*op. cit.*, 2000, pp. 16-17).

control de las Administraciones Públicas en España; en segundo lugar, las funciones de los órganos de vigilancia interna de la propia Administración; y, en tercer lugar, las funciones de aquellas instituciones externas con potestades o derechos para controlar la actividad administrativa. El *Capítulo Segundo* ('LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN') estudia, en primer lugar, el papel de esta institución en la lucha contra la corrupción; en segundo lugar, las aportaciones de las diferentes modalidades de control interno en relación con el abuso de poder; y, en tercer lugar, la especificidad de la función inspectora y de auditoría forense desarrollada por este órgano de control interno. Este análisis del sistema de control financiero se cierra con el *Capítulo Tercero* ('EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN') en el que, en primer lugar, se estudia el papel institucional del máximo órgano de control externo en la lucha contra la corrupción; en segundo lugar, las aportaciones realizadas, en este sentido, por la función fiscalizadora; y, en tercer lugar, se exponen las contribuciones realizadas en esta materia por la función jurisdiccional.

Para finalizar, el *Capítulo Cuarto* ('PROPUESTAS DE REFORMA DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO EN FAVOR DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN') se dirige a proponer alternativas a los actuales planteamientos de la IGAE y el Tribunal de Cuentas como instrumentos de control de las prácticas defraudatorias de los fondos públicos, partiendo de las nuevas tendencias reformistas de las Administraciones Públicas y de las experiencias de otras instituciones de control, en especial, de Derecho comparado. En primer lugar, a partir de las ideas de la Gobernabilidad, se aboga por profundizar en la institucionalización de los órganos de control financiero como herramienta preventiva en defensa de los intereses financieros públicos, para lo cual se proponen medidas como la asunción de la lucha contra la corrupción como un fin prioritario de estas instituciones, el reforzamiento de su independencia orgánica y personal, y la especialización funcional mediante la creación de órganos *ad hoc* dedicados a este problema dentro del organigrama de estas instituciones. En segundo lugar, los nuevos planteamientos del principio de Buena Administración permiten proponer una renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos para mejorar la lucha contra la corrupción. Finalmente, en tercer lugar, el nuevo paradigma de la Gobernanza como medio para mejorar los principios de participación y transparencia servirá para exponer las ventajas de afrontar la lucha contra la corrupción a través de instrumentos como la auditoría única, la colaboración de los ciudadanos y la información institucional.

Por último, las *Conclusiones* exponen las tesis inferidas de la investigación realizada para responder a la hipótesis de partida de forma resumida y sistemática. En este apartado se exponen de manera agrupada las principales conclusiones obtenidas y las propuestas de reforma a las instituciones de control de las Administraciones Públicas planteadas con el fin de mejorar el control de los supuestos de corrupción pública.

Como es de obligado cumplimiento, el trabajo se cierra con una serie de *Apéndices* entre los que destacan la relación de la 'bibliografía y la documentación' utilizada para la redacción del trabajo. Con carácter general, las fuentes de información empleadas hacen referencia al ordenamiento y la doctrina administrativa española, pero, fundamentalmente en los aspectos relacionados con la reforma de las instituciones analizadas, tendremos que acudir a las fuentes extranjeras; información que al tratarse de organismos internacionales (Unión Europea, ONU o Banco Mundial) o anglosajones (Estados Unidos o Reino Unido) nos remite a literatura en lengua inglesa. Este catálogo de instrumentos informativos se divide en cuatro apartados dedicados a las abreviaturas y siglas, las tablas y gráficos, los portales y páginas web, y la bibliografía y documentación.

«¿Qué es verdad? Dos clases hay de verdad, la lógica u objetiva, cuyo contrario es el error, y la moral o subjetiva a que se opone la mentira. Y ya en otro ensayo he tratado de demostrar cómo el error es hijo de la mentira» (Unamuno, Del sentimiento trágico de la vida, 1913).*

CAPÍTULO PRELIMINAR. LA CORRUPCIÓN COMO PROBLEMA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

1. Planteamiento.

El origen de la corrupción se remonta al principio de los tiempos cuando, siguiendo el relato bíblico, los primeros habitantes de la Tierra desobedecieron el mandato divino probando del fruto prohibido. En este suceso precursor podemos detectar todos los elementos que van a conformar la corrupción a lo largo de la Historia: un abuso de poder (comer del árbol que debían respetar), un beneficio privado (la manzana), dos sujetos corruptos (Adán y Eva) y hasta un corruptor (la serpiente)³¹.

Desde estos orígenes remotos, la cuestión de la corrupción de los gobiernos y los gobernantes se ha vinculado durante siglos al problema de la legitimidad moral de los regímenes políticos, partiendo de la división aristotélica entre gobiernos virtuosos e impuros. Las defraudaciones de los funcionarios públicos se consideraban, desde la concepción patrimonial del poder imperante en la mayor parte de los regímenes, como un atentado a la Hacienda del monarca absoluto o al estamento dominante que se resolvía con medidas drásticas: en unos casos de carácter personal y sumarísimo; y, en otros, mediante la represión penal contra los malversadores de fondos públicos³².

³¹ Los estudiosos del fenómeno de la corrupción han rivalizado por aportar los ejemplos más remotos acerca de su origen, pero puede afirmarse que ha correspondido al fino instinto intelectual de MAX WEBER la vinculación de la corrupción con el pecado original («La política como vocación», trad. de RUBIO LLORENTE, F., en *Max Weber: El político y el científico*, 9ª edición, Alianza Editorial, Madrid, 1987, p. 170).

³² La división aristotélica de los regímenes de gobierno ha sido el paradigma del planteamiento filosófico de la corrupción política con su división entre las formas de gobierno virtuosas o puras y las formas de gobierno corruptas o impuras. ARISTÓTELES partía en su concepción de la

Desde un punto de vista más actual, la idea de corrupción como límite frente al poder político se ha construido históricamente, como describe RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, en un proceso que se inicia con la aparición de estamentos intermedios que se oponen al poder del soberano, para posteriormente sujetar a los detentadores de las funciones públicas al interés general y, finalmente, remitirse a «un sistema de orden público que establece los límites de la conducta ilegítima de quienes gobiernan»³³.

Como consecuencia de esta evolución, las actuales sociedades democráticas, organizadas sobre la base de los Estados de Derecho que garantizan un número cada vez más importante de servicios sociales a sus ciudadanos, precisan de una gestión de la *res publica* ajustada a los principios de legalidad y eficiencia con el fin de dar el mejor empleo a los recursos puestos a disposición de los órganos encargados de su prestación que, como es conocido, corresponde a las Administraciones Públicas. En este contexto, la corrupción pública no es un problema exclusivo del gobernante cuyo mandato legítimo es quebrantado por la acción codiciosa del funcionario público defraudador, sino una de las patologías más importantes que pueden recaer sobre los Estados sociales y democráticos de Derecho, pues, no sólo limita la capacidad de las Administraciones Públicas para satisfacer las demandas de los ciudadanos, sino que se dirige directamente contra los principios que rigen la convivencia social, contraviniendo sus reglas éticas y jurídicas, y llegando incluso, en los casos más graves, a poner en peligro la supervivencia de los propios regímenes democráticos³⁴.

idea de corrupción física, como la destrucción absoluta de una materia o un ente, en oposición a la generación que supone la creación de una nueva sustancia material o personal (*Acerca de la generación y la corrupción*, trad. LA CROCE, E., y BERNABÉ PAJARES, A., Madrid, 1987, pp. 35-44). La traslación de estas ideas a la política lleva a ARISTÓTELES a afirmar que las formas de gobierno corruptas son aquéllas que, desde su naturaleza destructora, no se dirigen al bien de toda la comunidad, sino a la utilidad particular de uno sólo —lo que troca la monarquía en tiranía—, de unos pocos —que transforma la aristocracia en oligarquía— o del vulgo —que reduce la república a la democracia— (*Política (I)*, trad. SIMÓN ABRIL, P., Barcelona, 1985, pp. 176-177). Es conveniente aclarar, siguiendo el comentario de SAMARANCH, F., que la concepción actual de democracia integradora de todos los estamentos sociales se correspondería con el concepto aristotélico de república como punto de encuentro entre la oligarquía -«demasiado subida en señorío»- y la democracia -«demasiado remisa y laxa»- (*Cuatro ensayos sobre Aristóteles: Política y ética; metafísica*, Fondo de Cultura Económica, México-Madrid-Buenos Aires, 1991, pp. 216-224).

³³ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *Ética institucional: Mercado versus función pública*, Dykinson y Escuela Gallega de Administración Pública, 1996, Madrid, pp. 224-227.

³⁴ BUSTOS GISBERT, R., «Corrupción de los gobernantes, responsabilidad política y control parlamentario», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007, pp. 139-141. Las democracias actuales son herederas del espíritu del revolucionarismo francés cuyos programas planteaban como objetivo central el 'moralizar' la sociedad mediante dos premisas: «Eliminar la corrupción y convertir la ciudadanía en una vocación y la magistratura en un sacerdocio», VELASCO, D.,

Desde esta perspectiva democrática, el problema de la corrupción pública en su etapa moderna aparece unido, desde una posición un tanto etnocéntrica, a los procesos de desarrollo de los estados poscoloniales de la segunda mitad del siglo XX, insertándose permanentemente en la agenda de las organizaciones internacionales, para, posteriormente, y no sin ciertas reticencias y tras la comprobación fáctica de que los escándalos por sobornos y abusos de poder no eran exclusivos de los países menos afortunados económicamente, trasladarse a la de los Estados del llamado mundo desarrollado. En esta nueva etapa, las aportaciones doctrinales iniciales corresponden a los cultivadores de la economía política, sumándose posteriormente los estudiosos de los fenómenos políticos y, más recientemente, los trabajos relacionados con la ética pública³⁵.

A pesar de que la corrupción es una infracción normativa, esta figura no ha encontrado un fácil acomodo entre las categorías jurídicas reconocidas por el Derecho, que ha preferido combatir estas transgresiones a los intereses públicos desde las figuras penales tradicionales del soborno y la malversación, con la aportación adicional, desde el punto de vista administrativista, del régimen disciplinario y de la responsabilidad contable. Esta tendencia ha ido cambiando a partir de la década de los noventa, en la cual la fuerza de los hechos y las recomendaciones de las instituciones internacionales han obligado a la aceptación en los códigos penales nacionales de nuevas figuras como el soborno transnacional, el tráfico de influencias o el controvertido delito de enriquecimiento ilícito, y a la regulación *intraadministrativa* de los conflictos de intereses y de los códigos éticos. El último punto en esta evolución, aún por concretarse, es la aceptación de la corrupción como una categoría jurídica con identidad propia para la cual se crean órganos especializados e incluso infracciones dirigidas exclusivamente a su control.

Por otra parte, las instituciones de control son los órganos comisionados en la estructura de división de poderes para vigilar el recto funcionamiento de las

«Corrupción pública e inmoralidad privada», en VV.A.A., *op. cit. bib.*, 1996, p.43. El balance de la trayectoria de las democracias occidentales tras los últimos dos siglos debe ser valorado positivamente pues la opinión pública no ha perdido la fe en el sistema en los momentos más álgidos de escándalos públicos, sino que ha pedido 'más democracia'. Como afirma JIMÉNEZ DE PARGA, M., la corrupción daña los intereses de todos y la moral de los ciudadanos, pero «no es mortal» («La corrupción en la democracia», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, p. 136-137).

³⁵ Acerca de la evolución de este concepto en la nueva etapa contemporánea caracterizada por la llamada 'lucha internacional contra la corrupción' he tenido ocasión de referirme más extensamente en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *La Intervención General de la Administración del Estado y el deber de colaboración con la Justicia*, Ministerio de Economía y Hacienda: Centro de Publicaciones, Madrid, 2007, pp. 22-31.

Administraciones Públicas, impidiendo que la actuación de los servidores públicos se desvíe de la satisfacción de los intereses generales en favor de sus propios intereses. A pesar de ello, los resultados en la lucha contra la corrupción de las instituciones de control son, necesariamente, una muestra parcial de la magnitud de este problema en un periodo de tiempo determinado, pues estamos ante un fenómeno tendente a la clandestinidad. En todo caso, su grado de transparencia en relación con las irregularidades detectadas en sus trabajos de control nos permite realizar una primera aproximación acerca de su vinculación en la lucha contra la corrupción.

A continuación se va analizar en este *Capítulo Preliminar* el estado de la corrupción en la España democrática a partir de los siguientes apartados: (a) la corrupción desde su significado y concepción en los Estados sociales y democráticos de Derecho, (b) la evolución del problema de la corrupción pública en España desde la perspectiva de la evolución de las Administraciones Públicas en la etapa constitucional, los trabajos de las organizaciones internacionales sobre la percepción social del fenómeno y los resultados de las instituciones de la Administración de Justicia encargadas de la represión penal y (c) la transparencia y los resultados de las instituciones de control de las Administraciones Públicas³⁶.

2. La concepción de la corrupción pública en los Estados sociales y democráticos de Derecho.

2.1. El significado de la corrupción en los Estados sociales y democráticos de Derecho.

Los Estados sociales y democráticos de Derecho son el resultado más perfeccionado de la evolución de las comunidades políticas que arranca, en los tiempos modernos, con los Estados posrevolucionarios herederos de la Revolución francesa. Este sistema de organización social se caracteriza por el imperio de la ley como forma de dirimir las disputas sociales (*cláusula del Estado de Derecho*), por la representación parlamentaria mediante elecciones libres como forma de plasmar la

³⁶ En el análisis de los datos estadísticos relativos a medición de la corrupción pública se ha tomado como referencia temporal el trienio 2005-2007, lo que permite tener una visión actualizada de los resultados de los estudios de las organizaciones internacionales y nacionales en relación con este problema. Este periodo temporal no incluye el año 2008 pues, a la fecha de cierre de esta investigación en el primer semestre de 2009 no se han publicado las memorias y los informes de todas las instituciones relacionadas con este problema, y, singularmente, la Memoria de la Fiscalía General del Estado, lo que impediría ofrecer visión homogénea de la información analizada. A pesar de ello, se hará referencia específica de los citados datos relativos al año 2008 en aquéllos casos en que ya hubiesen sido facilitados por los diferentes organismos.

voluntad del pueblo soberano (*cláusula del Estado democrático*) y por la garantía de una serie de derechos sociales y económicos que otorguen un mínimo de dignidad vital a todos los ciudadanos (*cláusula del Estado social*). Desde esta triple caracterización, puede afirmarse que la corrupción pública supone jurídicamente un 'fraude', democráticamente una 'deslealtad' y socialmente una 'estafa'³⁷.

La *cláusula del Estado de Derecho* impone la primacía de la ley como manifestación de la voluntad popular sobre los intereses de los particulares. Este principio, de clara inspiración revolucionaria, solventa el problema de la convivencia social sujetando la voluntad libre de los individuos a la norma jurídica. Las personas son seres sociales que viven en comunidad y todos los grupos humanos, desde las sociedades democráticas más avanzadas a los clanes del crimen organizado, se rigen por unas normas de conducta que, con independencia de su eticidad, su justicia, su legitimidad o su legalidad, se imponen a la colectividad. El hombre, por lo tanto, no sólo es un ser social, sino también un ser normado, y, si convive en un Estado de Derecho, estará vinculado a la normatividad impuesta por el ordenamiento jurídico³⁸.

La corrupción, como fraude de ley, supone una infracción de la norma jurídica por la cual el ser humano decide actuar conforme a su libre albedrío (aunque ello le pueda suponer graves perjuicios personales), aceptando o no la norma impuesta. De esta forma, surge el problema de la corrupción como una vulneración de la norma aprobada por la comunidad democrática en beneficio propio.

La *cláusula del Estado democrático* parte del principio de la soberanía popular que se ejerce a través de representantes parlamentarios y que reconoce una serie de derechos fundamentales a todos los seres humanos³⁹. La forma más genuina de

³⁷ El desarrollo del constitucionalismo de posguerra ha conformado los actuales Estados constitucionales de Derecho como norma jurídica suprema que rige la vida social en garantía, no sólo del cumplimiento de la ley, sino de los derechos fundamentales políticos y económicos de las minorías, ANDRÉS IBÁÑEZ, P., «Introducción», en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996b. p. 10; y FERRAJOLI, L., «El Estado constitucional de Derecho hoy: El modelo y su divergencia de la realidad», trad. de ANDRÉS IBÁÑEZ, P., en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, p. 15.

³⁸ Como dice VILLORIA MENDIETA, M., el hombre es un ser social que busca acuerdos para la resolución de los conflictos a través de un sistema de cooperación que establece derechos y deberes (*Ética pública y corrupción: Curso de ética administrativa*, Madrid, 2000, pp. 18-19). Acerca de la vinculación entre Administración Pública y Estado de Derecho, vid. las obras generales de Derecho Administrativo de PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, 1998, pp. 59-93; GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, pp. 71-80; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *op. cit.*, 2008, pp. 441-450.

³⁹ La democracia no es sólo un procedimiento de elección de los gobernantes, sino una comunidad de personas sujetas a la voluntad común de la Ley con igualdad de derechos

articular la representación política es la constitución de relaciones de agencia entre los ciudadanos (principales) y los políticos (agentes). El carácter complejo de los Estados democráticos basados en el reparto tripartito de poderes motiva que estas relaciones representativas se multipliquen, organizándose en, al menos, tres grandes niveles: el parlamentario, el gubernativo y el administrativo⁴⁰.

Las relaciones de agencia de las Administraciones Públicas colocan a los servidores públicos en una situación de multidependencia, en la que, si bien directamente deberán atender el mandato de los miembros del Gobierno, de forma indirecta, en cuanto que éstos actúan a su vez como agentes de los ciudadanos, los miembros de su partido y de los parlamentarios, deberán tener en cuenta también los intereses de estos colectivos. Estas relaciones se articulan jurídicamente frente a terceros a través de relaciones orgánicas por las cuales los titulares de los órganos administrativos se responsabilizan de las decisiones públicas⁴¹. En el plano interno, las vinculaciones de los servidores públicos a los mandatos recibidos de sus superiores se rigen por las relaciones jurídicas de subordinación establecidas en los regímenes jurídicos de la función pública y del personal laboral⁴².

propios que limitan el poder, por lo que «libertad, igualdad de derechos y democracia resultan por ello indivisibles», GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 67-68. En este sentido, la inviolabilidad de los derechos fundamentales de todos los seres humanos es lo que diferencia a las democracias modernas herederas del revolucionarismo francés de la democracia de los antiguos atenienses, SENESE, S., «Democracia pluralista, pluralismo institucional y gobierno del poder judicial», trad. ANDRÉS IBÁÑEZ, P., en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996. pp. 45-46.

⁴⁰ BUSTOS GISBERT, R., *op. cit.*, 2007, pp. 136-139. Las relaciones de agencia se definen como vínculos entre unos representados (principales) y un representante (agente) que debe seguir los mandatos de los primeros y surgen en todas las actividades colectivas por la necesidad práctica de reducir el número de personas encargadas de las actividades sociales, nombrando para ello a una o varias personas que actúan en representación del conjunto: el cabeza de familia, los directivos de una asociación, los consejeros de una empresa o los representantes políticos, vid. MARAVALL, J.M., *El control de los políticos*, Taurus, Madrid, 2003, pp. 15 y 121-122. Estas relaciones de agencia se integran en la red de relaciones político-sociales que conforman una 'cúpula organizacional' de la que las Administraciones Públicas no son sino una parte integrante de la red institucional, BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 2000, pp. 51-55.

⁴¹ La teoría del órgano construida por la doctrina alemana ha sustituido a la noción de representación legal de origen *iusprivatista*, dotando de mayor seguridad jurídica a los terceros que se relacionan con la Administración pues «en la relación orgánica el titular del órgano imputa todos los aspectos de los actos que realiza a la persona jurídica de la que forma parte», ORTEGA ÁLVAREZ, L., «Capítulo XVI, Teoría de la organización y la gestión administrativa», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998, pp. 303-304.

⁴² Las relaciones sociales que surgen en el ámbito administrativo pueden constituir relaciones jurídicas (*v. gr.*, la relación estatutaria del funcionario público) o de hecho (*v. gr.*, la relación del servidor público con el partido político en el poder), vid. BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 2000, pp. 44-46.

Las relaciones de agencia de la Administración Pública y los servidores públicos frente a sus principales (Parlamento, ciudadanos y superiores jerárquicos) plantean el problema del arbitrio del servidor público que puede motivar el incumplimiento del mandato recibido por tres motivos: no los recibió adecuadamente (error), no fue capaz de realizarlo (incapacidad) o decidió actuar en virtud de sus intereses (corrupción).

Entre estos supuestos, la corrupción de los miembros del Gobierno supone una deslealtad ante los ciudadanos y los grupos políticos de apoyo a los gobernantes, es decir, una vulneración del mandato de confianza definido en el programa político apoyado por la mayoría social. La corrupción en la Administración Pública será, por su parte, una vulneración del mandato recibido por las autoridades y empleados públicos de sus respectivos superiores en virtud de criterios políticos o jerárquico-administrativos⁴³.

La *cláusula del Estado social* extiende el contenido de las funciones de las comunidades políticas más allá de la mera garantía de los derechos individuales (cuya expresión mínima se encuentra en el ideario liberal de orden público, defensa exterior y propiedad privada), a un catálogo cada vez más extenso de derechos económicos y sociales. El logro de los objetivos políticos precisa de un completo programa político del Gobierno que, previa aprobación parlamentaria, determine los servicios que recibirán los ciudadanos. Por ello, las Administraciones Públicas, como instituciones encargadas de la protección de estos servicios, han tenido que perfeccionar sus procesos de organización y funcionamiento para atender debidamente las demandas de los ciudadanos⁴⁴.

La corrupción, como estafa hacia la Sociedad, supone un mal gobierno de 'lo público' por la cuál las autoridades y empleados públicos desvían los recursos de todos hacia su propio beneficio o hacia el de personas o grupos afines. De esta forma, cuando los servicios públicos no funcionan correctamente o resultan más onerosos de lo debido por la existencia de prácticas fraudulentas en su organización y

⁴³ LAMO DE ESPINOSA, E., *op. cit.*, 1997, p. 272. Desde este punto de vista, la corrupción se define como «el abuso por parte del agente (funcionario o gerente de una empresa) de la posición que le encarga ocupar el principal (ciudadanía o accionista), un abuso en el que se incumple la obligación fiduciaria de velar por el interés del principal en todas las acciones, poniendo por delante el interés propio del agente, VILLORIA MENDIETA, M., *La corrupción política*, Editorial Síntesis, Madrid, 2006, p. 36.

⁴⁴ Vid. PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, 1998, pp. 95-113.

funcionamiento, se está estafando o engañando las expectativas del derecho de los ciudadanos a un Buen Gobierno⁴⁵.

2.2. Las diferentes acepciones doctrinales acerca de la corrupción pública.

El interés por adoptar un concepto unívoco que englobe la totalidad de las prácticas corruptas y que satisfaga a la totalidad de las disciplinas científicas ha presidido los debates tanto del ámbito científico como de las instituciones internacionales que se han preocupado por este fenómeno. A pesar de ello, las acepciones doctrinales sobre la corrupción pública han sido tantas como los tratadistas que se han acercado al estudio de este fenómeno⁴⁶.

Las clasificaciones de las aportaciones doctrinales al concepto de corrupción también han seguido distintos criterios: el de la naturaleza del deber o función institucional dañado —el interés público, la toma de decisiones y las obligaciones de los funcionarios públicos— (HEIDENHEIMER, JOHNSTON y LEVINE), el enfoque conceptual de las definiciones aportadas —sintéticas, policéntricas, gradualistas y analíticas— (GARCÍA MEXÍA), o la ciencia social sobre la que se sustentan —jurídicas, económicas, sociológicas, políticas o éticas— (VILLORIA MENDIETA). Este último criterio es el que se va a seguir a continuación para mostrar las principales aportaciones científicas contemporáneas al concepto de corrupción⁴⁷.

⁴⁵ En palabras de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «el dinero público es sagrado» y, por ello, debe aplicarse conforme a criterios de eficiencia y economía («Lo público y la acción administrativa: El fantasma de la corrupción», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 2000, p. 81).

⁴⁶ Como señala TANZI, V., las discusiones sobre el concepto de corrupción han ocupado buena parte de las reuniones y congresos especializados sobre esta materia («Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures», en ABED, G.T., y GUPTA, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 2002, pp. 24-25). Por ello, en las discusiones sobre el Acuerdo Internacional acerca de los Pagos Ilícitos, presentado ante la Comisión de Empresas Transnacionales de Naciones Unidas en 1979, ya se destacaba la utilidad de delimitar un concepto genérico para aunar criterios en la lucha contra la corrupción, sin que se lograra adoptar una postura unitaria, (MALEM SEÑA, J.F., *La corrupción: Aspectos éticos, económicos, políticos y jurídicos*, Editorial GEDISA, S.A., Barcelona, 2002, p. 21); y, por el contrario, más recientemente, en los trabajos preparatorios de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción a comienzos de 2000 no se tomó realmente en consideración la posibilidad de establecer una definición de corrupción, sino que se optó por establecer una lista de prácticas corruptas (LANGSETH, P., «Measuring corruption», en SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006, p. 9). En definitiva, «los ensayos para alcanzar una noción generalizadamente aceptada de 'corrupción' son tan numerosos como infructuosos: «Así de escurridizo es el concepto», GARCÍA MEXÍA, P., *Los conflictos de intereses y la corrupción contemporánea*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pp. 57-58.

⁴⁷ Vid. HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M., y LEVINE, V.T., «Terms, concepts, and definitions: An introduction», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, pp. 8-11, [publicado en versión castellana en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M., y LEVINE, V.T., «Términos, conceptos y definiciones: Una introducción», en

Las *acepciones económicas* hacen hincapié en el beneficio económico obtenido como una alternativa de mercado a la satisfacción del interés general. La aportación más importante desde esta perspectiva es la de ROSE ACKERMAN, quien considera la corrupción como un mecanismo de distribución de recursos escasos en aquellos mercados ilegales que surgen como reacción frente a decisiones políticas basadas en las preferencias de la mayoría de los ciudadanos⁴⁸. Por su parte, KAUFMANN y VICENTE, siguiendo la nueva corriente doctrinal que extiende el concepto de corrupción a conductas más sutiles que el mero soborno, proponen definir la corrupción como «un acuerdo colusorio entre una parte de los agentes de la economía quienes, como consecuencia, están capacitados para intercambiar [...] en términos de posición de poder», lo que incluiría el tráfico de influencias y otros intercambios que rozan la frontera de la legalidad⁴⁹. En sentido contrario, VIAÑA REMIS defiende que los 'servicios de corrupción' utilizan generalmente mecanismos de circulación económica mucho más opacos que el mercado (que exige publicidad de servicios y precios), tales como la *reciprocidad* en la cual no se intercambia dinero, sino regalos o favores (*v. gr.*, la mafia italiana) o el *mutualismo* en el que se producen intercambios solidarios, es decir, no equivalentes, entre los miembros (*v. gr.*, la mafia rusa)⁵⁰. Finalmente, las instituciones financieras internacionales (IFI's) trabajan con la idea básica de abuso de poder para beneficio privado, que ha sido trasladada por los estudiosos del desarrollo y el crecimiento económico al análisis del impacto de la corrupción sobre el crecimiento de los países en vía de desarrollo (MAURO)⁵¹.

Zona abierta, 98/99, 2002, pp. 35-39]; GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 59-63; y VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, pp. 25-27.

⁴⁸ De esta forma surge un intercambio ilegal de dinero por privilegio entre el particular y el funcionario que, desde el punto de vista económico supone una ventaja competitiva para el corruptor, creando, por lo tanto, un mercado imperfecto. Desde este punto de vista, el soborno no es sino un coste de producción para el empresario que se contrapone a los posibles penalidades derivadas de su comisión, *vid.* ROSE-ACKERMAN, R., «The economics of corruption», *Journal of Public Economics*, nº 4, 1975, pp. 187-203.

⁴⁹ KAUFMANN, D., y VICENTE, P.C., «Legal Corruption», 2ª edición, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], octubre, 2005, pp. 3-5.

⁵⁰ VIAÑA REMIS, L., «El mercado de la corrupción», en ARROYO ZAPATERO, L., y NIETO MARTÍN, A., *op. cit. bib.*, 2006, pp. 485-486, 489-493 y 496-498.

⁵¹ Si tras los trabajos de LEYS y HUTTINGTON, en los años 60, enfatizando los posibles efectos favorables de la corrupción (con la conocida afirmación del segundo que lo único peor que una sociedad con una burocracia rígida, *sobrecentralizada* y deshonesto es una sociedad con una burocracia rígida, *sobrecentralizada* y honesta) se trasladó al ámbito científico la polémica sobre los efectos beneficiosos o perniciosos de este fenómeno; a partir de la década de los noventa, tras el decisivo trabajo de MAURO, P., la doctrina se muestra contundente acerca de la gravedad de la corrupción sobre el desarrollo económico (*vid.* LEYS, C., «What is the problem about corruption?», *Journal of Modern African Studies*, vol. 3, 1965;

Las *acepciones políticas* hacen hincapié en la defraudación de los intereses generales. Así, NYE aporta la siguiente definición clásica de corrupción: «Aquella conducta que se desvía de los deberes normales de una función o cargo público a causa de ganancias personales, pecuniarias o de *status*, o que conculca reglas orientadas a combatir ciertos tipos de influencia particular»⁵². La propuesta de CACIAGLI también es de obligada referencia, describiendo la corrupción como un fenómeno en que los actores están en una posición de igualdad, el intercambio es ilegal y oculto, y su contenido y finalidad es la obtención de dinero⁵³. En la doctrina española, LAMO DE ESPINOSA encuentra similitudes entre la corrupción política y económica, por lo que la vincula, como ya se estudió *supra*, a la quiebra de un mandato de confianza dentro de una relación de agencia en la que «dos se alían para burlar los intereses de un tercero, que uno de ellos representa»⁵⁴.

El *enfoque sociológico* más importante es la conocida propuesta de HEIDENHEIMER que, basándose en la evidencia empírica de que existen conductas castigadas por los códigos que no son condenadas por la Sociedad, distingue entre corrupción negra (cuando existe consenso social para castigarla y condenarla), corrupción gris (cuando no existe tal consenso, sino que unos sectores sociales abogan por el castigo y otros por la tolerancia) y corrupción blanca (cuando la mayor parte de la Sociedad no se muestra muy rigurosa a la hora de condenar ciertas prácticas)⁵⁵

Las *acepciones éticas* prestan atención a la vulneración de los sistemas normativos sociales, proponiendo la adopción de códigos éticos positivos, enlazando de esta forma con las posturas de naturaleza jurídica. Desde esta perspectiva, GARZÓN VALDÉS parte del principio de que los sistemas normativos vulnerados por las prácticas corruptas deben estar legitimados por sistemas normativos de referencia que, en último término, se remiten a lo moral o ético; si bien considera que las

HUTTINGTON, S.P., *Political order in changing societies*, New Haven, Yale University Press, 1968; MAURO, P. «Corruption and Growth», *Quarterly Journal of Economic*, CX, nº 3, 1995, pp. 681-172; y MAURO, P. «The Persistence of Corruption and Slow Economic Growth», *IMF Staff Papers*, vol. 51, nº 1, 2004).

⁵² NYE, J.S. «Corruption and political development: A cost-benefit analysis», *American Political Science Review*, 1967, 61, nº 2 (jun.), p. 419 [citado por GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, p. 59 —trad. del autor—].

⁵³ CACIAGLI, M., *Clientelismo, corrupción y criminalidad organizada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996, pp. 133-138.

⁵⁴ LAMO DE ESPINOSA, E., *op. cit.*, 1997, pp. 271-272.

⁵⁵ HEIDENHEIMER, A.J. «Perspectives on the perception of corruption», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, pp. 160-163.

democracias institucionalizadas en los Estados sociales y de Derecho cumplen con los principios y reglas éticas, pues la violación de las obligaciones por parte de los decisores son siempre antidemocráticas e inmorales. De esta forma, la corrupción supone la violación del sistema normativo relevante por un subsistema encubierto que proporciona beneficio ilícito a los participantes hasta alcanzar el siguiente concepto: «La corrupción consiste en la violación limitada de una obligación por parte de uno o más decisores con el objeto de obtener un beneficio personal extraposicional del agente que lo(s) soborna o a quien extorsiona(n) a cambio del otorgamiento de beneficios para el sobornante o el extorsionado que superan los costos del soborno o del pago del servicio extorsionado»⁵⁶. Por su parte, CORTINA recoge el sentido etimológico del término que ya se encontraba en la concepción aristotélica de «cambiar la naturaleza de una cosa volviéndola mala» y destaca que, más allá de las vulneraciones legales, el sentido de la corrupción es desvirtuar la naturaleza de la actividad social desviándola del bien interno al que se dirige y la dota de legitimidad social. Por ello, propone la adopción de códigos éticos que autorregulen el mundo profesional y empresarial, en lugar de profundizar en la regulación legal⁵⁷. Por último, VILLORIA MENDIETA, desde una postura ecléctica, considera que las normas jurídicas no pueden imponerse sin la legitimación del poder que las aprueba, la cual vendrá dada por el reconocimiento social de una ética pública que le sirva de referencia moral. La definición del límite de lo infranqueable (es decir, lo contrario a los intereses generales) debe dejar suficiente margen de libertad a lo no corrupto pues, en caso contrario, la política sería inviable⁵⁸.

Las *acepciones jurídicas* de los expertos que se han acercado a este fenómeno, como NIETO GARCÍA o SABÁN GODOY, no parten, en contra de lo que cabría pensar, del problema de la infracción jurídica o penal, sino que, al igual que las perspectivas políticas y económicas, ponen el acento en el incumplimiento del mandato recibido por los agentes públicos en su calidad de administradores públicos⁵⁹.

⁵⁶ GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, pp. 52 y 64-65.

⁵⁷ CORTINA, A., «Ética de la sociedad civil ¿Un antídoto contra la corrupción?», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, pp. 266-267.

⁵⁸ La ética pública es «un patrón moral básico de carácter universal y generalizable, dado lo racional y razonable de sus fines, valores y prescripciones de conducta, patrón compatible con la propia búsqueda razonable del bien», VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, pp. 18 y 27. Pero «[s]ustituir el necesario debate y el ineludible conflicto de valores con certezas de cómo se debe actuar en cada caso, es inútil y, si se hace, es pura ideología, es decir, falsedad», VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2006, pp. 299-301.

⁵⁹ Vid. GARCÍA MEXÍA, P., «La ética pública: Perspectivas actuales», *REP*, nº 114, 2001b, pp. 133-136.

La corrupción se aborda, pues, como un conflicto de intereses en el que el interés privado se sobrepone al interés público en contra del mandato ordenado por la norma constitucional de servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE). La diferencia de puntos de vista surge entre quienes consideran que la corrupción siempre nace de una infracción jurídica, es decir, de una conducta ilegal, porque son los valores públicos declarados en la norma los que se afrontan (SABÁN GODOY), y los que admiten una corrupción social o ética basada en el reproche social que merecen ciertas conductas con independencia de su valoración en el ordenamiento jurídico (NIETO GARCÍA)⁶⁰. A partir de este segundo punto de vista, surgen las posturas jurídicas que, como propone SÁINZ MORENO, abogan por una ética pública positiva que se introduzca en las normas penales y disciplinarias, como forma de luchar contra la corrupción⁶¹. En el mismo sentido, GONZÁLEZ PÉREZ considera que la corrupción es una manifestación de la degradación de los valores morales que consiste en «la utilización de potestades públicas para intereses particulares», vinculándose con la desviación del servicio a los intereses generales; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ propugna como remedio contra la corrupción una ética pública que «se circunscribe a la conducta de los agentes públicos de acuerdo con la recta razón y con el servicio a los ciudadanos»⁶². Finalmente, la doctrina *iuspenalista* considera que el fenómeno de la corrupción no tiene categoría jurídico-penal, sino que pertenece al terreno de la política criminal y la sociología, trasladándose al campo del Derecho penal dentro de la categoría genérica de delitos contra la Administración Pública, dentro de los cuáles se definen, siguiendo a DEMETRIO CRESPO, como «la

⁶⁰ SABÁN GODOY, A., *El marco jurídico de la corrupción*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 15-17 y 57-58; y NIETO GARCÍA, A., *Corrupción en la España democrática*, Ariel, Barcelona, 1997, pp. 7 y 73-75.

⁶¹ SÁINZ MORENO, F., «El valor de la Administración Pública en la sociedad actual», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 517-518 y 528-529.

⁶² GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Corrupción, ética y moral en las Administraciones Públicas*, Thomson-Civitas, 2006, Madrid, pp. 39-44 y 81; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *Principios de ética pública: ¿Corrupción o servicio?*, Editorial Montecorvo S.A., Madrid, 1993, pp. 9-13 y 87-101; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Ética, función pública y abogacía», *AA*, nº 38, 1997c, pp. 832-838; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Cuestiones deontológicas en torno al trabajo en la administración pública», en *VV.AA., op. cit. bib.*, vol. II, 2003b, pp. 649-654. Esta ética pública incluye entre sus principios la denuncia de la corrupción y sus valores se insertan parcialmente en el ordenamiento jurídico, pero su contenido va más allá de la honestidad y del Derecho, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Sobre la ética en la administración pública», *AA*, nº 21, 1995, pp. 295-304.

desviación por parte de la Administración del fundamento de la justificación política de los poderes del Estado»⁶³.

Para finalizar, no han faltado los intentos por aportar concepciones que satisfagan a la totalidad de las disciplinas científicas, como, por ejemplo, KJELLBERG que define «la corrupción (pública) como una quiebra de las normas legales (concepción jurídica) o de las normas éticas no escritas (concepción ética), pero con apoyo social generalizado (concepción sociológica) relativas a cómo se debe ejercer el servicio público, para proporcionar servicios o beneficios a ciertos grupos o ciudadanos de forma oculta (concepción política), con voluntad de ganancia directa o indirecta en mente (concepción económica)»⁶⁴. En la doctrina española, MALEM SEÑA presenta una definición analítica del fenómeno de la corrupción que nos va a servir de base para desarrollar sus elementos en el próximo apartado.

2.3. La delimitación del concepto de corrupción pública: elementos básicos y elementos contingentes.

El análisis de las acepciones aportadas por las diferentes disciplinas científicas nos muestra, en contra de las dudas planteadas por la mayor parte de la doctrina, un alto grado de consenso en torno a la concepción de la corrupción como un *abuso de poder en beneficio privado*, conforme a la línea seguida por la mayoría de las organizaciones internacionales. Los problemas sobre su extensión y límites surgen, como en todas las instituciones sociales, en los terrenos fronterizos pero, como señala TANZI, «al igual que un elefante, aunque puede ser difícil de describir, la corrupción no es generalmente difícil de reconocer cuando es observada»⁶⁵.

En esta definición sintética encontramos los dos elementos claves de las prácticas corruptas: la existencia del incumplimiento de un deber institucional y la búsqueda de un beneficio propio irregular. La corrupción pública exige, además, la concurrencia de otro componente necesario: la participación en la acción fraudulenta de un funcionario público, al que debe añadirse en la mayoría de los casos la

⁶³ DEMETRIO CRESPO, E., «Corrupción y delitos contra la Administración Pública», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000, pp. 67-72.

⁶⁴ KJELLBERG, F., «Corruption as analytical problem: Some notes on research in public corruption», artículo presentado en el *International Political Science Association XVIII World Congress*, Quebec, agosto 1-5 [citado en VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2006, p. 49].

⁶⁵ TANZI, V., *op. cit.*, 2002, p. 25.

participación de particulares que se benefician de la misma y la discreción en la forma de actuar⁶⁶.

De esta forma, se puede definir la corrupción pública, siguiendo la postura analítica de MALEM SEÑA, como *la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizada por un servidor o funcionario público en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio extraposicional propio o ajeno, cualquiera que sea su naturaleza*⁶⁷.

A partir de esta definición pueden distinguirse unos elementos básicos del concepto de corrupción, pues forman parte de todas las prácticas corruptas, y unos elementos contingentes, ya que en algunos supuestos concretos no forman parte del hecho defraudatorio. Los elementos básicos son la participación de un funcionario público (*elemento subjetivo necesario*), el incumplimiento de un deber institucional (*elemento prescriptivo*) y la búsqueda de un beneficio propio irregular (*elemento causal*). Los elementos contingentes se conforman por la existencia de una relación de carácter triangular (*elemento subjetivo contingente*), el daño para la Administración Pública (*elemento material*) y la ausencia de publicidad (*elemento formal*)⁶⁸.

El *elemento subjetivo necesario* para que nos encontremos ante un caso de corrupción pública es la participación de un servidor público en el ejercicio de las funciones públicas inherentes a su cargo o profesión. El ámbito subjetivo de la corrupción pública incluye las actuaciones fraudulentas contra los intereses ciudadanos realizadas por quienes ejercen las funciones parlamentarias, judiciales y gubernativo-administrativas, si bien, a efectos de este trabajo, corresponde estudiar únicamente a los sujetos que prestan servicios en el Poder Ejecutivo⁶⁹.

⁶⁶ En definitiva, puede afirmarse que la corrupción presenta como denominador común la «utilización en provecho propio de las potestades públicas», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *La dimensión ética*, Dykinson, Madrid, 2001, pp. 346 y 357.

⁶⁷ MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 35.

⁶⁸ En esta caracterización de los elementos de la corrupción se ha seguido el criterio que ha desarrollado GARCÍA MEXÍA, P., en aplicación de un supuesto específico como es el conflicto de intereses (*op. cit.*, 2001, pp. 81-82), a la que se ha agregado el elemento formal de la ausencia de publicidad. En el mismo sentido, GARZÓN VALDÉS, E., realiza una reconstrucción del concepto de corrupción partiendo de los elementos subjetivo necesario, prescriptivo y causal, para agregar, con carácter imperativo, la participación del corruptor y la clandestinidad, tal y como se observa en la definición recogida *supra* (vid., *op. cit.*, 1997, pp. 41-67).

⁶⁹ La doctrina anglosajona de los años 60-70 identificaba la corrupción con el soborno y la extorsión, por lo que restringía el concepto al ámbito público (*v. gr.*, NYE, que, como hemos visto *supra*, la concibe como una violación de los deberes formales de la función pública). En la actualidad se ha extendido la concepción de la corrupción como violación de un deber

La delimitación del ‘funcionario público’, es decir, de quien ejerce las funciones públicas en el ámbito del Poder Ejecutivo, debe realizarse conforme a la estructura gubernativo-administrativa establecida por la legislación positiva de cada país⁷⁰. En España, la relación de sujetos que ejercen las funciones públicas propias del Poder Ejecutivo puede agruparse en tres grandes categorías: las autoridades político-gubernamentales, los empleados públicos y los particulares a quien se atribuye funciones públicas. La condición de autoridades políticas es asumida por los miembros del Gobierno, los Secretarios de Estado y el resto de los Altos Cargos de la Administración Pública estatal (art. 3 de la Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los Altos Cargos de la Administración General del Estado). La categoría de empleado público se integra por aquellas personas que desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones Públicas al servicio de los intereses generales (art. 8 LEBEP) en régimen de Derecho Administrativo (funcionarios de carrera, funcionarios interinos y personal eventual) o laboral (personal laboral indefinido o temporal); a los que deben unírsele, de forma complementaria, algunos otros supuestos de personas que prestan servicios en las

institucional, con independencia de que éste nazca de relaciones públicas o privadas, y, en esta línea se sitúan los trabajos de las organizaciones internacionales (v. gr., la OCDE ha elaborado dos Convenios contra la corrupción en 1999, uno dedicado al ámbito penal y otro al civil, en el que incluye comportamientos de la esfera pública y privada). Algunos tratadistas españoles también han circunscrito el fenómeno de la corrupción a la función pública (v. gr., PECES BARBA, G., «La corrupción en las instituciones y en la sociedad civil», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996, p. 19), pero, la mayor parte de nuestra doctrina considera que debe hablarse de corrupción también en el ámbito de las relaciones privadas (SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, p. 15; GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, p. 42; LAMO DE ESPINOSA, E., *op. cit.*, 1997, p. 271; NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, p. 63; LAPORTA, F.J., “La corrupción política: Introducción general”, en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, p. 21; y MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 14). Acerca de la problemática de la corrupción en el sector privado, vid. TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *Informe Global de la Corrupción 2009: Corrupción y sector privado*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de septiembre de 2009], Nueva York (Estados Unidos), 2009.

⁷⁰ El término ‘funcionario público’ se utiliza en este trabajo en su sentido amplio que se asimila a todo aquél que ejerce funciones públicas, tal y como se emplea en las resoluciones de muchas organizaciones internacionales. Así, por ejemplo, el artículo 2.a) CNUCC incluye dentro del concepto de funcionario público a: «i) toda persona que ocupe un cargo legislativo, ejecutivo, administrativo o judicial de un Estado Parte, ya sea designado o elegido, permanente o temporal, remunerado u honorario, sea cual sea la antigüedad de esa persona en el cargo; ii) toda otra persona que desempeñe una función pública, incluso para un organismo público o una empresa pública, o que preste un servicio público, según se defina en el derecho interno del Estado Parte y se aplique en la esfera pertinente del ordenamiento jurídico de ese Estado Parte; iii) toda otra persona definida como “funcionario público” en el derecho interno de un Estado Parte. No obstante, a los efectos de algunas medidas específicas incluidas en el capítulo II de la presente Convención, podrá entenderse por “funcionario público” toda persona que desempeñe una función pública o preste un servicio público según se defina en el derecho interno del Estado Parte y se aplique en la esfera pertinente del ordenamiento jurídico de ese Estado Parte».

Administraciones Públicas por títulos jurídicos sujetos a regímenes jurídicos especiales (v. gr., los colaboradores sociales previstos en los arts. 38 y 39 del Real Decreto 1445/1982, de 25 de junio, por el que se regulan diversas medidas de fomento del empleo). Además, los particulares pueden ostentar la condición de funcionario público por el desempeño de determinadas funciones públicas, bien por ser nombrados personalmente para ello por sus cualidades personales o por representar a un determinado colectivo (v. gr., la participación en tribunales de oposiciones o en comisiones sectoriales especializadas) o bien porque la ley desconcentra su ejercicio en las instituciones privadas en las que prestan servicio (v. gr., los Colegios Profesionales o las Federaciones Deportivas). Es en esta última categoría donde, por su carácter fronterizo, mayores dificultades se encuentran para discernir si estamos ante una desviación de los deberes impuestos a un agente público (corrupción de 'funcionario público') o el incumplimiento de un deber impuesto a un particular (fraude a la Administración Pública)⁷¹.

El *elemento prescriptivo* se concreta en la violación de los deberes impuestos por la normativa para el ejercicio del cargo que ostenta o la función pública que ejerce. Estos deberes posicionales surgen en un determinado sistema normativo que le sirve de referencia, que puede ser de naturaleza política, económica, ética o jurídica, o participar simultáneamente de varios niveles, por lo que la determinación de los actos corruptos es 'parasitaria' de su sistema normativo⁷².

Desde el punto de vista jurídico, el deber institucional básico de los agentes públicos en las sociedades democráticas es la satisfacción del interés general, tal y como está reconocido constitucionalmente en España en el art. 103 CE⁷³. Este deber genérico se concreta para cada categoría de agente público (autoridades

⁷¹ Así, por ejemplo, la participación de personas ajenas a la Administración en tribunales de oposiciones o en comisiones especializadas les convierte en agentes públicos cuyas desviaciones del interés general en beneficio personal pueden calificarse de actos corruptos. Por el contrario, los receptores de subvenciones públicas que desvíen los fondos recibidos del destino preestablecido cometerían un fraude a los fondos públicos, pues sus actividades son de carácter privado.

⁷² La corrupción se vincula a un sistema normativo entendido como un «conjunto de reglas que regula una práctica social» y que impone a quien debe tomar las decisiones unos deberes posicionales o institucionales, GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, pp. 42-44. En el mismo sentido, MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 32-33; y JIMÉNEZ DE PARGA, M., *op. cit.*, 1997, p. 139.

⁷³ SABÁN GODOY, A. *op. cit.*, 1991, p. 16. Si la misión profesional del empleado público es 'servir al interés público y al bien común', «la corrupción supone el más grave atentado contra la misma esencia del servicio público, en la medida que supone que el responsable político o el empleado público traiciona el sentido de la gestión de los intereses colectivos» RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Ética y empleados públicos», *GAPP*. nº 9, 1997b, p. 31.

gubernamentales, empleados públicos o particulares que ejercen funciones públicas) en un *deber de servicio público* impuesto por el estatus jurídico que le corresponda (v. gr., el deber de los empleados públicos de «desempeñar con diligencia las tareas que tengan asignadas y velar por los intereses generales con sujeción y observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico» —art. 52 LEBEP—)⁷⁴. El contenido del deber de servicio de cada agente público vendrá concretado por un complejo entramado de obligaciones orgánicas (derivadas del objeto de la entidad en la que presta servicio y las competencias que corresponden al cargo que ocupa) y funcionales (concretadas por el programa político del Gobierno, los planes específicos de la entidad y las instrucciones directamente recibidas de sus superiores jerárquicos). La corrupción surgirá, por lo tanto, cuando el agente público se desvíe del contenido de este deber de servicio para satisfacer sus intereses personales⁷⁵.

La dogmática moderna ha extendido el concepto de corrupción no sólo a las situaciones de incumplimiento del deber (soborno, malversación, etc.), sino a otros supuestos en los que el funcionario público se sitúa en situación de riesgo moral de abuso de poder mediante la subordinación del interés general en el momento de ejercitar sus competencias. En esta categoría de riesgo se integran prácticas como los conflictos de intereses o el tráfico de influencias⁷⁶.

⁷⁴ Por lo tanto, no todo incumplimiento del deber del funcionario público tipificado disciplinariamente podrá caracterizarse como corrupto, sino únicamente aquéllos que supongan un incumplimiento del deber de servicio. Entre los supuestos fronterizos, VILLORIA MENDIETA, M., considera que «el absentismo continuado sí sería un ejemplo de actividad inmoral e, incluso corrupta, pues se abusa de unos derechos posicionales —la garantía de permanencia y el derecho al cargo— para beneficio privado, y en detrimento del servicio público» (*op. cit.*, 2006, p. 32).

⁷⁵ El deber de servicio se compone de medidas éticas, jurídicas y técnicas que se han de ejercitar en equilibrio conforme a los principios y valores instaurados en la Constitución (*legalidad* —art. 9.3 CE—, *justicia* —art. 1.1 CE—, *responsabilidad* —art. 9.3 CE—, *igualdad* —arts. 1.1, 9.2 y 14 CE—, *objetividad* —art. 103.1 CE—, etc.). La traslación legal del deber de servicio público se recoge en el código de conducta definido en los arts. 52 a 54 LEBEP, vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Los principios éticos en el Proyecto de Estatuto básico de la función pública», *AA*, nº 38, 1997, pp. 848-853. En el debate académico entre la suficiencia de una ética pública positiva o su incapacidad para sustituir a una ética pública social nos decantamos por el principio básico de que nuestra Constitución «constituye el acervo ético común de todos los españoles», INAP, *Jornadas sobre ética pública (Madrid, 15 y 16 de abril de 1997)*, Ministerio de Administraciones Públicas: Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1997, p. 134; y, en el mismo sentido, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La caracterización constitucional de la ética pública», *REL*, nº 109, 2008b, pp. 8-17. Acerca de este debate en la doctrina española y norteamericana, vid. GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 83-91.

⁷⁶ En este sentido, GARCÍA MEXÍA, P., si bien debe de tenerse en cuenta que este autor considera que el riesgo de abuso de poder constituye un elemento autónomo de carácter material constitutivo del conflicto de intereses, independiente del elemento prescriptivo y en

El *elemento causal* es el beneficio irregular obtenido por el funcionario público. Las contraprestaciones que pueden obtener los agentes públicos por la prestación de servicios están delimitadas claramente por la ley y consisten, generalmente, en una retribución económica que compensa el trabajo realizado⁷⁷. Las acciones corruptas tratan de conseguir beneficios extraposicionales, aprovechando una situación de privilegio, y poniendo en peligro el interés general⁷⁸.

La naturaleza del lucro obtenido por el agente nos permite distinguir entre corrupción por beneficio económico o beneficio personal. La recompensa más habitualmente exigida por los agentes públicos corruptos será el pago de una cantidad de dinero, pero también es posible que se solicite algún otro tipo de ventaja de carácter personal para sí o para un tercero: un cargo público, una prestación sexual o cualquier otra clase de contraprestación⁷⁹.

este trabajo se articulan de forma conjunta, reservando el elemento material para la descripción del eventual daño a la Administración Pública (*op. cit.*, 2001, pp. 83-91).

⁷⁷ Las retribuciones de los funcionarios públicos españoles se encuentran definidas en la Ley de la Función Pública, no permitiéndose la obtención de ingresos atípicos, prohibición que se encarga de recordar anualmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado; si bien, como es habitual en la aplicación de la ley, podemos encontrarnos ante situaciones fronterizas, como ocurre con los regalos y atenciones que reciben los cargos públicos, en los que es difícil discernir si hay corrupción o no, vid. NIETO GARCÍA, A., *La organización del desgobierno*, Ariel, Barcelona, 1984, pp. 119-125.

⁷⁸ La Administración Pública goza de un estatus jurídico especial en relación con el resto de ciudadanos y personas jurídicas, que le dota de una serie de privilegios o prerrogativas exorbitantes. Como contrapeso, la actuación administrativa se encuentra sometida a una serie de principios constitucionales y administrativos, desarrollados en una amplia y exhaustiva normativa que limita sus potestades, y entre los que destaca su especial sujeción al principio de legalidad, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho. La situación de privilegio de la Administración Pública alcanza a las autoridades y al personal a su servicio, que en el ejercicio de las funciones públicas hacen uso de las prerrogativas propias de la organización pública. En contrapeso a este estatus privilegiado, y en garantía del principio de legalidad, surge la institución de la responsabilidad personal de las autoridades y funcionarios que va a conllevar perjuicios para los agentes públicos que contravengan los mandatos legales, NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., «Responsabilidad de los servidores públicos: rendimiento como garantía a la legalidad de la actuación pública», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000, p. 46.

⁷⁹ MALEM SEÑA, J.F., nos señala que es suficiente con que se espere recibir algo valioso, aunque no se concrete, e igualmente es indiferente la devolución de lo percibido: «Hay que distinguir entre el que permanece incorrupto y el corrupto arrepentido» (*op. cit.*, 2002, pp. 33-34). En el mismo sentido, GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, p. 45; y SABÁN GODOY, A. quien considera que hoy en día la corrupción más importante no es el enriquecimiento económico, sino la obtención de un favor futuro, como, por ejemplo, un puesto de trabajo (*op. cit.*, 1991, pp. 95-105). Por el contrario, otros autores opinan que el contenido de la corrupción sólo puede ser la obtención de un lucro pecuniario o en especie: CACIAGLI, M., *op. cit.*, 1996, pp. 54 y 138; GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 93-96; o RIVERO ORTEGA, R., «Corrupción y contratos administrativos: Las respuestas europea y latinoamericana», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 110-111.

El beneficio obtenido por el corruptor, en su caso, puede ser, igualmente, de cualquier clase e, incluso, puede tratarse de la obtención de un acto administrativo ajustado a la legalidad (v. gr., el particular que entrega una cantidad de dinero a un funcionario para ‘engrasar’, es decir, para obtener con mayor rapidez la concesión de una licencia municipal)⁸⁰.

El *elemento subjetivo contingente* es la participación de una persona ajena al servicio público defraudado en la ejecución del acto corrupto. Esta persona será habitualmente un particular —tanto persona física como jurídica— que quiere obtener el acceso a una prestación pública a la que no tendría derecho (v. gr., el soborno para obtener adjudicaciones públicas), pero también puede tratarse de otro servidor público ajeno al servicio afectado (v. gr., el tráfico de influencias ejercido por una autoridad o empleado sobre una decisión de otro servicio), e, incluso, es viable la participación contingente de otra Administración Pública en concepto de beneficiaria.

Este elemento de carácter accidental o contingente surge en la mayor parte de prácticas corruptas, generando relaciones triangulares en las que participan los agentes corruptos, los particulares corruptores y las Administraciones Públicas afectadas. En otros supuestos, en cambio, la corrupción presenta carácter bilateral, siendo la autoridad o el funcionario público quien directamente defrauda a la Administración Pública para obtener un beneficio irregular para sí mismo, como en el caso de la malversación de fondos públicos, en las que el servidor público se apropia de los bienes colectivos generalmente para su propio beneficio⁸¹.

El *elemento material* será la posibilidad coyuntural de que la Administración Pública afectada sufra daños en su patrimonio o en la calidad de sus servicios. La regla general es que la actuación desleal de los servidores públicos cause perjuicios concretos a las instituciones públicas, en forma de pérdidas económicas o deficiencias

⁸⁰ GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, p. 45.

⁸¹ La corrupción es habitualmente una infracción participativa en la que un particular trata de influenciar a un funcionario público, o a la inversa, a través de promesas o amenazas de prestaciones prohibidas que atentan contra la actividad de una Administración Pública, por lo que parte de la doctrina ha afirmado que la existencia de la relación triangular es un elemento necesario integrante de su definición (LAMO DE ESPINOSA, E., *op. cit.*, 1997, pp. 271-272; y GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, p. 45). Por el contrario, otros autores han resaltado que existen formas de corrupción, como la malversación, en las que es suficiente la existencia de una persona; y otras, como el soborno o la extorsión, que necesitan del concurso de dos o más personas, que actúan como corruptores o corrompidos, MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 35. En este sentido, vid. la meticulosa descripción de los supuestos de corrupción en los que no surge esta relación triangular de PHILIP, M., «Corruption definition and measurement», en SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006, pp. 45-49.

en los servicios prestados a los ciudadanos. Pero ello no siempre será así, pues el agente público también se corrompe si acepta una recompensa por la realización de un acto legal, en cuyo caso no nacerá un perjuicio directo para la Administración Pública⁸².

En este segundo caso, la actividad del funcionario público se considera corrupta porque la aceptación de un soborno o cualquier otro tipo de connivencia con un tercero le colocan en un riesgo moral de dictar un acto ilegal, quebrantando la confianza de los ciudadanos hacia su labor. Por ello, puede afirmarse que las actividades corruptas siempre generan un daño moral a la Administración pues produce efectos perniciosos para la imagen y el funcionamiento de la institución y, por extensión, al funcionamiento del sistema democrático⁸³.

El *elemento formal* de la ausencia de publicidad es incluido en las definiciones de algunos tratadistas como un componente necesario, pues las actividades corruptas se desarrollan habitualmente en la clandestinidad, teniendo carácter secreto o al menos discreto⁸⁴.

Así, las pruebas de corrupción resultan difíciles de obtener porque los negocios fraudulentos se ocultan con actuaciones fuera de los canales oficiales y actividades de la llamada 'ingeniería financiera', detectándose únicamente indicios incompletos. Sin embargo, en ocasiones, la confianza en no ser descubiertos, la existencia de un cierto grado de permisividad social o corporativa o, simplemente, el rastro dejado por las transacciones ilícitas permiten mostrar de forma transparente la existencia de la defraudación. Por ello, entendemos que estamos ante un elemento de carácter

⁸² LAPORTA, J.F., considera que la legalidad de la decisión del agente público no es un elemento básico definitorio de la corrupción porque «tal decisión puede haber sido formalmente legal (es decir, hubiera sido la misma si no media la ganancia ilícita) y, sin embargo, ser un supuesto de corrupción en virtud precisamente de esa ganancia» (*op. cit.*, 1997, p. 21). La ONU ha seguido este mismo criterio al establecer el art. 3 CNUCC que, a pesar de que «la presente Convención se aplicará, de conformidad con sus disposiciones, a la prevención, la investigación y el enjuiciamiento de la corrupción y al embargo preventivo, la incautación, el decomiso y la restitución del producto de delitos tipificados con arreglo a la presente Convención. / Para la aplicación de la presente Convención, a menos que contenga una disposición en contrario, no será necesario que los delitos enunciados en ella produzcan daño o perjuicio patrimonial al Estado».

⁸³ GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, pp. 54-56.

⁸⁴ En este sentido, se pueden citar, entre otros, a MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 34; y LÓPEZ CALERA, N., «Corrupción, ética y democracia. Nuevas tesis sobre la corrupción política», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, p. 119. Como destaca GARZÓN VALDÉS, E., la diatriba de los decisores de si respetar o vulnerar el sistema normativo se suele resolver mediante una adhesión retórica al sistema normativo relevante y un subsistema de corrupción basado en una red de complicidad que procure el silencio y el disimulo (*op. cit.*, 1997, pp. 48-50).

contingente, en tanto que es posible que ciertos actos de corrupción estén tan extendidos que se desarrollen con publicidad o, al menos, sin especial sigilo⁸⁵.

3. La evolución de la percepción social de la corrupción de las Administraciones Públicas en España.

3.1. La evolución de la problemática de la corrupción de las Administraciones Públicas en España en la etapa constitucional.

Como ya se ha señalado, las sociedades democráticas no son inmunes al fenómeno de la corrupción, por lo que este problema, como cualquier otra violación de las normas de convivencia, se ha reiterado, con mayor o menor grado de repercusión social, durante la etapa constitucional iniciada en España en 1978. De la misma forma, puede afirmarse que en cualquier momento histórico las prácticas defraudatorias de los intereses públicos se extienden a todos los sectores administrativos: fiscalidad, educación, sanidad, urbanismo, etc. A pesar de ello, la evolución histórica de este ciclo, que ya alcanza más de 30 años, nos muestra cómo en cada momento la preocupación de la opinión pública se concentra en un sector concreto de la actividad política o administrativa, normalmente como consecuencia de un escándalo que, por diversos motivos (entre los que destaca la presión de los medios de comunicación), logra ocupar el primer plano de la actualidad, dando lugar a la reacción del poder político mediante la introducción de reformas legislativas y otras actuaciones destinadas a solucionar el problema planteado. La determinación de los escándalos de corrupción que han resultado claves en cada momento histórico de esta etapa constitucional puede resultar polémica (en especial, desde el punto de vista de la disputa política), por lo que el criterio que hemos utilizado para su selección ha sido la identificación de aquellos casos que han motivado una reforma importante en un sector del ordenamiento jurídico. En la **Figura 1** se representa la evolución de la problemática de la corrupción en nuestro país entre 1978 y 2009, con indicación de los

⁸⁵ NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, p. 45. En este sentido, es ilustrativo el ejemplo que expone JIMÉNEZ DE PARGA, M. sobre los Estados Unidos, donde las mejores embajadas se reservan a los mayores cotizantes en las campañas presidenciales, lo que supone un intercambio corrupto de dinero a cambio de una importante misión pública producida con publicidad y con tolerancia social. La corrupción, además, a veces es más sutil que el mero intercambio de dinero, y a veces se entrega dinero para la campaña electoral de un candidato de forma pública en todas las naciones europeas a cambio de favores futuros, como son los préstamos de los Bancos (*op. cit.*, 1997, pp. 141-143). En mi opinión, la corrupción comparte con todos los ilícitos jurídicos o morales su tendencia a la clandestinidad, pero, al igual que el ladrón que roba a plena luz por ignorancia o falta de escrúpulos no deja por ello de ser un delincuente, quien defrauda sus deberes de servicio al interés general sin ocultarlo por impericia o impudicia sigue siendo corrupto.

temas o sectores afectados y los casos clave que impulsaron las reformas legislativas⁸⁶.

Figura 1. Evolución de la problemática de la corrupción pública en el periodo constitucional español por sectores (1978-2009)

SECTOR	Periodo	Caso clave	Reforma legislativa
Sistema político-administrativo	(1978-1981)	<i>Transición política</i>	Ley de Reforma Política de 4 de enero de 1977
Personal	(1982-1984)	-	Ley 30/1984 de medidas para la Reforma de la Función Pública
Partidos políticos	(1985-1992)	<i>Caso FILESA</i>	Ley Orgánica 3/1987 Financiación de los Partidos Políticos
Gastos reservados	(1993-1994)	<i>Caso Fondos Reservados</i>	Ley 11/1995 utilización y control de créditos para gastos reservados
Contratación	(1995-1998)	<i>Caso Roldán</i>	Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas
Subvenciones	(1999-2003)	<i>Caso del Lino</i>	Ley 38/2003 General de Subvenciones
Fiscalidad	(2004-2005)	<i>Caso Huguet</i>	Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal
Urbanismo	(2006-2007)	<i>Caso Malaya</i>	Ley 8/2007 de Suelo
Conflictos de intereses	(2008-2009)	<i>Caso Gürtel</i>	Ley 5/2006 y RD 432/2009 sobre conflictos de intereses

NOTA: Las fechas de los períodos son orientativas a efectos expositivos pues el descubrimiento y sanción de los casos de corrupción y las subsiguientes reformas legislativas conllevan un amplio lapso temporal en el que los diferentes temas se superponen

FUENTE: Elaboración propia.

El propio *sistema político-administrativo (1978-1981)* fue el principal problema que marcó la lucha contra la corrupción en el inicio de nuestra actual etapa democrática, pues era necesaria la transformación del sistema de gobierno dictatorial precedente en una democracia. Este proceso recibió la denominación de Transición Política y, a través de él, se disolvieron las instituciones autocráticas del antiguo régimen, sustituyéndolas por un modelo de monarquía parlamentaria de carácter democrático con la participación de todas las ideologías políticas. Los esfuerzos de los primeros gobiernos democráticos se centraron en la configuración del nuevo régimen constitucional, siendo numerosas las medidas legislativas de carácter estructural adoptadas para consolidar un auténtico régimen de libertades institucionales e

⁸⁶ Los estudios sobre la evolución del escándalo político en el sistema democrático español con referencia expresa al problema de la corrupción han sido numerosos. Desde la perspectiva administrativista, vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La moralidad pública. La moralidad pública entre 1989 y 1994», *Veintiuno: revista de pensamiento y cultura*, nº 21, 1994, pp. 173-176; NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, pp. 56-62; y VILLORIA MENDIETA, M., «Lucha contra la corrupción en la Unión Europea: El caso de España», *GAPP*, nº 21, 2001, pp. 102-104.

individuales, si bien las dos normas fundamentales de este periodo fueron la Ley de Reforma Política de 4 de enero de 1977 y la Constitución de 1978⁸⁷.

En esta etapa, el tema de la corrupción pública cotidiana y puntual en forma de casos concretos de corrupción no se encuentra entre las principales prioridades de la agenda política ni de la opinión pública. La preocupación por el abuso de poder era mucho más profunda y se alojaba en el propio régimen antecedente que había monopolizado las instituciones públicas mediante la creación de una Administración paralela (cuyo paradigma era el Movimiento Nacional como partido único), la protección de los cargos políticos frente al control de legalidad y la contratación clientelar de parte del funcionariado. Es en ese camino de cambiar una Administración dirigida al partido por una Administración dirigida al ciudadano en donde la reforma postconstitucional tuvo que realizar una ardua y encomiable labor reformadora que, el paso de los años, ha demostrado acertada⁸⁸.

El *personal (1982-1984)* de las Administraciones Públicas españolas fue uno de los primeros sectores que recibió la atención de los poderes públicos, aunque quizás en esos momentos la opinión pública no se encontraba suficientemente sensibilizada con este problema. El punto de partida proveniente de la legislación anterior era la existencia de una Administración Central servida por funcionarios de carrera que, si bien eran seleccionados por procedimientos objetivos, se encontraban mal retribuidos y desprestigiados socialmente como personas negligentes o corruptas, junto con unos cuerpos de funcionarios de élite que gozaban de gran prestigio social y

⁸⁷ El periodo temporal del comienzo y finalización del proceso de Transición Política nos es fácil de fijar, si bien hay un consenso generalizado de que se inició con la muerte de Franco (1975) y que puede darse por terminado con la frustración del Golpe de Estado (1981) y el ascenso del Gobierno socialista al Poder (1982), momento a partir del cual se inicia un proceso de consolidación democrática, vid. VILLORIA MENDIETA, M., «El papel de la burocracia en la transición y consolidación de la democracia española: Primera aproximación», *RECP*, vol. 1., nº 1, 1999, pp. 97-100.

⁸⁸ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, pp. 192-194. Como es conocido, el carácter personalista del régimen de Franco implicaba la identificación entre Gobierno y Administración, y la indefinición entre Ministerios, Movimiento y Sindicatos, lo que se mantuvo hasta su muerte como «un híbrido mal definido entre Estado y sociedad», BAENA DEL ALCÁZAR, M., *Organización Administrativa*, Tecnos, Madrid, 1984, pp. 30-31 y 37. En relación a la base política y la reacción jurídica contra los intentos de exoneración de los políticos del control judicial en la etapa franquista, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 48-50; y MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «El Tribunal de Cuentas en el eclipse de la democracia», *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 35, Madrid, 2005, pp. 96-220. Acerca de la organización y la estructura de la Administración Pública en la Dictadura de Franco, vid. NIETO GARCÍA, A., «De la República a la Democracia: La Administración española del Franquismo», *REDA*, nº 11, 1976, pp. 567-583; y NIETO GARCÍA, A., «De la República a la Democracia: La Administración española del Franquismo (III). Pérdida de identificación y crisis de identidad de unos Cuerpos burocráticos», *REDA*, nº 18, 1978, pp. 359-366.

de una importante influencia política. De forma paralela, existía una Administración complementaria formada por una serie de instituciones adscritas al régimen (*v. gr.*, el Movimiento Nacional, los sindicatos o la prensa oficial), en la que prestaban servicios personal seleccionado por cooptación que, tras la aprobación del régimen democrático, se incorporó con plenos derechos a la nueva Administración estatal. A modo de resumen, son significativas las palabras de NIETO GARCÍA sobre la imagen pública de los funcionarios en este periodo histórico: «En cualquier caso, la imagen de los funcionarios es ambivalente. Por un lado se les considera vagos, arrogantes, corruptos e irresponsables. Pero, al mismo tiempo y paradójicamente, la sociedad considera que están bien capacitados y que su ética es superior a la norma». Esta imagen dual provenía, como ha señalado VILLORIA MENDIETA, de la Administración burocrática que rigió el país en los últimos años del franquismo, lo que generó «un entorno en el que el debate político aparecía como algo ajeno y permitía crear la imagen de una Administración que tenía derecho a interpretar el interés general, dado su mayor nivel de conocimientos técnicos y jurídicos, y su ética de servicio al Estado»⁸⁹.

Este estado de cosas contrasta con la premisa, sostenida mayoritariamente por la doctrina, de que la profesionalización de la función pública resulta «una exigencia especialmente enérgica en el funcionamiento de la Administración actual [con el fin] de robustecer su objetividad e imparcialidad, la de su buena fe correlativa y todo ello, necesariamente, con la garantía de la neutralidad política» (GARCÍA DE ENTERRÍA). De la misma forma, VILLORIA MENDIETA afirma que «el grado de profesionalidad del servicio civil es la variable más importante para la reducción de la corrupción en un sistema político y administrativo». En definitiva, esta profesionalidad, como sostiene RIVERO ORTEGA haciendo hincapié en el principio del mérito y la capacidad en el acceso a la función pública, constituye «el ‘punto de Arquímedes’ de todas las reformas para la prevención de la corrupción»⁹⁰.

⁸⁹ Acerca de la imagen pública y el estatus social de los funcionarios públicos en este periodo histórico, *vid.* NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1984, pp. 102-107. La Administración paralela estaba configurada en 1976 por 32.000 empleados que fueron incorporados por el Gobierno de D. Adolfo Suárez al sector público «dado el carácter ministerial de sus respectivas organizaciones y la naturaleza pública de sus actuaciones», *vid.* VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 1999, pp. 108 y 116-117.

⁹⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 114-115; VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, p. 144; y RIVERO ORTEGA, R., «La regulación de la carrera administrativa en Colombia. La Carta Iberoamericana de la Función Pública y el principio meritocrático como punto de Arquímedes de la lucha contra la corrupción», en DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y JIMÉNEZ FRANCO, E., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006, pp. 154-155. En el mismo sentido, SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, pp. 49-57; GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, pp. 56-59;

Por ello, la Constitución de 1978 impuso un régimen de la función pública exclusivamente profesional, en la que los funcionarios públicos deben seleccionarse «de acuerdo con los principios de méritos y capacidad» y su actuación debe regirse por «la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones» (art. 103.3 CE). La promulgación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la Reforma de la Función Pública regularizó esta situación, creando cuerpos generales a los que se adscribió la mayor parte del personal proveniente de las diferentes estructuras administrativas anteriores y estableciendo, entre otras medidas organizativas, procedimientos de selección objetivos para el acceso y la promoción en la función pública y unos baremos retributivos más adecuados a la realidad social⁹¹.

La evolución legislativa posterior a la Ley 30/1984 ha sido juzgada negativamente por parte de la doctrina administrativa (MARTÍNEZ DE PISÓN, MORELL OCAÑA, NIETO GARCÍA y GARCÍA DE ENTERRÍA) por la priorización del nombramiento de cargos de confianza por encima de los funcionarios de carrera y la tendencia acentuada al clientelismo político. En esta línea, SÁNCHEZ MORÓN ha denunciado la vinculación de la corrupción con la apropiación del sistema administrativo por parte de los partidos políticos mediante la articulación de tres

CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 46-49; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «Hacia una teoría general sobre la corrupción en la vida pública», *RECE*, nº 11, 2002, pp. 55-59; y MALEN SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 80-81 y 86-90. Acerca de la problemática, la codificación y la formación ética de los empleados públicos, vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 1997b, pp. 31-35; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La ética en la modernización de las administraciones públicas», *AA*, nº 7, 1999, pp. 178-182.

⁹¹ Vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «El marco constitucional del acceso a la función pública en el Derecho administrativo español», *AA*, nº 3, 2007c, pp. 260-280. Como señala MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., las reiteradas menciones constitucionales a la igualdad en el acceso a la función pública, no sólo en el art. 103.3 CE, sino también los arts. 23.2 y 149.1.18 CE, muestran el recelo de los constituyentes ante una posible cooptación de los cargos públicos por parte de intereses de determinados grupos o colectivos (*op. cit.*, 2000, pp. 80-81). La jurisprudencia constitucional ha delimitado el contenido del derecho a la igualdad en relación con la función pública, extendiéndolo tanto al derecho de acceso como al derecho a la promoción en la carrera administrativa, vid. DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., «Empleados públicos y Constitución: Las bases constitucionales de la Función Pública española», en DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y JIMÉNEZ FRANCO, E., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006, pp. 18-38. Las intenciones de la Ley 30/1984 ahondaban en este sentido como lo demuestran las significativas palabras del entonces Ministro de la Presidencia, D. Javier Moscoso publicadas el 21 de junio de 1983: «Cuando se llegue al proceso final nuestra intención es que desde el cargo de director general para abajo la carrera administrativa esté absolutamente profesionalizada», aunque la realidad demostró prontamente andar por otros caminos, pues el BOE ofrecía ejemplos de puestos convocados por libre designación hasta de niveles 5 ('destinos mínimos del grupo D') u 8 ('porteros mayores'), MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑOZ, J.L., «La profesionalización de la Administración Pública: necesidad de revisión de algunos aspectos de la última reforma de la función pública», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1988, pp. 959-960 y 982.

mecanismos: (a) la distorsión del sistema de mérito para el acceso a la función pública por la falta de independencia de las comisiones de calificación o la utilización espuria del sistema de reclutamiento de personal interino y laboral, (b) la extensión de las áreas de dirección política atribuyendo funciones ejecutivas, como la contratación, a órganos políticos en lugar de técnicos, y (c) el incremento de la discrecionalidad en la libre designación de los funcionarios superiores. Por su parte, MALEM SEÑA destaca la inexistencia de planes de personal, la adjudicación de plazas de forma discrecional sin tener en cuenta la calificación profesional, la primacía de la contratación temporal con la consecuente inseguridad en el empleo y las bajas retribuciones, y la cercanía en la Administración descentralizada de los gestores públicos a su entorno, lo que favorece el favoritismo y el nepotismo⁹².

La opinión pública parece ser consciente de este problema, pues mayoritariamente considera que puede accederse a la función pública si se consigue el 'contacto' adecuado (como veremos en el próximo epígrafe) y, como señala VILLORIA MENDIETA, el nepotismo o favoritismo en materia de personal (v. gr., el nombramiento de parientes o correligionarios como funcionarios interinos para posteriormente hacerlos funcionarios de carrera) sigue ocupando en España el lugar de la corrupción gris, cuando en los países de la Unión Europea sería corrupción negra⁹³.

Los *partidos políticos (1985-1992)* y su financiación fue uno de los primeros problemas mediáticos que tuvo que afrontar nuestro régimen constitucional tras destaparse el llamado *caso FILESA* y detectarse que la financiación irregular de las formaciones políticas era una práctica generalizada. La reacción se basó en el incremento de la financiación pública de las formaciones políticas y una regulación más estricta de sus fuentes de ingresos a través de la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos⁹⁴.

Este problema trae causa del 'Estado de partidos' instaurado en las actuales sociedades democráticas que, como ha señalado GARCÍA DE ENTERRÍA, ha

⁹² MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 74-78. La problemática de la falta de profesionalización de la función pública y la generalización de los procedimientos de libre designación será estudiada con más detenimiento en el *apartado 2.2 del Capítulo Cuarto*.

⁹³ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2006, pp. 43-44.

⁹⁴ En el llamado *caso FILESA* se acusaba al PSOE de financiarse irregularmente a través de un complejo entramado de empresas y motivó la condena de los responsables de estas sociedades por asociación ilícita, falsedad en documento mercantil y contra la Hacienda Pública por STS de 28 de octubre de 1997, recibiendo posteriormente los principales inculpados el indulto del Gobierno popular el 1 de diciembre de 2000.

establecido una nueva relación absorbente entre Estado y sociedad que ha generado prácticas de nepotismo político (mediante la colocación de hombres de confianza por parte los partidos dominantes) y de corrupción pública (mediante el sometimiento de la Administración a los intereses partidistas). La financiación de los partidos políticos y las campañas electorales están en el origen de esta corrupción que, inevitablemente, se traslada al ámbito individual, pues los gastos que deben atenderse no pueden cubrirse, sino mínimamente, con las aportaciones de los militantes y otras fuentes ordinarias de financiación. La realidad de los años 80 llevó a todos los partidos políticos a la búsqueda de otras fuentes de financiación alternativas que, en expresión de NIETO GARCÍA, «se alimentan de las organizaciones públicas que ocupan o controlan», tejiendo un entramado de intereses partidistas y particulares en el que la propia actividad administrativa de naturaleza financiera (contratos, subvenciones, fondos reservados, etc.) servía de fuente de financiación de la actividad política»⁹⁵.

La preocupación social sobre la financiación de los partidos políticos no ha cesado tras las reformas de finales de los años 80, produciéndose de manera continua nuevas modificaciones tendentes, por un lado, a dotar de más transparencia a la gestión económica de los partidos y, por otro, a incrementar la cuantía de los fondos percibidos de las arcas públicas por muy distintas vías (financiación directa, para gastos electorales, para la prestación de servicios subvencionados, etc.). Los indicadores de percepción social de la corrupción sitúan actualmente a los partidos políticos como una de las instituciones públicas peor valoradas, como se analizará *infra*, pero, a pesar de ello, cierto es que, desde la sucesión de escándalos de los años

⁹⁵ La fórmula 'Estado de partidos' es de origen alemán, semejante al término 'partitocracia' italiano, y expresa la evidencia de que la democracia real descansa en la actualidad enteramente en los partidos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 76-84. Para una descripción de la construcción del entramado de corrupción en torno a la financiación de los partidos políticos en este periodo histórico, vid. NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, pp. 23-30. En la misma línea que estos dos autores, ANDRÉS IBÁÑEZ, P., ha resaltado que «la madre de todas las corrupciones: la representada por la financiación ilegal de los partidos políticos con todos los efectos perversos que de ella se derivan para el dinamismo del Estado de Derecho, nació precisamente con el restablecimiento de éste, que hizo posible la existencia legal —y paradójicamente la ilegalidad en el funcionamiento— de aquéllos», ANDRÉS IBÁÑEZ, P., «*Tangetopolí* tiene traducción al castellano», en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996c. pp. 101-103. En el mismo sentido, NIETO DE ALBA, U., *Ética de Gobierno, Economía y Corrupción*, Madrid, 1995, pp. 24-28; CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 49-51; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 54-55; y MARAVALL, J.M., *op. cit.*, 2003, pp. 38-44.

80, la financiación de los partidos políticos únicamente ha centrado la atención de la opinión pública mediante la aparición de casos puntuales de financiación irregular⁹⁶.

Los *gastos reservados (1993-1994)* compartieron protagonismo en un mismo espacio temporal con la contratación pública en la escala del escándalo social, si bien su recorrido mediático fue más breve. Los gastos o fondos reservados pueden definirse, en una primera aproximación, como gastos secretos realizados por razón de Estado de los que no es necesario dar cuenta alguna, por lo que contradicen, por naturaleza, los conceptos de legalidad y transparencia. Su regulación en España era inexistente hasta la década de los 90, siendo necesario ampararse en la inclusión de estas partidas en las Leyes de Presupuestos anuales para dotarlas de cobertura legal y debiendo remontarse a una norma de carácter interno, la Circular IGAE 3/1966, de 8 de febrero, para encontrar criterios para justificación, la cual se limitaba a la acreditación por el titular del Departamento de que «las correspondientes cantidades han sido destinadas a los fines para los que figuran consignados en el Presupuesto de Gastos». Los problemas de corrupción puestos de manifiesto en el llamado *caso Fondos Reservados* detectado en el Ministerio del Interior entre 1987 y 1993, han motivado su legislación por parte del Parlamento y el establecimiento de un procedimiento específico de justificación⁹⁷. La Ley 11/1995, de 11 de mayo, reguladora de la utilización y control de los créditos destinados a gastos reservados establece el concepto y régimen jurídico de estos gastos, su especial vinculación presupuestaria, los Ministerios que pueden disponer de créditos de esta naturaleza y la aplicación a los mismos de la Ley de Secretos Oficiales en el ámbito de la Administración del Estado⁹⁸.

⁹⁶ Acerca de las posibles alternativas a la financiación de los partidos políticos desde una perspectiva de Derecho comparado, vid. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S., *La financiación de los partidos políticos*, Dykinson, Madrid, 1995.

⁹⁷ En el *caso Fondos Reservados* se acusó a los altos cargos del Ministerio del Interior entre 1987 y 1993 por la detracción de estos fondos, destinados fundamentalmente a la lucha antiterrorista, para su propio patrimonio, siendo condenados por la Audiencia Provincial de Madrid, por sentencia de 21 de enero de 2002, tres altos cargos del Ministerio del Interior por delitos de malversación de fondos y exonerados los dos antiguos Ministros responsables durante el citado periodo. La STS de 18 de octubre de 2004 mantuvo las penas para los principales condenados en primera instancia. Vid. GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, p. 96; y MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 78.

⁹⁸ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 157-158. En relación con el problema de la legalidad de estos gastos hay que señalar que el carácter no público de los gastos reservados podía ampararse legalmente, tras su aprobación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio, en el art. 1.2. de la Ley 9/1968, de 5 de abril, de Secretos Oficiales, pero las incertidumbres legales sobre la aplicación de esta vía motivaron la promulgación de la Ley 11/1995, MELADO LIROLA, A.I., «Los instrumentos de control parlamentario de la Ley de Presupuestos Generales del Estado», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007, pp. 193-195.

La *contratación pública (1995-1998)* es una fuente clásica de problemas relacionados con la corrupción. El momento álgido de la preocupación política, mediática y popular sobre la comisión de sobornos y malversaciones en las adjudicaciones de los contratos públicos se produjo en 1995 cuando, tras una larga acumulación de denuncias públicas de adjudicaciones irregulares que afectaban a todas las formaciones políticas, el llamado *caso Roldán* motivó que desde las instancias legislativas se decidiera atajar este problema⁹⁹. Como consecuencia de ello se promulgó la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas que, bajo el principio de la desconfianza hacia el gestor público, establecía mayores garantías en los procedimientos de contratación, a la vez que se adoptaban numerosas medidas estructurales de carácter financiero y contable¹⁰⁰.

La raíz de este problema parte del hecho de que el poder adjudicador de la Administración Pública se encuentra dotado de unos altos márgenes de discrecionalidad, pues el establecimiento de los criterios para la selección de los contratistas se remiten a pliegos de licitaciones cuya valoración introduce, como ha indicado MALEM SEÑA, un alto componente de subjetividad¹⁰¹. Las reformas en la legislación contractual a partir de 1995 han tratado de reducir este margen de discrecionalidad, partiendo del principio de desconfianza hacia el gestor público, sin que los resultados hayan terminado de ser satisfactorios. Por ello, se han elevado voces (RIVERO ORTEGA) que reclaman una regulación que incida con más fuerza en

⁹⁹ El *caso Roldán* motivó que el Director General de la Guardia Civil entre 1986 y 1993 fuera condenado por diversos delitos de malversación de caudales públicos, estafa, cohecho y contra la Hacienda Pública por la comisión de irregularidades en la adjudicación de los contratos públicos. Este caso no es sino uno de los muchos que en relación con las contrataciones en todas las Administraciones alcanzaron, en la década de los 90, el carácter de escándalo de opinión pública, vid. NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, pp. 56-62.

¹⁰⁰ En 1992, en el debate sobre el Estado de la Nación de 24 de marzo, el presidente del Gobierno «anunció tres medidas contra la corrupción, que, sorprendentemente, nadie había tomado aun: prohibición de contratar con el Estado a aquellas empresas que hubieran participado en un acto irregular, judicialmente probado, endurecimiento de las sanciones por irregularidades en la adjudicación de contratos de las administraciones públicas, y revisión de la financiación de los partidos que incluía una severa disminución de los gastos electorales», ZARZALEJOS, J.A., «Descripción del fenómeno de la corrupción», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996, p. 14. En este sentido, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., *op. cit.*, 2000, pp. 82-84; RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2004, pp. 114-116; ARIÑO Y ASOCIADOS, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, tomo II, Comares, Granada, 2004, pp. 13-14; y REZZOAGLI, B.A., *Corrupción y contratos públicos: Una visión desde la fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Ratio Legis, 2005, pp. 57-72.

¹⁰¹ MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 78-79. En el mismo sentido, GARZÓN VALDÉS, E., *op. cit.*, 1997, pp. 63-63; JIMÉNEZ DE PARGA, M., *op. cit.*, 1997, p. 151; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 48-50; y RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2004, pp. 113-114.

la eficiencia como criterio de adjudicación, mediante la reducción del principio de desconfianza que preside nuestra normativa y la búsqueda del precio de mercado¹⁰².

En el ejercicio 2003, según los últimos datos publicados por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Ministerio de Economía y Hacienda, se adjudicaron contratos por el conjunto de las Administraciones Públicas españolas por un importe cercano a los 30.000 millones de euros. A pesar de la importancia económica de estas adjudicaciones, no existen estudios que nos permitan obtener conocimiento de la eficiencia en el mercado de las adquisiciones públicas, ni información del grado de corrupción o ineficacia detectado en la adquisición y ejecución de estos contratos¹⁰³.

Las *subvenciones (1999-2003)* son noticia habitual en los escándalos de los medios de comunicación por su concesión fraudulenta, con o sin la connivencia de los servidores públicos, pero no han logrado acaparar la atención pública hasta el llamado *caso del Lino* que afectaba a la obtención irregular de ayudas agrarias comunitarias por parte de altos cargos del Ministerio de Agricultura apoyándose en su situación de prevalencia por el ejercicio de cargos públicos. A esta cuestión puntual se añadió la preocupación de la Unión Europea por el fraude generalizado en todos los países en la utilización de los fondos comunitarios¹⁰⁴. Por ello, además de las reformas de las instituciones comunitarias, en la legislación española se promulgó la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones que, entre otras cuestiones, hace especial

¹⁰² Vid. RIVERO ORTEGA, R., «¿Es necesaria una revisión del régimen de contratos administrativos en España?», *REDA*, nº 120, 2003, pp. 567-589. Acerca de las prácticas corruptas relacionadas con la corrupción, vid. RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2004, pp. 100-111; y REZZOAGLI, B.A., *op. cit.*, 2005, pp. 55-57.

¹⁰³ En este sentido, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2003, pp. 584-585.

¹⁰⁴ El *caso del Lino* consistía en la obtención irregular de ayudas comunitarias para la transformación de esta planta en producto textil, mediante la práctica de falsificar las certificaciones emitidas por las empresas transformadoras. La Fiscalía Anticorrupción emitió un informe el 19 de diciembre de 2001, previa denuncia de la OLAF en 1999, en el que señalaba la existencia de un fraude generalizado en el sector textil desde 1997. Entre las personas imputadas por estos hechos se encontraba el ex-Subsecretario de Agricultura y ex-presidente del Fondo Español de Garantía Agraria del Gobierno popular entonces en el poder. La SAN de 23 de abril de 2007, confirmada por STS de 5 de mayo de 2008, ha exonerado a todos los imputados de los delitos por los que se les acusaba, si bien la acusación contra el antiguo Alto Cargo del Ministerio de Agricultura fue separada del proceso el 6 de noviembre de 2006, sin que posteriormente haya resultado imputado por esta cuestión. Este caso se analiza de forma detenida en VÁZQUEZ HONRUBIA, J.M., «Fraude a las subvenciones comunitarias en la praxis», en FERRÉ OLIVÉ, J.C. (ed.), *op. cit. bib.*, vol. I, 2002, pp. 235-248. Acerca de este caso y otros casos relevantes relacionados con el fraude de subvenciones, vid. GÓMEZ RIVERO, M., *El fraude de subvenciones*, 2ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 25-31.

hincapié en el control de las subvenciones y en la regulación estricta del régimen de reintegro de aquellas ayudas irregularmente empleadas o justificadas¹⁰⁵.

Las subvenciones públicas se insertan dentro de las instituciones, como la contratación o el urbanismo, en las que el funcionario puede influir sobre lo que MALEM SEÑA ha denominado derechos de propiedad, al ostentar la capacidad de otorgar un derecho económico con discrecionalidad aunque, de *iure*, el procedimiento de concesión esté reglado. A este riesgo inherente a la propia libertad de elección en materia de concesión de subvenciones se une, como reflexiona MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, «la vaga opinión de que los gobiernos, en sus diversos niveles, están dotados por la naturaleza del poder de repartir favores y mercedes según su buen saber y entender, como prebenda propia de su misma condición, legítimamente ganada además en la lid democrática», lo que ha dificultado «la plena penetración del Estado de Derecho en la acción administrativa dispensadora de ayudas públicas». Por ello, se considera que estamos ante una de las principales áreas de riesgo de corrupción¹⁰⁶.

Como en otros sectores, no disponemos de información fiable acerca del volumen que el fraude de subvenciones supone sobre los presupuestos públicos. Los trabajos de la Unión Europea sobre el fraude estiman en 1.000 millones de euros, es decir, un 1% del presupuesto comunitario, las cantidades que «acaban en los bolsillos de personas que no tenían derecho a recibirlos». Esta cifra repercute de forma importante en las Administraciones Públicas españolas, pues las categorías más significativas de fraude son el desvío de los recursos procedentes de los Fondos

¹⁰⁵ La promulgación de la Ley 38/2003 responde a importantes razones de carácter económico-financiero y jurídico, entre las que cabe destacar la recepción de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en su Moción de 2 de diciembre de 1993 y la necesidad de dar una regulación coherente a un negocio jurídico cuya ordenación se había introducido de forma forzada en la LGP por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1991; pero la prevención del fraude también se encontraba entre las preocupaciones políticas tal y como declaró el Ministro de Hacienda al anunciar la intención de abordar la redacción de la citada Ley en el Congreso de los Diputados el 13 de junio de 2000: «[E]n materia de subvenciones y ayudas públicas, la experiencia de los últimos años aconseja introducir modificaciones normativas orientadas a garantizar los principios de publicidad, objetividad y concurrencia en su concesión y una gestión más transparente y eficiente de estos recursos. Es imprescindible que en esta normativa se defina un modelo de control que facilite las medidas correctoras en los distintos niveles de decisión, y la dirección y corrección del fraude», GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «Reflexiones en torno a la regulación jurídica de las subvenciones y ayudas públicas en España», *Cuadernos de Derecho Público*, nº 17, 2002, pp. 79-84.

¹⁰⁶ MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, p. 44; y MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «Subvenciones e igualdad», *REDA*, nº 65, 1990, pp. 119-121 y 127-128. En el mismo sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997; CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 51-52; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, p. 55; y FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Corrupción y fraude de subvenciones», en FERRÉ OLIVÉ, J.C. (ed.), *op. cit. bib.*, vol. I, 2002, pp. 22-24.

Estructurales de la UE, la elusión del pago de los impuestos especiales y los derechos de aduana sobre los cigarrillos, cuya gestión corresponde de forma directa o delegada a las autoridades nacionales¹⁰⁷. Con la finalidad de mejorar la transparencia en el control de los fraudes de esta naturaleza, la Intervención General de la Administración del Estado está trabajando en la creación de una *Base de Datos Nacional de Subvenciones* (BDNS) que recopile toda la información relativa a los procedimientos sancionadores y de reintegro abiertos como consecuencia del mal uso de las subvenciones concedidas por el conjunto de las Administraciones Públicas españolas¹⁰⁸.

La *fiscalidad (2004-2005)* es una fuente de fraude para las arcas públicas que produce un efecto insolidario entre los ciudadanos, provocando la lógica preocupación social. A pesar de ello, los supuestos de corrupción de los funcionarios de la rama de Hacienda no han logrado acaparar la preocupación social salvo en un caso muy concreto, y relativamente marginal, como fue el de las defraudaciones practicadas por dos altos cargos de la Delegación de Hacienda en Cataluña a los que se les imputó la comisión de defraudaciones fiscales amparándose en su condición de funcionarios encargados del control precisamente de estas prácticas ilegales¹⁰⁹. La reacción política no conllevó modificaciones legislativas, sino actuaciones en materia de planificación (Plan Bienal de Lucha contra el Fraude de 1996, el Plan de Modernización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 1998 y el Programa Director de Control Tributario de 1999), no siendo sino hasta fechas recientes cuando se ha retomado la preocupación por el fraude tributario con la elaboración de Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 y la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal¹¹⁰.

¹⁰⁷ Vid. UNIÓN EUROPEA, *Portal de la Unión Europea: Lucha contra el fraude*, <http://www.europea.eu> [ref. 15 de enero de 2007], s.f.

¹⁰⁸ En el apartado 4.1 del *Capítulo Cuarto* se hará una referencia más detallada a la *Base de Datos Nacional de Subvenciones*.

¹⁰⁹ El llamado *caso Huguet* se inició en 1999 y en él se imputaba al Delegado Especial de Hacienda en Cataluña y al Jefe de Inspección Regional la creación de un trama organizada para beneficiar irregularmente a sociedades durante el periodo entre 1988 y 1994, siendo acusados por las investigaciones del Ministerio de Economía y Hacienda y de la Fiscalía Anticorrupción de delitos de prevaricación y de cohecho. En junio de 2007 se ha cerrado la instrucción del caso, siendo imputadas 17 personas, pero habiendo quedado exonerado el ex-Delegado Especial de Hacienda, iniciándose su enjuiciamiento en septiembre de 2009, vid. <http://www.elpais.com> y <http://www.elmundo.es>.

¹¹⁰ Vid. PELÁEZ MARTOS, J.M., *Fraude fiscal, blanqueo de capitales y corrupción en el sector inmobiliario*, CISS, Valencia, 2009, pp. 55-88. Acerca de la Ley 36/2006, vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor

El ejercicio de las potestades inspectoras y sancionadoras conlleva una amplia discrecionalidad, no tanto por su legalidad, pues está sujeta al control jurisdiccional, como por la posibilidad de no iniciar estas actuaciones, lo que permite introducir en este procedimiento intereses ajenos a los públicos. La reducción de esta discrecionalidad pasa, como ha señalado SABÁN GODOY, por la existencia de planes de inspección que aleatoriamente designen los contribuyentes que deben inspeccionarse y la necesidad de la existencia de indicios de infracción para iniciar una inspección ajena a estos planes¹¹¹.

La opinión pública valora mayoritariamente (más de un 80%) que el volumen de fraude fiscal sigue siendo importante. La experiencia muestra que, en numerosas ocasiones, el fraude fiscal cuenta con la connivencia de los servidores públicos, por lo que se emparenta directamente con la corrupción. A pesar de ello, no se conocen datos de la relevancia de la implicación de las autoridades y los empleados públicos en los casos de fraude fiscal, teniendo únicamente una noticia parcial del problema a través de los casos que esporádicamente son tratados por los medios de comunicación¹¹².

El *urbanismo (2006-2007)* ha constituido la gran preocupación social en el debate público sobre la corrupción en España en el inicio del siglo XXI como consecuencia del descubrimiento de numerosos casos de tráfico de influencias en la tramitación de la planificación urbanística, en los que la connivencia entre autoridades públicas y empresarios privados ha permitido obtener importantes beneficios ilícitos provenientes de la recalificación de terrenos. Entre ellos destaca el llamado *Caso Malaya*, en el que se ha denunciado una red de especulación urbanística entorno al Ayuntamiento de Marbella. La preocupación ciudadana ha llevado a la reacción

(Navarra), 2007; y GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F., y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de prevención del fraude fiscal*, CISS, Valencia, 2007.

¹¹¹ SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, pp. 40-48.

¹¹² Desde este punto de vista es significativo que el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y analizado en el Consejo de Ministros el 4 de febrero de 2005, no contemple entre sus actuaciones ninguna medida relativa a la vigilancia y el control de las posibles actuaciones defraudatorias de su personal, AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, <http://www.aeat.es> [ref. 9 de diciembre de 2008], 2005. Vid. PEDROCHE Y ROJO, L., «El Plan de Prevención del Fraude Fiscal», *Observatorio contable y financiero*, nº 2, 2006, p. 3; y DÍAZ YUBERO, F., «Plan de Prevención del Fraude Fiscal», *Revista de Administración Tributaria*, nº 25, 2006, pp. 3-16.

política de reformar la legislación urbanística mediante la aprobación de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo¹¹³.

El urbanismo ha sido tradicionalmente asociado a la corrupción tanto por la importancia de las repercusiones económicas de sus actuaciones, que benefician tanto a los particulares como a los Ayuntamientos, que obtienen de sus plusvalías buena parte de sus ingresos ordinarios, como por la dependencia de sus decisiones sobre la base de razones de oportunidad, y la descentralización de sus competencias, que otorgan un alto poder a unas Administraciones, como los Ayuntamientos, muy cercanas a los intereses privados del entorno más próximo. Como señala SABÁN GODOY, los procesos de planificación urbanística son procedimientos transparentes, donde las decisiones se someten a información pública, existe una numerosa participación de personas defendiendo sus intereses y se encuentran muy sujetos a la revisión de los Tribunales, por lo que los escándalos de corrupción urbanística no parecían alcanzar un alto grado de extensión. A pesar de ello, como nos dice MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, paradójicamente la legislación urbanística presenta numerosos aspectos abiertos a la discrecionalidad administrativa, lo que ha propiciado actuaciones indeseables¹¹⁴.

¹¹³ El *Caso Malaya* motivó la disolución del Ayuntamiento de Marbella y la detención provisional de la mayor parte de sus miembros, al haberse detectado en el desarrollo del proceso penal abierto el presunto uso delictivo de las competencias urbanísticas por parte de la Corporación municipal durante un extenso periodo de tiempo, LOZANO CUTANDA, B., «Urbanismo y corrupción: algunas reflexiones desde el Derecho Administrativo», *RAP*, nº 172, 2007, pp. 344. En relación con el problema de la corrupción urbanística en la Costa del Sol, vid. GÓMEZ-CÉSPEDES, A., «Urbanismo y delincuencia: El caso de la Costa del Sol», en ALCARAZ RAMOS, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2007, pp. 119-127; y AMEZCUA ORMEÑO, E., «Génesis y evolución de la corrupción urbanística en España en el bienio 2006-2007: Aproximaciones a la nueva Ley del Suelo en el contexto de la corrupción», *Práctica Urbanística: Revista mensual de urbanismo*, nº 68, 2008, pp. 40-42. Con un carácter más general, sobre las causas, la tipología y las propuestas planteadas sobre la corrupción urbanística, vid. PELÁEZ MARTOS, J.M., *op. cit.*, 2009, pp. 373-395 y 410-415; y en relación con las investigaciones sobre corrupción urbanísticas iniciadas por el Ministerio Fiscal en 2006 y las razones del incremento repentino de la actividad delictiva en este sector, vid. FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2007, pp. 335-338; y CONDE-PUMPIDO, C., «Urbanismo, corrupción y delincuencia», en ALCARAZ RAMOS, M., (dir.), *El Estado de Derecho frente a la corrupción urbanística*, La Ley, 2007, pp. 17-31.

¹¹⁴ SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, pp. 38-40; y MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «El concepto de urbanismo», en PÉREZ HERRERO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, vol. I, 2005, pp. 195-196. Hay que tener en cuenta que la legislación urbanística recoge instrumentos preventivos de control *ex ante*, como el planeamiento y la licencia; y un sistema represivo que reconoce una potestad de inspección con importantes facultades de investigación, y un catálogo de infracciones y sanciones que incluye a los propios Alcaldes y miembros de la Corporación Municipal, pues es una 'reprochable realidad' el incumplimiento «por parte de los propios órganos encargados de velar por la legalidad urbanística», DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., «Infracciones y sanciones en la Ley

La evolución de la legislación urbanística ha venido a romper este frágil equilibrio entre riesgos económico-sociales y garantías jurídicas mediante, como señala LOZANO CUTANDA, el uso abusivo de procedimientos que ya se encontraban en la Ley del Suelo de 1956 y la aparición de mecanismos de nuevo cuño surgidos de las reformas legales o de la interpretación jurisprudencial. Entre los primeros, ocupa un lugar destacado el convenio urbanístico como fórmula concertada de planificación entre los Ayuntamientos y los particulares, que ha pasado de ser una fórmula alternativa de gestión del suelo a un procedimiento habitual, en el cual la práctica ha demostrado que es fácil obviar los intereses comunitarios. Entre los segundos, destaca la STS de 13 de julio de 1990 que limitó la capacidad de control de las Comunidades Autónomas sobre el ejercicio de la potestad planificadora que corresponde a los Ayuntamientos a cuestiones de mera legalidad, suprimiendo la posibilidad de fiscalizar las razones de oportunidad, salvo que entrasen en contradicción con intereses supramunicipales debidamente constatados; y la reforma de la Ley de 13 de abril de 1998, que extendió la calificación de suelo urbanizable a todo el suelo no declarado urbano o no urbanizable, con el fin de liberar el mercado y abaratar el precio de la vivienda. Todo ello ha generado un caldo de cultivo en que ha proliferado el desarrollo urbanístico irregular —de ‘urbanismo salvaje’ ha llegado a ser calificado— hasta que esta situación ha alcanzado la escala de escándalo mediático con el citado *Caso Malaya*¹¹⁵.

5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León», en SÁNCHEZ GOYANES, E. (dir.), *op. cit. bib.*, 2002. pp. 772-773, 779-781 y 788-790. En definitiva, la conjugación de la pluralidad de intereses que entran en juego en relación a la gestión del suelo ha contribuido «a hacer del Derecho urbanístico un jeroglífico en el que se mezclan los artículos de la ley, las sentencias de los tribunales de justicia y, claro es, los caprichos de los gobernantes», como consecuencia de lo cual han surgido un sinnúmero de fórmulas basadas en acuerdos y convenios que constituyen a esta rama del ordenamiento jurídico en el ‘reino de la improvisación’, SOSA WAGNER, F., «Prólogo», en QUINTANA LÓPEZ, T., *Derecho urbanístico estatal y autonómico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 35-36.

¹¹⁵ LOZANO CUTANDA, B., *op. cit.*, 2007, pp. 339-361. En todo caso, no hay que olvidar que, en el urbanismo, «las instituciones públicas y los instrumentos con que cuentan deben estar siempre al servicio objetivo del interés general de forma y manera que las plusvalías que genera el proceso urbanizador repercutan en la comunidad y, además, que se consolide y mejore, en la medida de lo posible, el derecho a una vivienda digna y adecuada como reclama nuestra constitución», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Ética y urbanismo», *Práctica Urbanística: Revista mensual de urbanismo*, nº 61, 2007, pp. 26-39. La participación pública en las plusvalías urbanísticas no debe llevar a «la vaga obsesión por imposibilitar beneficios supuestamente desmesurados a los dueños del suelo», pues en la práctica este criterio está contribuyendo a que los beneficios se repartan entre los municipios, que lo utilizan como sustento de sus políticas, y las grandes empresas promotoras, que sustituyen al pequeño y mediano propietario, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 2005, pp. 183-188. A pesar de ello, la Ley de 8/1990 facilitó la incorporación de terrenos al patrimonio municipal lo que ha inducido a los Ayuntamientos a utilizarlo como fuente de financiación con la fórmula de comprar o expropiar barato, recalificar y vender a precio de mercado (QUINTANA LÓPEZ, T., y

El análisis del mapa de la corrupción urbanística denunciada en los últimos años en los medios de comunicación asciende, como ha analizado PELÁEZ MARTOS, a más de mil casos en todas las Comunidades Autónomas, que se distribuyen en cuestiones relacionadas con la clasificación del suelo (*v gr.*, reclasificaciones urbanísticas), planteamiento urbanístico (*v. gr.*, cesiones de suelo a precios superiores al establecido legalmente o sustitución de la cesión del aprovechamiento que corresponde al municipio por dinero), gestión urbanística (*v. gr.*, decisiones sobre proyectos de compensación o reparcelaciones), disciplina urbanística (*v. gr.*, concesión de licencias) o el patrimonio municipal del suelo (*v gr.*, ventas de aprovechamientos urbanísticos)¹¹⁶.

Los *conflictos de intereses (2008-2009)* son el último aspecto de la lucha contra los abusos de poder que se ha instalado en el debate de la opinión pública, propiciado por las investigaciones judiciales, la denuncia de los medios de comunicación y la controversia política. Como caso paradigmático de esta cuestión puede citarse una de las ramificaciones del *Caso Gürtel*, en concreto, las imputaciones realizadas sobre el

LOBATO GÓMEZ, J.L., *La constitución y gestión de los patrimonios municipales del suelo*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 139-140; y QUINTANA LÓPEZ, T., «La regulación de los patrimonios municipales del suelo como fuente de controversia», *REDA*, nº 121, 2001b, pp. 83-89); y la Ley de 2007 ha situado al promotor en pie de igualdad con el propietario en el ejercicio de la transformación urbanística del suelo, hasta el punto de que su exposición de motivos declara que entre los deberes y las facultades del propietario «ya no se cuenta el de urbanizar» (QUINTANA LÓPEZ, T., *Manual básico de Derecho urbanístico de Castilla y León: Legislación aplicable jurisprudencia concordada*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 56-58). Esta nueva normativa, integrada en el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo, ha dado cobertura legal al debatido destino de los patrimonios públicos del suelo, en la línea ya seguida por legislación autonómica, facilitando la integración de los mismos en las actividades de planificación urbanística, medioambiental o del patrimonio cultural —art. 39.1—, y el uso de los beneficios de su enajenación a un amplio elenco de actividades urbanísticas —art. 38.2— (vid. QUINTANA LÓPEZ, T., *Los patrimonios municipales del suelo*, Iustel, Madrid, 2007b, pp. 175-215; y QUINTANA LÓPEZ, T., «Algunas cuestiones sobre el régimen de los patrimonios públicos del suelo: La Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo», *Revista jurídica de Castilla y León*, nº 13, 2007c, pp. 128-135). Acerca de las causas y los supuestos relacionados con la corrupción urbanística con especial referencia a la reforma de 2007, vid. GARCÍA RUBIO, F., «Ética pública, corrupción y urbanismo», *AA*, nº 6, 2007, pp. 660-672; CABEZA DEL SALVADOR, I., «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particulares», *RECE*, nº 27, 2007, pp. 89-115; ALLI ARANGUREN, J.C., «Del indicio a la prueba de la corrupción urbanística», *APu*, nº 46, 2008, pp. 86-92; MENÉNDEZ REXACH, M., «El fomento de las buenas prácticas administrativas en la nueva Ley del Suelo y otras normas estatales recientes», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 12, 2008, pp. 142-157; AMEZCUA ORMEÑO, E., *op. cit.*, 2008, pp. 34-38; y GARCÍA MEXÍA, P., *Ética y gobernanza: Estado y sociedad ante el abuso del poder*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 125-139.

¹¹⁶ En los últimos años se han publicado numerosos mapas de la corrupción urbanística por casi todos los medios de comunicación que ponen de manifiesto, tanto la extensión del fenómeno por toda la geografía nacional como la implicación de responsables de todas las fuerzas políticas, vid. PELÁEZ MARTOS, J.M., *op. cit.*, 2009, pp. 395-410.

Presidente de la Generalidad valenciana de haber aceptado regalos de una organización empresarial acusada de participar en una red de sobornos mediante la cual obtenían importantes contratos de Administraciones públicas. En paralelo al debate sobre este caso se han suscitado numerosos asuntos que han alcanzado el interés mediático, en los que se debatía acerca de la regularidad de las prebendas recibidas por las autoridades públicas y las vinculaciones entre sus actividades públicas y sus relaciones personales, tales como, por ejemplo, las acusaciones sobre el Ministro de Justicia de excesos en la utilización de sus prerrogativas públicas, la denuncia realizada sobre el Consejero de Presidencia, Justicia e Interior de la Comunidad de Madrid de crear una red de espionaje para obtener réditos políticos personales o el planteamiento de la incursión en causa de incompatibilidad al Vicepresidente tercero y Ministro de Cooperación Territorial por la concesión de subvenciones durante su mandato como Presidente de la Junta de Andalucía¹¹⁷.

Los conflictos de intereses como fuente de riesgo de corrupción y la necesidad imperiosa de su regulación y limitación legal para prevenir la conculcación de casos de nepotismo, tráfico de influencias y, en general, de parcialidad en la gestión de los

¹¹⁷ El *Caso Gürtel* surge a raíz de unas denuncias realizadas sobre las actividades fraudulentas de un grupo empresarial que mantenía una red de contactos que le permitían obtener millonarias contrataciones públicas con ciertas Administraciones locales y autonómicas gobernadas por el Partido Popular a cambio, presuntamente, de la entrega de comisiones, regalos y dádivas a un importante número de autoridades públicas. Este asunto está siendo juzgado en la actualidad por diversos órganos judiciales, dado el distinto aforamiento de los imputados, y es en la rama enjuiciada en el Tribunal Superior de Justicia valenciano donde se ha planteado la legalidad de los posibles regalos recibidos por el Presidente de esta Comunidad Autónoma, D. Francisco Camps, en forma de trajes, zapatos y joyas; si bien, por el momento, el Auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de agosto de 2009 ha acordado el sobreseimiento de la causa, estando pendiente de resolverse el recurso de casación anunciado por la Fiscalía. Las acusaciones sobre el Ministro de Justicia, D. Mariano Bermejo, le imputaban diversas actuaciones de abuso de poder por la realización de actos tales como la onerosa reforma de una vivienda oficial para uso personal, la utilización de fincas públicas para actividades de caza o el compartir cacerías con autoridades públicas de otras jurisdicciones en las que corría el riesgo de incurrir en situaciones de conflicto de interés; habiendo finalmente dimitido como consecuencia del escándalo mediático producido por el citado debate. Las imputaciones sobre el Consejero de Presidencia de la Comunidad de Madrid, Justicia e Interior, D. Francisco Granados, le implican en la creación de una red de inteligencia, dentro de los servicios de seguridad que se encontraban a su cargo, la cual presuntamente realizaba labores de espionaje sobre la actividad de autoridades políticas de su propio partido, estando este asunto tramitándose en la actualidad en sede judicial. Por su parte, la denuncia sobre el Vicepresidente tercero y Ministro de Cooperación Territorial, D. Manuel Chaves, le acusa de haber incurrido en incompatibilidad al aprobar la concesión de una subvención a una empresa en la que trabajaba su hija en calidad de apoderada mientras era Presidente de la Junta de Andalucía, estando siendo tramitado este asunto también por los Tribunales. El análisis de estos casos aún no ha trascendido a la literatura científica dada su actualidad y su incipiente investigación judicial, por lo que para conocer su contenido hay que remitirse a la información periodística publicada, entre la que cabe de destacar la reseñada por los dos diarios de mayor difusión: vid. <http://www.elpais.com> y <http://www.elmundo.es>.

asuntos públicos ha sido reconocida generalizadamente por la doctrina (SABÁN GODOY, NIETO GARCÍA, GARCÍA MEXÍA o MESEGUER YEBRA) y se encuentra inserta en el corolario básico de los instrumentos anticorrupción propuestos por todas las organizaciones y entidades que se han ocupado de esta cuestión¹¹⁸. Estos supuestos de la denominada corrupción atenuada, que constituyen, como afirma GARCÍA MEXÍA, conductas más sutiles y refinadas de corrupción «favorecidas por una convivencia prácticamente indiferenciada entre el sector público y el sector privado», suponen comportamientos de riesgo cuya regulación es propia de las legislaciones más avanzadas en esta materia, en especial, las provenientes del mundo anglosajón¹¹⁹. En particular, la cuestión de los regalos a las autoridades y empleados públicos puede suponer un condicionante en el ejercicio de su deber de servicio a los intereses generales, por lo que, al margen de que los supuestos más graves sean sancionados por el Código Penal, deben aprobarse normas administrativas que regulen estas dádivas mediante el establecimiento de la obligación de declaración de los regalos a partir de cierta cuantía y el otorgamiento a los superiores jerárquicos de la facultad de permitir o no su aceptación, incorporándose el bien recibido en caso de negativa al patrimonio público¹²⁰.

¹¹⁸ Vid. SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, pp. 16-17 y 57-58; NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, pp. 7 y 73-75; GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 29-31; y MESEGUER YEBRA, J., *Régimen de conflictos de intereses e incompatibilidades de los miembros del gobierno y altos cargos de la Administración: estudio comparado de las normativas estatal, autonómica y local: Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado*, Bosch, Barcelona, 2007, pp. 49-61. En este sentido, KAUFMANN, D., y VICENTE, P. C., destacan el hecho de que cada vez es generalmente más aceptada la existencia de formas de corrupción menos obvias que implican situaciones colusorias entre, fundamentalmente, el sector público y el privado, las cuales, incluso, pueden que sean legales en algunos países. (□ *op. cit.*, 2005, pp. 2-3).

¹¹⁹ GARCÍA MEXÍA, P., «Ética, Gobierno y Administración en la España contemporánea», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008b, pp. 120-122. Acerca del componente ético de la regulación de las compatibilidades y los conflictos de intereses, tanto, respectivamente, en la normativa de las autoridades como de los funcionarios públicos, vid. MESEGUER YEBRA, J., *op. cit.*, 2007, pp. 41-49; y MESEGUER YEBRA, J., *El régimen de incompatibilidades de los empleados públicos: análisis práctico de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, recopilación normativa y selección jurisprudencial, actualizado con la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público*, 2ª edición, Bosch, Barcelona, 2007b, pp. 45-53.

¹²⁰ El art. 54.6 LEBEP ha recogido de forma escueta este problema en relación con los empleados públicos al establecer que «[s]e rechazará cualquier regalo, favor o servicio en condiciones ventajosas que vaya más allá de los usos habituales, sociales y de cortesía, sin perjuicio de lo establecido en el Código Penal». Por el contrario, el apartado Tercero.6 del Código del Buen Gobierno, aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 18 de febrero de 2005, ha sido más ambicioso y, en la línea anteriormente señalada, ha previsto que «[s]e rechazará cualquier regalo, favor o servicio en condiciones ventajosas que vaya más allá de los usos habituales, sociales y de cortesía o préstamos u otras prestaciones económicas que puedan condicionar el desempeño de sus funciones, sin perjuicio de lo establecido en el

A pesar de ello, la legislación española promovida en los años 90 y, en especial, la Ley 12/1995, de 11 de mayo, de Incompatibilidades de los Miembros del Gobierno de la Nación y de los Altos Cargos de la Administración General del Estado hacia hincapié únicamente en la regulación del sistema de incompatibilidades como herramienta para evitar la duplicidad de actividades públicas, regulando de forma más parca los problemas de conflictos de intereses que generaban la compatibilidad entre actividad privada y pública. La Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los Altos Cargos de la Administración General del Estado, anticipándose en esta ocasión a los casos mediáticos anteriormente referidos, ha variado esta línea legislativa, al tratar de, como señala su exposición de motivos, «constituir un nuevo régimen jurídico regulador de la actuación de los altos cargos en el que, perfeccionando el anterior de incompatibilidades, se introducen nuevas exigencias y cautelas que garanticen que no se van a producir situaciones que pongan en riesgo la objetividad, imparcialidad e independencia del alto cargo, sin perjuicio de la jerarquía administrativa», tal y como había venido siendo exigido por la doctrina especializada. Posteriormente, el Real Decreto 432/2009, de 27 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado, ha constituido la Oficina de Conflictos de Intereses prevista en la citada Ley para el control de las situaciones de incompatibilidad y conflicto de intereses de las autoridades y los empleados públicos¹²¹.

Código Penal. / En el caso de obsequios de mayor significación de carácter institucional se incorporarán al patrimonio del Estado, en los términos previstos en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, de acuerdo con lo que se determine reglamentariamente». Vid. GARCÍA MEXÍA, P., «El régimen jurídico de las incompatibilidades de los cargos políticos en el ordenamiento español», LEY, tomo 2, 1996, pp. 1660-1662; GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 67-81; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008b, pp. 162-165. En el mismo sentido, vid. MESEGUER YEBRA, J., *op. cit.*, 2007, pp. 52-53.

¹²¹ GARDE ROCA, J.A., «Los Códigos Éticos en el Gobierno y en la Administración General del Estado», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009, pp. 215-220. La Ley 5/2006 forma parte de un conjunto de medidas anunciadas por el Ministro de Administraciones Públicas, D. Jordi Sevilla, dedicadas a positivar la ética pública, en la línea de las proposiciones no de ley presentadas por la oposición en la anterior legislatura, y entre estos instrumentos hay que incluir la Orden APU/516/2005, de 3 de marzo, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 18 de febrero de 2005, por el que se aprueba el Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado; MESEGUER YEBRA, J., y GARCÍA MEXÍA, P., «El proyecto de ley de los conflictos de intereses de altos cargos: entre el silencio sobre las cesantías y el fin de las dietas por asistencia a consejos de administración», *Revista de las Cortes Generales*, nº 61, 2004, pp. 128-132. Las razones para entender la adopción de estas medidas con carácter previo a la aparición de escándalos políticos se basan, como señala

Para finalizar debe hacerse una breve referencia a dos sectores básicos como son la *sanidad* y la *educación*. La percepción de corrupción en el *sector sanitario* en España es la más baja de todos los sectores lo que, en principio, presenta un panorama favorable, si bien debe tenerse en cuenta la denuncia de MARTÍN GARCÍA y SÁNCHEZ BAYLE sobre los problemas en el mercado de los medicamentos debidos a la presión de la industria farmacéutica para promocionar sus productos con métodos destinados a «influnciar las decisiones de los médicos del sistema sanitario público que son los responsables de las prescripciones». De la misma forma, el *sistema educativo* en España se encuentra valorado positivamente por los ciudadanos desde el punto de vista de su integridad moral y la distribución equitativa de los recursos, sin que la consideración social muestre indicios de corrupción en la prestación de los servicios educativos, ni se perciba la existencia de importantes desviaciones fraudulentas de los recursos públicos¹²².

3.2. La percepción social acerca del problema de la corrupción pública en España.

La tendencia de las prácticas corruptas al secretismo ha llevado a afirmar que «si la corrupción pudiera ser medida, probablemente sería eliminada» (TANZI). Sin dejar de reconocer la parte de verdad que existe en estas palabras, en la última década las instituciones internacionales han desarrollado instrumentos de medición

VILLORIA MENDIETA, M., en que el actual Gobierno socialista era consciente que una de las causas de la pérdida electoral en la década anterior fueron los problemas de corrupción que afectaron al Gobierno socialista, por lo que su nuevo líder «era consciente de la necesidad de prevenir la corrupción con instrumentos de transparencia, austeridad y control antes de que estallaran nuevos escándalos» (en TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *Informe Global de la Corrupción 2006: Informe específico sobre España*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 3 de enero de 2007], 2006, p. 3).

¹²² El Informe Anual 2006 de TRANSPARENCIA INTERNACIONAL ha realizado un estudio específico del sector sanitario, mostrando los graves perjuicios que la corrupción causa en el Tercer Mundo y como este problema se extiende a los países ricos hasta el punto de que los Estados Unidos, que dedica a su sistema de salud el 15,3% de su PBI, considera que de un 5 a 10% de su presupuesto se pierde en 'sobre-precios', vid. TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *Informe Global de la Corrupción 2006: Corrupción y salud*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 3 de enero de 2007], Nueva York (Estados Unidos), 2006. Entre los trabajos incluidos en este informe es de resaltar, en relación con España, las aportaciones de MARTÍN GARCÍA, M. y SÁNCHEZ BAYLE, M., «Corrupción y salud: Problemas en el mercado de los medicamentos», TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *op. cit. bib.*, 2006, pp. 7-10. En el apartado 3.2 de este Capítulo se analiza como el sistema educativo y sanitario se encuentra dentro de los sectores valorados positivamente por la ciudadanía en relación con la incidencia de la corrupción.

cada vez más precisos que nos permiten obtener una visión fiable de la magnitud de este problema (KAUFMANN, KRAAY y MASTRUZZI)¹²³.

Como se ha señalado, la corrupción pública es un fenómeno predominantemente clandestino y, por ello, no es posible su medición directa a través de mecanismos cuantitativos o cualitativos, por lo que para su evaluación debemos recurrir a criterios indirectos como las estimaciones estadísticas, o elementos indiciarios puestos de manifiesto por las instituciones que controlan o evalúan la gestión de las Administraciones Públicas. Los métodos indirectos de medición de la corrupción propuestos por diversas instituciones han sido numerosos, basándose todos ellos en el análisis de los rasgos institucionales y organizativos que favorecen la corrupción, las opiniones de grupos de interés o las encuestas basadas en cuestionarios realizadas por agencias especializadas¹²⁴.

El origen de estos estudios indiciarios sobre el nivel de corrupción nos permite distinguir entre los *indicadores y encuestas elaborados por las agencias especializadas*, los *informes elaborados por fuentes externas* como los auditores, las instituciones financiadoras de proyectos o los propios medios de comunicación, y los *estudios internos de las propias Administraciones* afectadas valorando los riesgos de corrupción. Entre los trabajos de las agencias especializadas, los resultados de mayor prestigio mundial son los de Transparencia Internacional, que elabora anualmente indicadores e informes relativos al nivel de corrupción. Entre los informes de fuentes externas hay que resaltar los indicadores elaborados anualmente por el Banco Mundial. En cuanto a los informes de las Administraciones Públicas españolas sobre corrupción, éstos no se confeccionan habitualmente, si bien se han realizado algunos

¹²³ TANZI, V., *op. cit.*, 2002, p. 38 [trad. propia]; y KAUFMANN, D., KRAAY, A., y MASTRUZZI, M., *Measuring corruption: Myths and realities*, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], 2006, pp. 2-3. Acerca del problema de la medición de la corrupción se pueden consultar los debates promovidos por Transparencia Internacional (recogidos en el libro colectivo de SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *Measuring corruption*, Ashgate, 2006) y el Banco Mundial (*Mesa Redonda sobre la Medición de la Gobernabilidad celebrada el 11 de enero de 2007*, <http://www.worldbank.org> [ref. 26 de febrero de 2007], 2007b).

¹²⁴ TANZI, *op. cit.*, 2002, pp. 38-39; KAUFMANN, D., KRAAY, A., y MASTRUZZI, M., *op. cit.*, 2006, p. 1; y VILLORIA MENDIETA, M., y JIMÉNEZ, F., «Percepción social de la corrupción en España», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 12, 2008, p. 169. Sobre el contenido de los diferentes sistemas de medición de la corrupción, vid. LANGSETH, P., *op. cit.*, 2006, pp. 16-20.

trabajos por el Centro de Investigaciones Sociológicas relacionados con esta materia¹²⁵.

Los estudios de estas tres instituciones (TI, BM y CIS) son, como se ha indicado, de carácter indiciario, reflejando, no el grado de corrupción existente en un país, sino la percepción social de la opinión pública o de un colectivo determinado (como los empresarios o los expertos en la materia) acerca del nivel de corrupción existente en su entorno. A continuación vamos a analizar los resultados de los trabajos de estas entidades en relación con la Administración Pública española¹²⁶.

Los índices elaborados por *Transparencia Internacional* han sido pioneros en el análisis cuantitativo de este fenómeno social de forma genérica y sistemática. En la actualidad, esta organización elabora tres estudios que analizan la corrupción desde diferentes puntos de vista: el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), el Índice de Fuentes de Sobornos (IFS) y el Barómetro Global de la Corrupción (BGC). El IPC y el IFS aportan la opinión de los expertos y líderes económicos sobre la percepción de la corrupción en el ámbito público y político (IPC) y sobre la propensión de las empresas a sobornar en sus relaciones exteriores (IFS). Estos dos índices se completan con el BGC que refleja la opinión de «los ciudadanos comunes de todo el mundo»¹²⁷.

¹²⁵ VILLORIA MENDIETA, M., y JIMÉNEZ, F., *op. cit.*, 2008, p. 169. WEI, S., nos proporciona una descripción detallada de las principales encuestas internacionales sobre percepción social de la corrupción, elaborando una tabla comparativa que muestra que «a pesar de las muy diferentes fuentes de las investigaciones, las correlaciones paritarias entre los índices son muy altas» («La corrupción en el desarrollo económico: ¿Lubricante beneficioso, molestia menor y obstáculo importante?», trad. de SÁNCHEZ RONTOMÉ, G., *GAPP*, nº 21, 2001, pp. 83-85).

¹²⁶ El sistema de las encuestas, como cualquier otro método de medición, está sujeto a errores e imprecisiones tanto subjetivas (pues se basa en las percepciones de las personas consultadas), como objetivas (pues las respuestas suelen centrarse en una clase de corrupción, como el soborno, obviando las demás), pero en la última década los métodos de medición son comparables internacionalmente y los «márgenes de error han disminuido y actualmente son mucho menores que en cualquier otra medición de corrupción, gobernabilidad o clima de inversión», KAUFMANN, D., «Diez mitos sobre la gobernabilidad y la corrupción», *Finanzas & Desarrollo*, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], septiembre, 2005, p. 41.

¹²⁷ El IPC es un índice compuesto que agrega los resultados de múltiples encuestas de opinión a expertos sobre las percepciones sobre la corrupción en el sector público en 163 países de todo el mundo y puntúa a los países según una escala del cero al diez, siendo el cero el valor que indica los niveles más elevados de corrupción percibida y el diez el valor que señala los niveles más bajos. El IFS analiza la propensión de empresas de los principales 30 países exportadores a dispensar sobornos en el extranjero a través de las respuestas de más de 11.000 empresarios en 125 países sondeados mediante la Encuesta de Opinión Ejecutiva del Foro Económico Mundial, significando una puntuación de 10 la percepción de que no existe corrupción, mientras que cero significa que la corrupción se juzga desenfrenada. El BGC se basa en una encuesta de opinión pública que efectúa Gallup Internacional por encargo de Transparencia Internacional y muestra el alcance de la corrupción desde el punto de vista de ciudadanos comunes de todo el mundo. Se trata del índice más complejo, con multitud de

La percepción de los expertos y profesionales sobre el nivel de corrupción en España no muestra una situación preocupante, si bien los resultados de las encuestas únicamente permiten obtener una calificación aceptable (6,8 en el IPC'2005-2007 y 6,6 en el IFS'2006) que nos coloca entre un segundo grupo de países, detrás de aquellos que presentan menores índices de corrupción. El punto de vista de los ciudadanos mantiene la misma visión que los expertos al valorar con un nivel medio-alto la situación de los sectores institucionales en relación con la defraudación pública, en donde destacan en el BGC'2007 como sectores significativos, en línea con los resultados de los ejercicios anteriores, los partidos políticos y el sector privado desde el punto de vista negativo, y el sistema educativo y sanitario como referencia positiva. La experiencia personal de los españoles acerca del pago de sobornos ha sido escasa en el periodo 2005-2007 (apenas un 2% declara haber tenido que satisfacerlos), siendo su opinión acerca de la eficacia de la lucha de los poderes públicos sobre la corrupción la que obtiene resultados menos satisfactorios, pues únicamente se valora aceptablemente por un 33% de los encuestados. En la **Figura 2** se detallan los Índices IPC, IFS y BGC elaborados por Transparencia Internacional para España en el periodo 2005-2007¹²⁸.

indicadores que reciben un baremo de puntuación diferente en cada caso. Vid. <http://www.transparencia.org.es> [ref. 1 de marzo de 2007], s.f.

¹²⁸ Vid. <http://www.transparencia.org.es> [ref. 1 de diciembre de 2007], s.f. Como afirma GARCÍA MEXÍA, P. tras analizar la evolución de los datos sobre la percepción de la corrupción referidos a España desde los años 90 a nuestros días, la conclusión debe ser satisfactoria, pero aún con margen de mejora pues nos encontramos a 3 puntos del país mejor clasificado (*op. cit.*, 2008, pp. 127-133). Los últimos índices publicados relativos al año 2008 muestran una evolución dispar, pues, mientras el IPC'2008 ha seguido su línea de mejora iniciada en 2005, bajando dos décimas (6,5), el IFS'2008 ha experimentado un importante incremento de 1,3 puntos (7,9) respecto al último ejercicio valorado que fue el 2006, vid. <http://www.transparencia.org.es> [ref. 24 de enero de 2009], s.f.; y, en el mismo sentido, vid. VILLORIA MENDIETA, M., y JIMÉNEZ, F., *op. cit.*, 2008, pp. 169-173. Por su parte, los datos del BGC'2009 obtiene unos valores relacionados con España homogéneos con la media obtenida en ejercicios anteriores, vid. <http://www.transparencia.org.es> [ref. 10 de agosto de 2009], s.f.

Figura 2. Evolución de los indicadores de corrupción pública de Transparencia Internacional para España en el periodo 2005-2007

INDICADORES	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Percepción de nivel de corrupción –IPC-	7,0	6,8	6,7	6,8
Percepción de pago de soborno al exterior –IFS-	s.d.	6,6	s.d.	6,6
Experiencia de pago de sobornos personales –BGC-	0	0,2	0,6	0,2
Percepción de eficacia de lucha institucional –BGC-	s.d.	3,3	4,2	3,8
Percepción de impacto institucional –BGC-	6,5	6,0	5,8	6,1

NOTA: Los datos de los INDICADORES hacen referencia al Índice de Percepción de Corrupción (IPC), al Índice de Fuentes de Sobornos (IFS) y a la preguntas del Barómetro Global de Corrupción (BGC) relativas a *Encuestados a quienes se pidió y pagaron un soborno para obtener servicios públicos* (Experiencia de pagos de sobornos personales), a *Cómo se valora la actuación de los gobiernos en la lucha contra la corrupción* (Percepción de eficacia de lucha institucional) y al *Impacto de la corrupción en diferentes sectores e instituciones* (Percepción de impacto institucional) elaborados por TRANSPARENCIA INTERNACIONAL. Estos indicadores se han valorado de forma homogénea en una escala entre 0 —mínimo grado de percepción— y 10 —máximo grado de percepción—, readaptando los baremos originales, que tienen diferentes graduaciones, con el fin de facilitar su interpretación. La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud en el periodo señalado.

FUENTE: Transparencia Internacional (IPC'2005, IPC'2006, IPC'2007, IFS'2006, BGC'2005, BGC'2006 y BGC'2007) y elaboración propia.

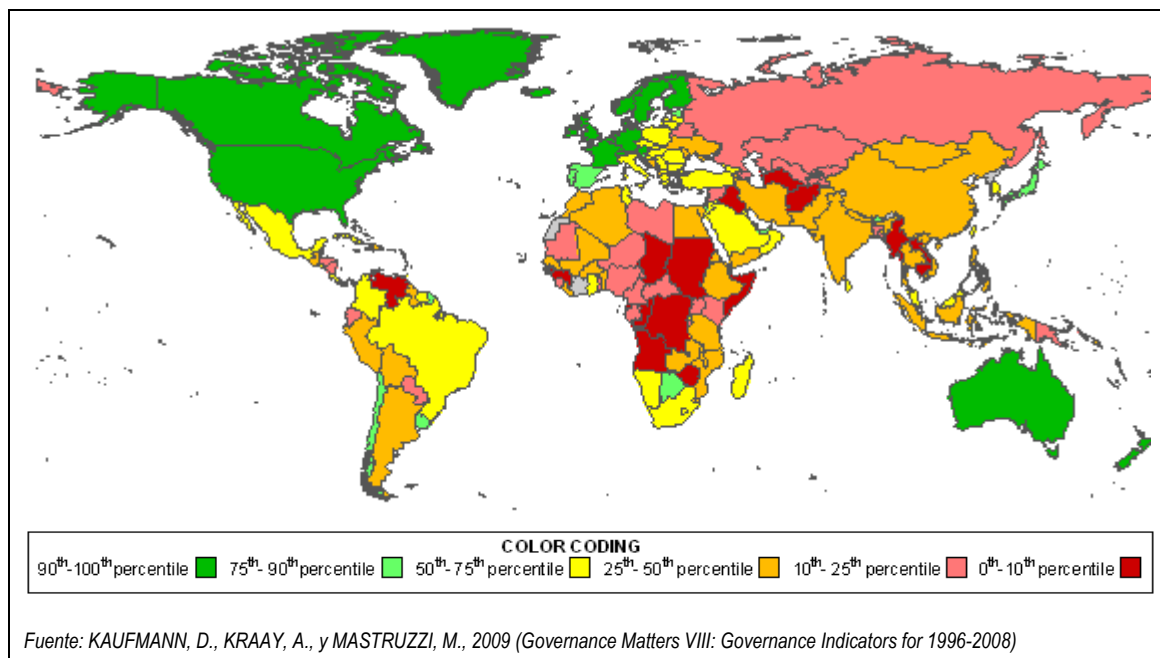
Por otra parte, el Banco Mundial está realizando desde hace una década una importante labor en la medición de la calidad del gobierno a través de la elaboración de los *Worldwide Governance Indicators* (WGI) que busca apoyar «a los países a mejorar la gobernabilidad y controlar la corrupción». Estos indicadores miden seis dimensiones de gobernabilidad: i) Voz y Rendición de Cuentas, ii) Estabilidad Política y Ausencia de Violencia, iii) Efectividad Gubernamental, iv) Calidad Regulatoria, v) Estado de Derecho, y vi) Control de la Corrupción¹²⁹.

El indicador de Control de la Corrupción refleja la extensión de la corrupción, definida como «el ejercicio del poder público para beneficio privado». Los resultados proporcionados por el WGI sobre Control de la Corrupción para los ejercicios 2007 y 2008 sitúan a España en un segundo grupo de países, con un porcentaje entre el 75% y el 90%, tras aquéllos que se encuentra en una mejor situación, de forma similar a los resultados que nos proporcionan los estudios de Transparencia Internacional. En la **Figura 3** se representa el Mapa Mundial del WGI sobre Control de la Corrupción 2008

¹²⁹ KAUFMANN, D., KRAAY, A., y MASTRUZZI, M., *Governance Matters VIII: Governance Indicators for 1996-2008*, <http://www.worldbank.org> [ref. 10 de agosto de 2009], Washington, 2009. Los WBI fueron desarrollados por Daniel KAUFMANN y Aart KRAAY, con la colaboración de Pablo ZOIDO-LOBATÓN y Massimo MASTRUZZI en 1999 dentro del programa de investigación de *World Bank Institute and the Research Department of the World Bank* (por lo que también son conocidos como indicadores “KK”, “KKZ,” o “KKM”), BANCO MUNDIAL, *A decade of measuring the quality of governance (Governance Matter 2006-Worldwide Governance Indicators)*, <http://www.worldbank.org> [ref. 26 de febrero de 2007], Washington, 2006, pp. 1-2.

donde se puede observar gráficamente la situación de España en el concierto internacional¹³⁰.

Figura 3. Mapa Mundial sobre Control de la Corrupción 2008.



Finalmente, hay que hacer referencia a la principal institución encargada de medir la opinión de la sociedad española, el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), que elabora mensualmente un barómetro sobre la situación social, política y económica; anualmente el estudio 'Latinobarómetro' que aborda parcialmente el problema de la corrupción a nivel institucional y social; así como otros estudios y encuestas sobre diferentes materias con distinta periodicidad.

Los resultados del Latinobarómetro en el periodo 2005 a 2007 muestran que la opinión pública aborda la situación de la Administración Pública y las prácticas fraudulentas desde una perspectiva que podríamos denominar de 'escepticismo positivo'. Por una parte, la mayoría de los ciudadanos no sitúa al fraude y la corrupción entre sus principales preocupaciones (el número de personas que priorizaban este problema en el periodo de 2005-2007 no alcanzaba el 2%), si bien se mostraban en 2005 generalizadamente desconfiados hacia la actitud personal de los gobernantes (el

¹³⁰ El Indicador sobre Control de la Corrupción se extiende al ejercicio del poder para fines privados, incluyendo «tanto las pequeñas y grandes formas de corrupción, como la 'captura' del Estado por las élites y los grupos de interés», basándose en encuestas y sondeos elaborados por expertos, vid. <http://www.worldbank.org> [ref. 22 de enero de 2009]. s.f.

52,7% estaba de acuerdo o muy de acuerdo con que 'la mayoría de los políticos están en la política sólo por lo que puedan sacar personalmente')¹³¹.

La opinión sobre la Administración Pública en el Latinobarómetro 2005 (la encuesta de 2006 no ha incluido esta cuestión) se encuentra muy polarizada entre los que tienen una opinión favorable sobre los problemas de la corrupción y los que responden con una opinión negativa. Así, el 45,5% de los encuestados estimaba que la Administración Pública prestaba mucha o alguna atención y un 45,1% que poca o ninguna, siendo mayoritarios (85,5%) los que se encuentran en las opciones intermedias de alguna o poca atención. De la misma forma, se declara generalizadamente no conocer supuestos de personas privilegiadas por su adscripción política (el 48,6%), aunque casi otro tanto de personas dice que sí los ha conocido o ha oído hablar de ellos (el 48,3%). Por último, se valora como posible que más de un 10% de los funcionarios sean corruptos (el 41,8%)¹³².

De forma más directa, el estudio 2.575 del CIS sobre 'Ciudadanía y Participación' de 2004 inquiría en su pregunta 25 la percepción de los ciudadanos acerca de '¿en qué medida cree Ud. que está extendida la corrupción en la Administración Pública?'. La respuesta nos muestra unos resultados muy semejantes a los indicadores elaborados por las instituciones internacionales sobre la percepción

¹³¹ Vid. la pregunta 8 *¿cuál considera Ud. que es el problema más importante en España?* CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS, *Estudio 2.620 'Latinobarómetro 2005'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 6 de octubre, 2005; CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS, *Estudio 2.663 'Latinobarómetro 2006'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 25 de noviembre, 2006b; y CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS, *Estudio 2.741 'Latinobarómetro 2007'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 16 de noviembre, 2007c; así como la pregunta 31 *¿conoce Ud. personalmente un caso en que una persona haya recibido privilegios por ser simpatizante del partido del Gobierno?*, CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS, *op. cit.*, 2005. En el mismo sentido, VILLORIA MENDIETA, M., y JIMÉNEZ, F., explican que esta contradictoria opinión social puede deberse a dos hipótesis alternativas: el cinismo democrático de la sociedad española que acepta el sistema democrático, pero desconfía de su funcionamiento; y el insatisfactorio desarrollo moral que encaja con una acendrada tradición de escaso reproche popular ante la corrupción (*op. cit.*, 2008, pp. 173-182).

¹³² Vid. la pregunta 84 sobre *el nivel de funcionarios corruptos en España*, CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS, *op. cit.*, 2005. Por el contrario, los estudios de la Unión Europea muestran una opinión más favorable sobre la vinculación de los funcionarios españoles al soborno pues, ante la pregunta *¿Algún funcionario público, por ejemplo un empleado de aduanas, un agente de policía, un juez o un inspector de su país le ha pedido o ha esperado que le pagara un soborno por sus servicios?* con referencia a 2004, sólo respondieron afirmativamente un 0,3% de los encuestados, situándose muy por debajo de la media europea —UE-15 y Polonia, Hungría y Estonia— (1,8%); vid. UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *Estudio 'La carga de delito en la Unión Europea'*, realizado conjuntamente por la Comisión Europea, el Instituto Gallup y el Max Planc Institute en 2005, <http://www.bottup.com> [ref. 14 de noviembre de 2007], 2007b.

de la opinión pública española. La mitad de la población española considera que la extensión de la corrupción no es excesiva o ni siquiera opina del problema. Por el contrario, la otra mitad considera que estamos ante una situación de mayor gravedad, si bien, en su mayor parte (31,9%), emiten una opinión intermedia considerando que los corruptos 'no son tan pocos'. En la **Figura 4** se detallan los resultados sobre percepción de la extensión de la corrupción de la encuesta del Centro de Investigaciones Sociológicas «Ciudadanía y participación» de 2004¹³³.

Figura 4. Percepción de la extensión de la corrupción en España (2004)

¿En qué medida cree Ud. que está extendida la corrupción en la Administración Pública?	%
Apenas existe corrupción	3,5
Son pocos los corruptos	29,3
Los corruptos no son tan pocos	31,9
Gran cantidad de gente está implicada en corrupción	17,7
Casi todo el mundo está implicado en corrupción	3,2
N.S.	13,6
N.C.	0,8
TOTAL	100,0

FUENTE: Pregunta 25 del estudio 2.575 del CIS sobre 'Ciudadanía y Participación' de 2004

Más recientemente, el estudio 2.671 del CIS sobre 'Los ciudadanos y el Estado (II)' de 2007 interrogaba a los ciudadanos sobre la implicación de los políticos y los funcionarios en la corrupción, valorando que en torno a un tercio de los miembros de estos colectivos estaba fuertemente relacionado con esta cuestión. Por el contrario, casi el 90% declaraba que los últimos cinco años no se había visto implicado en ningún asunto de soborno o pago de favores a algún funcionario¹³⁴.

Finalmente, este estado de relativa satisfacción de la ciudadanía en relación con la labor pública en la lucha contra la corrupción se corrobora en el estudio 2701 sobre la 'Calidad de la democracia' de 2007, en el que los ciudadanos ratifican su nula experiencia sobre el hecho de haber sido presionados para abonar una comisión por

¹³³ Vid. pregunta 25 *¿en qué medida cree Ud. que está extendida la corrupción en la Administración Pública?*, CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, *Estudio 2.575 sobre 'Ciudadanía y participación'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 8 de octubre, 2004.

¹³⁴ Vid. la pregunta 18 *En su opinión, ¿cuántos políticos, aproximadamente, están implicados en cuestiones de corrupción en España?*, la pregunta 19 *Y, aproximadamente, ¿cuántos funcionarios públicos cree que están implicados en cuestiones de corrupción en España?* y la pregunta 20 *En los últimos cinco años, ¿con qué frecuencia se ha encontrado Ud. o algún familiar cercano con algún funcionario que le insinuara o le pidiera algún tipo de favor o soborno a cambio de algún servicio?*, CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, *Estudio 2.671 sobre 'Los ciudadanos y el Estado (II)'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 15 de enero, 2007.

parte de los empleados públicos (situándose las respuestas en este caso en un 95,9%), pero, a pesar de ello, consideran mayoritariamente insuficientes los mecanismos con los que cuenta el sistema democrático para detectar la corrupción política¹³⁵.

3.3. La evolución de la lucha contra la corrupción pública de las instituciones de la Administración de Justicia en España.

La medición directa de la corrupción existente en un país es inviable, como se ha visto *supra*, dado su carácter tendente a la clandestinidad, pero sí es posible conocer la magnitud parcial de este problema a través del estudio de los resultados de los trabajos de las instituciones de control encargadas de perseguir la corrupción pública en su vertiente penal (Tribunales de Justicia y Ministerio Fiscal), en su vertiente administrativa (Inspecciones Generales de Servicio) y, dentro de esta última, en su aspecto económico-financiero (la IGAE y el Tribunal de Cuentas). En este apartado se va a estudiar la actividad de las instituciones vinculadas a la represión penal, analizando en el siguiente epígrafe las relacionadas con los ilícitos administrativos¹³⁶.

La corrupción es una infracción del ordenamiento jurídico que todas las sociedades han considerado con suficiente gravedad para ser castigada con la fuerza del Derecho penal, si bien, a pesar de ello, la doctrina *iuspenalista* no ha dado a este fenómeno rango de categoría jurídico-penal, limitándose a castigar una serie de

¹³⁵ Vid. la pregunta 27 *¿Piensa Ud. que los actuales mecanismos de los que dispone el sistema democrático son suficientes para detectar la corrupción política?* y la pregunta 40 *Nos gustaría que nos dijera si le ha sucedido a Ud. alguna de las siguientes experiencias con empleados públicos: Le pidieron algún tipo de comisión*, CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, *Estudio 2.701 sobre 'Calidad de la democracia'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 5 de mayo, 2007b.

¹³⁶ La FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO ha denunciado reiteradamente en sus Memorias Anuales que «[l]a práctica inexistencia de estudios generales acerca de las características y volumen de este espacio negro de la delincuencia impide tomar su número en consideración y, en consecuencia, veda la posibilidad de determinar con una mínima fiabilidad el verdadero alcance de la delincuencia en un determinado período y en un espacio concreto» (*op. cit.*, Madrid, 2007, p. 128). TRANSPARENCIA INTERNACIONAL ha advertido de la relatividad de los resultados de las instituciones de control como criterio para la medición de la corrupción, pues hay que tener en cuenta que el volumen de casos puestos de manifiesto por estos organismos puede depender más de la calidad de su funcionamiento que del nivel de corrupción existente en un país (vid. <http://www.transparency.org> [ref. 14 de marzo de 2007], s.f.).

conductas ilícitas entre los delitos contra la Administración Pública que pueden incluirse dentro del concepto *extrapenal* de corrupción¹³⁷.

A esta dificultad de partida hay que añadir que la tipología de prácticas corruptas es extensa y está en constante evolución, desde las tradicionales figuras del soborno o la malversación hasta las más novedosas del tráfico de influencias o el *non nato* enriquecimiento ilícito, pues la imaginación humana para defraudar los intereses públicos en beneficio propio se ha mostrado, siguiendo las palabras de LAPORTA, tan «prolífica y fecunda como donde más».¹³⁸

El daño que la corrupción produce en los Estados sociales y democráticos de Derecho y el movimiento internacional de lucha contra la corrupción ha llevado a la doctrina y al legislador a introducir este concepto en la visión jurídico-penal para insertarlo cada vez con más fuerza dentro de los delitos contra la Administración Pública¹³⁹

La creación de la Fiscalía Anticorrupción en 1995 ha venido a responder a esta necesidad, permitiendo un concepto jurídico positivo de corrupción al delimitar las competencias de esta institución en torno a este problema. La Ley 10/1995, de 24 de abril, crea la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción y se decanta por un «concepto más amplio y omnicompreensivo de corrupción», en el cual se incluirán los delitos de los funcionarios públicos en el ejercicio de su cargo y los delitos económicos, siempre que estemos ante casos de gran trascendencia económica y social¹⁴⁰.

¹³⁷ Acerca de la posible identificación de la corrupción y los delitos contra la Administración Pública y otras figuras conexas, vid. CONTRERAS ALFARO, L.H., *Corrupción y principio de oportunidad penal: Alternativas en materia de prevención y castigo a la respuesta penal tradicional*, Ratio Legis, Salamanca, 2005, pp. 147-130.

¹³⁸ LAPORTA, F.J., *op. cit.*, 1997, p. 21. La tipología de prácticas corruptas más amplia y reconocida por la comunidad internacional, y sobre la que se basan los trabajos de otras organizaciones internacionales, es la relación y definición de figuras defraudatorias de los arts. 15 a 23 CNUCC.

¹³⁹ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *La corrupción de agente público extranjero e internacional*, Valencia, 2003, p. 18.

¹⁴⁰ Se entenderá por delitos de gran trascendencia económica y social aquéllos que abarcan «la conducta de los que participan de la función pública como a los particulares cuando, por la gravedad y trascendencia económica social de sus actos, ponen en peligro o causan grave daño, más allá del eventual perjuicio a los particulares, a los intereses públicos, entendidos como la estabilidad del sistema económico constitucional y salvaguarda de la credibilidad y respeto de las instituciones democráticas», vid. Instrucción 1/1996, de 15 de enero, de la Fiscalía General del Estado de competencias y organización de la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción. Acerca de la creación,

La Ley 24/2007, de 9 de octubre, por la que se modifica la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, reguladora del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal ha redefinido el ámbito de competencias de esta Fiscalía Especial estableciendo el siguiente catálogo de tipos penales de corrupción y criminalidad organizada (art. 19.Cuatro LEOMF): (a) delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y de contrabando, (b) delitos de prevaricación, (c) delitos de abuso o uso indebido de información privilegiada, (d) malversación de caudales públicos, (e) fraudes y exacciones ilegales, (f) delitos de tráfico de influencias, (g) delitos de cohecho, (h) negociación prohibida a los funcionarios, (i) defraudaciones, (j) insolvencias punibles, (k) alteración de precios en concursos y subastas públicos, (l) delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores, (m) delitos societarios, (n) blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación, salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a las otras Fiscalías Especiales, (ñ) delitos de corrupción en transacciones comerciales internacionales, (o) delitos de corrupción en el sector privado, y (q) la investigación de todo tipo de negocios jurídicos, transacciones o movimientos de bienes, valores o capitales, flujos económicos o activos patrimoniales, que indiciariamente aparezcan relacionados con la actividad de grupos delictivos organizados o con el aprovechamiento económico de actividades delictivas, así como de los delitos conexos o determinantes de tales actividades; salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a la Fiscalía Antidroga o a la de la Audiencia Nacional¹⁴¹.

organización y funcionamiento de la Fiscalía Anticorrupción he tenido ocasión de pronunciarme en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 91-105.

¹⁴¹ Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 24/2007, la actualización de la lista de delitos utiliza el *nomen iuris* en lugar de su ubicación sistemática en el Código Penal, contempla la incorporación futura al Código Penal de los delitos de corrupción en el sector privado conforme a los acuerdos europeos y amplía «su radio de actuación a todo un género de actividades presuntamente delictivas que hasta el presente podían quedar extramuros de su marco competencial, y que coinciden con la noción genérica de delincuencia organizada». Con esta medida se ha puesto fin a la asincronía entre el listado de competencias de la Fiscalía Anticorrupción y los tipos penales del Código Penal producida desde casi el momento de constitución de la Fiscalía Especial, pues su creación se anticipó en el tiempo apenas unos meses a la aprobación del nuevo Código Penal de 1995 (*Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre*), tal y como había solicitado reiteradamente el Fiscal Anticorrupción en sus aportaciones a la Memoria de la Fiscalía General del Estado; vid. FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2000, p. 259; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2001, pp. 286-287; y FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2008, pp. 465-468.

En esta relación de tipos punitivos puede distinguirse entre los delitos de corrupción pública (cuando el defraudador es un funcionario en sentido amplio), los delitos de fraude público (cuando el defraudador es un particular) y los delitos de corrupción y fraude privado (cuando el bien o el patrimonio afectado no es de titularidad pública). Una segunda clasificación que nos va a ser útil a efectos de este trabajo es la distinción entre los ilícitos relacionados contra la administración o gestión, con carácter general, de las entidades públicas o privadas, y los ilícitos dirigidos específicamente contra el patrimonio económico-financiero de estas entidades. En la **Figura 5** se clasifican las figuras penales de corrupción y fraude conforme a estos criterios.

Figura 5. Tipología penal de la corrupción y el fraude de acuerdo a las competencias de la Fiscalía Anticorrupción

CLASE DE ILÍCITOS	Corrupción pública	Fraude público	Corrupción y fraude privado
Ilícitos administrativos	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Prevaricación: ✓ Abuso o uso indebido de información privilegiada ✓ Tráfico de influencias ✓ Cohecho ✓ Negociación prohibida a los funcionarios 	-	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Delitos societarios ✓ Delitos de corrupción en el sector privado
Ilícitos financieros	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Malversación de caudales públicos ✓ Fraudes y exacciones ilegales 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social y de contrabando ✓ Alteración de precios en concursos y subastas públicas 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación ✓ Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores

NOTA: El ámbito de competencias de la Fiscalía Anticorrupción no incluye los supuestos de fraudes contra los bienes públicos distintos de la Hacienda Pública, tales como el medio ambiente, la seguridad colectiva o las falsedades.

Fuente: Art. 19. Cuatro LEOMF y elaboración propia

La primera fuente de información acerca de la represión penal de las prácticas corruptas proviene de la Memoria anual del *Fiscal General del Estado* que debe elevar al Gobierno y presentar ante las Cortes Generales sobre «su actividad, la evolución de la criminalidad, la prevención del delito y las reformas convenientes para una mayor eficacia de la Justicia» (art. 9.1 LEOMF). En este documento se analizan y detallan los resultados recogidos en las memorias de las fiscalías ante los diferentes órganos, entre los que pueden destacarse, a efectos de este trabajo, la información de las Fiscalías de los Tribunales Superiores de Justicia y Audiencias Provinciales (sobre los delitos de corrupción ‘comunes’ o no cualificados), de la Fiscalía Anticorrupción (sobre la delincuencia estimada de ‘gran corrupción’ o corrupción de gran trascendencia) y de la Fiscalía ante el Tribunal de Cuentas (sobre la responsabilidad contable). A continuación se detalla la información referida a las dos primeras clases de órganos

fiscales, pues el análisis de los resultados referentes a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas se integrará en la información de la referida institución¹⁴².

La evolución de la corrupción ‘común’ en España del último trienio 2005-2007 muestra una media anual de 1.041 diligencias incoadas por las Fiscalías por los delitos contra los intereses públicos. A nivel de datos absolutos, las cifras entre los delitos más importantes en esta materia son las siguientes: la prevaricación administrativa (532), la malversación (224), el fraude (122), el cohecho (74) y los abusos del ejercicio de la función (49). En la **Figura 6** se detalla la evolución de las actividades del Ministerio Fiscal por los delitos de corrupción pública en los años 2005, 2006 y 2007.

Figura 6. Evolución de la investigación del Ministerio Fiscal por los delitos de corrupción pública en el periodo 2005-2007

ACTIVIDADES	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Prevaricación administrativa	381	432	607	532
Cohecho	59	89	82	74
Tráfico de influencias	12	24	23	19
Malversación	187	111	242	224
Fraudes	109	62	128	122
Exacciones ilegales	7	20	7	7
Negociaciones prohibidas a los funcionarios	5	21	19	14
Abusos de ejercicio de su función	48	39	50	49
Corrupción Transacciones Comerciales Internacionales	0	0	0	0
TOTAL	808	798	1158	1041

NOTA: Los datos de ACTIVIDADES hacen referencia al nº de diligencias abiertas por el Ministerio Fiscal en el ejercicio en relación con los delitos por prevaricación administrativa (arts. 404 a 406 CP), cohecho (arts. 419 a 427 CP), tráfico de influencias (arts. 428 a 431 CP), malversación de caudales públicos (arts. 432 a 435 CP), fraudes (arts. 436 y 438 CP), exacciones ilegales (art. 437 CP), negociaciones prohibidas a funcionarios (arts. 439 a 440 CP), abusos de ejercicio de su función (arts. 441 a 444 CP) y corrupción en transacciones comerciales internacionales (art. 445 CP).

Fuente: Memoria FGE'2006, Memoria FGE'2007, Memoria FGE'2008 y elaboración propia.

Por su parte, la evolución de la ‘gran corrupción’ o corrupción de gran trascendencia social investigada por la Fiscalía Anticorrupción por denuncias de los

¹⁴² Como advierte rutinariamente el FISCAL GENERAL DEL ESTADO en su Memoria Anual los datos estadísticos que se aportan no tratan de cuantificar los delitos cometidos en España en un año natural, sino la actividad procesal penal del Ministerio Fiscal. A esta prevención deben unírsele las distorsiones causadas por las limitaciones y deficiencias derivadas del origen de los datos (tales como el alto número de denuncias recibidas por hechos no punibles o las insuficiencias de las fuentes de información basadas en muchos casos en esfuerzos ‘voluntaristas’), por lo que «las apreciaciones criminológicas que pueden obtenerse deben de ser prudentes, tanto por la calidad del dato que se maneja como por la explotación del mismo» (op. cit., 2007, pp. IX-XIII y 127-131).

particulares se ha incrementado en cinco veces en el último trienio (2005-2007), hasta alcanzar una media de 381 denuncias anuales, si bien en su mayor parte son archivadas por falta de naturaleza delictiva o trasladadas a otras fiscalías por la ausencia de trascendencia social de los hechos denunciados (v. gr., en 2006 se archivaron un 24% de los asuntos recibidos). A estas denuncias deben unírseles los 284 informes recibidos del SEPBLAC por asuntos relativos al blanqueo de dinero.

Los procedimientos judiciales por grandes asuntos de corrupción y delincuencia organizada en tramitación por la Fiscalía Anticorrupción se han incrementado regularmente desde las 55 causas judiciales en trámite en 1997 a las 194 de 2007. Los procedimientos judiciales sobre los que ha recaído sentencia en el último trienio 2005-2007 han ascendido a una media de 7, lo que supone un 4% de las causas en trámite durante el citado periodo. El resultado de las 64 sentencias judiciales resolviendo los asuntos tramitados por la Fiscalía Anticorrupción desde su fundación es de 54 sentencias condenatorias, con mayor o menor grado de conformidad, y 10 sentencias absolutorias.

La información sobre la Fiscalía Anticorrupción en las memorias anuales no aporta información estadística acerca de la naturaleza de los delitos investigados o judicializados, haciendo referencia puntual exclusivamente a los asuntos más relevantes, por lo que no es posible conocer la incidencia cuantitativa de los diferentes delitos de corrupción pública. En la **Figura 7** se presenta un resumen general de la actividad desarrollada por la Fiscalía Anticorrupción en los años 2005, 2006 y 2007.

Figura 7. Resumen general de la actividad desarrollada por la Fiscalía Anticorrupción en el periodo 2005-2007

ACTIVIDADES	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Denuncias particulares	107	446	590	381
Denuncias SEPBLAC	s.d.	284	284	284
Cooperación judicial	s.d.	151	151	151
Investigación	68	36	15	40
Procedimientos judiciales en trámite	127	178	194	166
Sentencias	9	7	6	7

NOTA: Las denuncias de los particulares hacen referencia a las recibidas directamente en la Fiscalía Anticorrupción, las denuncias SEPBLAC a los informes-denuncias recibidos del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, la cooperación judicial a las comunicaciones recibidas y remitidas a autoridades, organismos públicos y particulares, la investigación a las diligencias de investigación e informativas abiertas por la propia Fiscalía, los procedimientos judiciales en trámite a los que se encontraban en tramitación en el periodo y las sentencias a las emitidas por los órganos judiciales sobre los asuntos atendidos por esta Fiscalía. La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud en el periodo señalado.

Fuente: Memoria FGE'2006, Memoria FGE'2007, Memoria FGE'2008 y elaboración propia.

Por otra parte, el *Consejo General del Poder Judicial* debe elaborar anualmente «una Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del propio Consejo y de los Juzgados y Tribunales de Justicia» (art. 109 LOPJ). Además, la Administración de Justicia está sometida legalmente a un plan de transparencia en el que la Estadística Judicial asegurará la «información actualizada, rigurosa y debidamente contrastada sobre la actividad y carga de trabajo de todos los órganos, servicios y oficinas judiciales de España, así como sobre las características estadísticas de los asuntos sometidos a su conocimiento» a la que tendrán pleno acceso los poderes públicos y los ciudadanos (art. 461 LOPJ). El CGPJ es el órgano competente para la publicación oficial de las sentencias y otras resoluciones que se determinen del Tribunal Supremo y del resto de órganos judiciales, para lo que creará un libro electrónico de sentencias (art. 107.10 LOPJ).

La Memoria Anual del CGPJ presenta únicamente información sobre la jurisdicción penal referida a la litigiosidad clasificada por la naturaleza del procedimiento (diligencias urgentes, sumarios, juicios de faltas, etc.) o por su situación procesal (ingresados o resueltos) sin que se aporten datos acerca de la naturaleza delictiva de las sentencias de la jurisdicción penal¹⁴³.

La Estadística Judicial ofrece una recopilación de datos sobre la Administración de Justicia centrada en la evolución de la plantilla judicial y los asuntos tramitados en los diferentes órganos judiciales mediante la emisión de informes y boletines estadísticos periódicos, entre los que destaca el Informe sobre la situación de los órganos judiciales, que se emite trimestralmente, y la publicación *La Justicia Dato a Dato*, que se elabora anualmente; pero tampoco aporta información estadística acerca de los delitos sentenciados por la jurisdicción penal¹⁴⁴.

¹⁴³ Vid. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: CENTRO DE DOCUMENTACIÓN JUDICIAL, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los Juzgados y Tribunales*, <http://www.poderjudicial.es> [ref. 19 de noviembre de 2007], s.f., pp. 103-113.

¹⁴⁴ La transparencia judicial ha sido una exigencia de la *Carta de Derechos de los Ciudadanos ante la Justicia* (aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados el 22 de abril de 2002 como Proposición no de Ley) derivada del *Pacto de Estado para la Reforma de la Justicia suscrito el 28 de mayo de 2001*. La aplicación de este principio ha implicado la aprobación de tres instrumentos interrelacionados: el *Plan de Transparencia Judicial* (aprobado por la Resolución de 28 de octubre de 2005, de la Secretaría de Estado de Justicia, por la que se dispone la publicación del Acuerdo de Consejo de Ministros de 21 de octubre de 2005), la Comisión Nacional de Estadística Judicial (creada por Real Decreto 1184/2006, de 13 de octubre, por el que se regula la estructura, composición y funciones de la Comisión Nacional de Estadística Judicial) y la Estadística Judicial (desarrollada mediante el Reglamento 1/2003, de 9 de julio, de la Estadística Judicial). Vid. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Portal del Consejo General del Poder Judicial*, <http://www.poderjudicial.es> [ref. 19 de noviembre de

Por ello, hay que recurrir al CENDOJ, base de datos elaborada por la Sección de Jurisprudencia del Centro de Documentación Judicial conforme al mandato del art. 107.10 LOPJ, para consultar las sentencias emitidas por los órganos de la jurisdicción penal¹⁴⁵.

Los resultados de las sentencias de los Tribunales de Justicia en relación con los delitos contra la corrupción muestran la escasa incidencia de esta clase de ilícitos penales. La media anual de tipos delictivos sentenciados es 51, de los que su mayor parte hacen referencia a delitos de prevaricación administrativa (23) y malversación de fondos (15)¹⁴⁶. En la **Figura 8** se puede observar la relación detallada de las sentencias por delitos de corrupción emitidas en los ejercicios 2005 a 2007¹⁴⁷.

2007], s.f., y las exposiciones de motivos del RD 1184/2006 y de la Resolución SEJ 28/10/2005.

¹⁴⁵ La base de datos CENDOJ permite consultar las sentencias por distintos campos y por texto libre, si bien también se «entregan mediante precio a las editoriales jurídicas para que realicen sus productos de mercado, con valores añadidos de tipo documental y de análisis jurídico», CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, <http://www.poderjudicial.es> [ref. 19 de noviembre de 2007], s.f.. Por ello, la consulta de las sentencias por delitos de corrupción se ha realizado en la base de datos Westlaw.es de Aranzadi, que contiene la totalidad de la jurisprudencia de las Audiencias Provinciales indexada por diferentes parámetros, ARANZADI, WESTLAW.ES, <http://www.westlaw.es> [ref. 21 de noviembre de 2007], s.f.

¹⁴⁶ Como recoge CONTRERAS ALFARO, L.H., a esta parca estadística puede contribuir la discriminalización *de facto* de esta clase de delitos, motivada por las dificultades técnicas de la investigación de delitos de naturaleza económica, la posición política o económica de sus autores o la falta de víctimas individualizadas, que hace que los órganos de represión penal se abstengan de la persecución de estas conductas cuando la cuestión se ha resuelto en vía administrativa (*op. cit.*, 2005, pp. 153-157). En el mismo sentido, la *Memoria del año 1995* ya señaló en su estudio relacionado con la persecución penal de la corrupción que «la carencia de una adecuada investigación es otro de los factores [junto al conocimiento de la *noticia criminis*] que condicionan la respuesta penal a la corrupción» y entre las mismas cabe destacar «la diversidad de las figuras delictivas, así como la complejidad de la mayoría, que conllevan la necesidad de una especialización altamente cualificada de la que hoy en día carecen los funcionarios encargados de su descubrimiento e investigación», FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1995, pp. 814-815.

¹⁴⁷ Los delitos de corrupción son competencia de las Audiencias Provinciales, tanto por la atribución general de competencias en materia penal del art. 14.4 LECr, como por tratarse en casi todos los supuestos de ilícitos sujetos al Tribunal del Jurado (art. 1.1 Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado). Como excepción, las Audiencias Provinciales no serán competentes para el enjuiciamiento de los delitos de prevaricación administrativa que corresponden a los Juzgados de lo Penal siempre que no concurren con otros de mayor trascendencia (lo que suele ser habitual), los delitos de personas aforadas, que se atribuyen a los Tribunales Superiores de Justicia y al Tribunal Supremo, y los delitos conexos con otros que sean competencia de la Audiencia Nacional.

Figura 8. Evolución de las sentencias del Poder Judicial por los delitos de corrupción pública en el periodo 2005-2007

SENTENCIAS	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Prevaricación administrativa	21	5	42	23
Cohecho	4	1	15	7
Tráfico de influencias	0	1	3	1
Malversación	10	13	23	15
Fraudes	2	0	2	1
Exacciones ilegales	0	0	0	0
Negociaciones prohibidas a los funcionarios	4	1	2	2
Abusos de ejercicio de su función	1	3	1	2
Corrupción Transacciones Comerciales Internacionales	0	0	0	0
TOTAL	42	24	88	51

NOTA: Los datos de SENTENCIAS hacen referencia al nº de sentencias de primera instancia y apelación dictadas por las Audiencias Provinciales por los delitos de prevaricación administrativa (arts. 404 a 406 CP), cohecho (arts. 419 a 427 CP), tráfico de influencias (arts. 428 a 431 CP), malversación de caudales públicos (arts. 432 a 435 CP), fraudes (arts. 436 y 438 CP), exacciones ilegales (art. 437 CP), negociaciones prohibidas a funcionarios (arts. 439 a 440 CP), abusos de ejercicio de su función (arts. 441 a 444 CP) y corrupción en transacciones comerciales internacionales (art. 445 CP).

Fuente: CENDOJ (Base de datos de jurisprudencia del CGPJ), WESTLAW.ES (Base de datos de jurisprudencia de Aranzadi), y elaboración propia.

4. La transparencia de las instituciones de control en la lucha contra la corrupción en España.

4.1. Los informes sobre la corrupción en España y los resultados de las instituciones de control administrativo.

La transparencia, entendida como claridad en la acción administrativa, es uno de los tópicos que presiden en estos momentos las reformas administrativas, impulsando a los poderes públicos a simplificar los procedimientos, facilitar el acceso a los archivos y la documentación e informar públicamente de las decisiones administrativas, acompañado todo ello del apoyo imprescindible del uso de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Como señala SÁINZ MORENO, F., la transparencia administrativa se ha convertido en la actualidad en un icono de la reforma administrativa, como anteriormente lo fue la participación ciudadana, cuando lo cierto es que se trata de un principio propio de los Estados democráticos de Derecho, sin el cual no puede garantizarse plenamente su desarrollo. La transparencia supone una posición activa de difusión de su actividad a través de campañas institucionales y la presencia en los medios de comunicación, aunque en ocasiones pueda parecer que se cae en la propaganda política. En segundo lugar, exige la claridad de la organización administrativa, debiéndose establecer una organización común a todas las Administraciones, aunque ello pueda ir en contra de la autonomía organizativa; pero la falta de claridad supone

La legislación española ha sido sensible a esta tendencia y, partiendo del principio constitucional de libre acceso a los archivos y registros administrativos (art. 105.b CE, ha reconocido en la LRJPAC de 1992 el principio de transparencia (art. 3.5) como forma de romper «la tradicional opacidad de la Administración» (exp. mot. 9) con el reconocimiento de una serie de derechos vinculados con el conocimiento, la información y el acceso de las actuaciones administrativas (art. 35) y, específicamente, el desarrollo del derecho al libre acceso a los archivos administrativos (art. 37)¹⁴⁹.

El último paso en este sentido es el reconocimiento expreso del derecho a la reutilización de los documentos elaborados o custodiados por la Administración, para lo cual deberán crearse sistemas de gestión documental que permitan a los ciudadanos la adecuada recuperación de la información mediante mecanismos accesibles electrónicamente de acuerdo con el régimen jurídico establecido en la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público¹⁵⁰.

Las Naciones Unidas han incorporado el principio de transparencia administrativa a las medidas básicas en la lucha contra la corrupción. En este sentido, el art. 10 CNUCC prescribe que «[h]abida cuenta de la necesidad de combatir la corrupción, cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias para aumentar la

que la Administración sea un misterio para el ciudadano. Y, en tercer lugar, el derecho de acceso a la documentación se tiene que regular convenientemente, estableciendo la documentación a conservar y la que se debe destruir. El límite a este deber de transparencia es el secreto, que debe estar regulado por ley (Ley 9/1968, de 5 de abril, reguladora de los Secretos Oficiales), y que afecta a tres materias: la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de delitos y la intimidad de las personas («Secreto y transparencia», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), op. cit. bib., 2004b, pp. 165-170 y 176-177).

¹⁴⁹ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., op. cit., 1991, pp. 74-78 y 130-134; y NAVAS VÁZQUEZ, R., «Transparencia y responsabilidad en la gestión pública», *APu*, nº 37, 2005, pp. 25-32. Acerca de la lenta evolución del principio de transparencia en nuestra legislación administrativa, desde el reconocimiento del derecho de los interesados a conocer el contenido de los expedientes por la Ley de 19 de octubre de 1889, al reconocimiento pleno del principio bajo la influencia de los nuevos parámetros constitucionales, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*, 9ª edición, tomo II, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp. 486-490. Acerca de las manifestaciones actuales de este principio en el ordenamiento jurídico español relativas al procedimiento administrativo, a los derechos de los ciudadanos frente a la Administración, a la participación popular en las decisiones administrativas, a la motivación de los actos administrativos, al acceso a la información administrativa o a la regulación del secreto en la función pública, vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Sobre la transparencia en la Administración Pública», *REL*, nº 103, 2007e, pp. 28-39.

¹⁵⁰ La Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público supone la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva 2003/98/CE, de 17 de noviembre de 2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la reutilización de la información del sector público.

transparencia en su administración pública, incluso en lo relativo a su organización, funcionamiento y procesos de adopción de decisiones, cuando proceda», proponiendo la adopción de medidas para facilitar la información sobre la organización, el funcionamiento, los procedimientos, el acceso a las autoridades competentes y la publicación de la información. El art. 10.c CNUCC propone expresamente la publicación de «informes periódicos sobre los riesgos de corrupción en su administración pública»¹⁵¹.

A pesar de estos mandatos establecidos tanto en nuestra legislación administrativa interna común como en el Derecho internacional específico en esta materia ratificado por nuestro país, en España no se emiten regularmente informes gubernamentales sobre el estado de la corrupción. Por ello, no se cuenta con estudios que cuantifiquen de forma estimativa la cifra global defraudada a las arcas públicas, ni el dinero que se mueve en el mercado alternativo de beneficios económicos irregulares. De la misma forma, tampoco conocemos una estimación de las prácticas corruptas que se producen anualmente, ni su incidencia en la actividad administrativa y en la actividad económica general. Por ello, es necesario realizar un estudio pormenorizado de la información aportada por las diferentes instituciones vinculadas al control de este problema¹⁵².

Como punto de partida del análisis de los resultados de las entidades de control debe tenerse en cuenta que las instituciones jurídico-administrativas no se han vinculado tradicionalmente con el problema de la corrupción, pues la grave valoración social de estas prácticas dictaba la preeminencia de la respuesta penal. En la actualidad, la doctrina y los trabajos de las instituciones internacionales han hecho hincapié en la importancia de las medidas preventivas y represivas de naturaleza

¹⁵¹ Hay que recordar que la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción fue ratificada por España el 9 de junio de 2006 y publicada en el BOE el 19 de julio de 2006.

¹⁵² La dificultad para elaborar estos estudios de medición de la corrupción es conocida, al tratarse de un fenómeno tendente a la clandestinidad, pero ello no empuja la posibilidad de analizar y valorar este fenómeno. De hecho, desde la otra cara de la moneda de la defraudación de las arcas públicas como es el fraude, se han realizado estudios periódicos de naturaleza cualitativa e, incluso, cuantitativa, utilizando en este último caso, bien métodos de contraste o contables de comparación entre las magnitudes tributarias y las magnitudes macroeconómicas, o bien los métodos directos de encuesta o de actuaciones de inspección. Acerca de las características de estos métodos de medición del fraude y la relación de estudios sobre el fraude fiscal realizados en España hasta la fecha de emisión del informe, vid. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: UNIDAD ESPECIAL PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN Y CORRECCIÓN DEL FRAUDE, *Informe sobre el fraude en España (julio, 1994)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, pp. 29-44. El último de estos trabajos globales se ha centrado en el fraude fiscal mediante la aprobación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, vid. AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *op. cit.*, 2005

administrativa para evitar los abusos de poder. De esta forma, se han desarrollado instrumentos jurídicos como los códigos de conducta o los conflictos de intereses¹⁵³.

Las medidas represivas administrativistas contra la corrupción pueden ser sancionadoras o reparadoras (o una combinación de ambas). En el primer caso, nos encontramos con infracciones administrativas que son castigadas con una sanción en forma de multa o perjuicio personal que no implica privación de la libertad. En el segundo, la actuación ilícita de la autoridad o el empleado público implica una responsabilidad patrimonial que le obliga a indemnizar a la Administración por el daño causado¹⁵⁴.

La CNUCC ha establecido un catálogo de conductas corruptas de naturaleza administrativa que deben ser perseguidas mediante medidas disciplinarias o de otra índole cuando se cometan infracciones contra los códigos de conducta de los funcionarios públicos (art. 7.6), contra las declaraciones de intereses de los funcionarios en relación con la contratación pública (art. 8.1.e) y contra la gestión de la Hacienda Pública (art. 9.2.e). En la **Figura 9** se recogen las conductas de corrupción castigadas por el ordenamiento jurídico español clasificadas por el tipo de represión administrativa (infracción o responsabilidad) y la naturaleza jurídica del ilícito (administrativa o exclusivamente financiera).

¹⁵³ En este sentido, RIVERO ORTEGA, R., destaca que, estando vinculado el origen del Derecho Administrativo al control del poder, los trabajos científicos en esta rama científica «no han reparado apenas en sus conexiones con el desarrollo y la prevención de la corrupción» (vid., *op. cit.*, 2006, pp. 23-32).

¹⁵⁴ Como señala NIETO GARCÍA, A., la infracción y la responsabilidad tienen un íntimo parentesco, pero son realidades jurídicas distintas: la primera es «el incumplimiento de un deber desconectado en principio de sus eventuales consecuencias» y la segunda, las consecuencias del riesgo causado por su autor (vid., *Derecho Administrativo sancionador*, 3ª edición, Tecnos, Madrid, 2002, pp. 37-39).

Figura 9. Tipología administrativa de las conductas corruptas en el ordenamiento jurídico español

NATURALEZA	Infracciones administrativas o disciplinarias	Responsabilidades patrimoniales
Ilícitos administrativos	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Infracciones de las prohibiciones del código de conducta ✓ Infracciones de las prohibiciones de conflictos de intereses 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Responsabilidad patrimonial por actos corruptos
Ilícitos financieros	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Infracciones contra la prohibición de percibir ingresos atípicos 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Responsabilidad contable por malversación

NOTA: El ordenamiento jurídico español regula en normas independientes las infracciones administrativas de las autoridades y los funcionarios públicos a los códigos de conducta y los conflictos de intereses (v. gr., LEBEP y LIPSAP para los empleados públicos). La prohibición de ingresos atípicos se recuerda anualmente en la LPGE (v. gr., art. 34 LPGE'2009). La responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios se regula en el art. 145 LRJPAC. La responsabilidad contable por malversación se regula en el art. 177.1.a) LGP.

FUENTE: Elaboración propia

Las instituciones de control encargadas de la inspección y la fiscalización de la actividad administrativa son una fuente directa de información acerca del volumen de corrupción, pues son los primeros órganos encargados, dentro del sistema de control de las Administraciones Públicas, de detectar las infracciones y responsabilidades atribuibles a las autoridades y empleados públicos y, en algunos casos, incluso de instruir los posibles expedientes sancionadores o de exigencia de responsabilidad. A continuación se van a analizar los resultados de tres instituciones básicas en el control de la actuación de las autoridades y empleados públicos como son las Inspecciones Generales de Servicio, la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas¹⁵⁵.

Las *Inspecciones Generales de Servicios* son la institución clave en el control de los empleados públicos como órganos encargados de garantizar el cumplimiento de la normativa sobre incompatibilidades y desarrollar los programas de inspección. La Dirección General de Organización e Inspección de Servicios, centro directivo dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas, se encuentra en la cúspide de la organización inspectora interna de la Administración del Estado, existiendo una Inspección General de Servicios en cada Departamento Ministerial, que depende orgánicamente de cada Departamento y coordina las unidades de inspección interna de la Administración Institucional. El Real Decreto 799/2005, de 1 de julio, por el que se regulan las inspecciones generales de servicios de los departamentos ministeriales no hace ninguna referencia a la publicación de los resultados de las actuaciones de inspección, si bien podrían conocerse datos relacionados con esta cuestión a través

¹⁵⁵ En este apartado se estudiarán los resultados de las Inspecciones Generales de Servicios del Sector público estatal y en los apartados subsiguientes los relativos a la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas.

de las Memorias publicadas por los distintos departamentos. A continuación se van a analizar los resultados publicados por esta Dirección General y la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda, pues a estos departamentos les corresponde la competencia genérica sobre, respectivamente, los empleados de la Administración estatal y la Administración financiera¹⁵⁶.

La *Dirección General de Organización e Inspección de Servicios* es el organismo encargado de la determinación de los criterios generales para el establecimiento de programas ministeriales de inspección de servicios y el ejercicio de las funciones correspondientes al régimen de incompatibilidades del personal al servicio de la Administración Pública. El Ministerio de Administraciones Públicas y la citada Dirección General no facilitan ninguna información acerca de los resultados de la ejecución de los programas ministeriales de inspección, ni de las declaraciones de incompatibilidad de los empleados públicos que permitan conocer el alcance de estas actuaciones. De la misma forma, la mayor parte de los departamentos ministeriales omiten la publicación de información alguna relacionada con la actividad de sus Inspecciones Generales de Servicio (v. gr., Ministerio de Fomento, Ministerio de Justicia, Ministerio de Educación y Ciencia o Ministerio de Industria, Turismo y Comercio)¹⁵⁷.

La *Inspección General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda* es el órgano encargado de la inspección de los servicios del Departamento y de la coordinación de la inspección en el ámbito de la AEAT que corresponde al Servicio de Auditoría Interna (SAI). La Memoria de la Administración Tributaria, elaborada por el

¹⁵⁶ En el *apartado 3 del Capítulo Primero* se analizarán detenidamente la organización y funciones de las Inspecciones Generales de Servicio.

¹⁵⁷ La utilización de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones está generando la publicidad de numerosas actuaciones administrativas, sin que exista una obligación legal que lo imponga, en los portales de las Administraciones Públicas accesibles por vía telemática. En esta misma línea no formal, todos los departamentos ministeriales e instituciones públicas tienen gabinetes de comunicación que facilitan información de las decisiones públicas a través de comunicados de prensa periódicos sobre las principales gestiones del Gobierno y la concesión de ruedas de prensa en la que los responsables públicos dan a conocer las decisiones adoptadas. Por ello, es especialmente significativa la ausencia de información pública de los resultados de las investigaciones de las Inspecciones de Servicios, lo que indica que se mantiene la visión de que estamos ante una materia especialmente sensible de la que no es conveniente dar conocimiento público. Vid. MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, <http://www.map.es> [ref. 27 de noviembre de 2007], s.f.; MINISTERIO DE FOMENTO, <http://www.fomento.es> [ref. 27 de noviembre de 2007], s.f.; MINISTERIO DE JUSTICIA, <http://www.mju.es> [ref. 27 de noviembre de 2007], s.f.; MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CIENCIA, <http://www.mec.es> [ref. 27 de noviembre de 2007], s.f.; y MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO, <http://www.mityc.es> [ref. 27 de noviembre de 2007], s.f.

citado Departamento Ministerial, aporta información estadística acerca de los trabajos de estos órganos de inspección —si bien no se facilita información sobre los resultados de estas actuaciones— entre cuyos valores medios en el periodo 2005-2006 caben destacar los siguientes: 11 expedientes de responsabilidad contable por la existencia de posibles reintegros, 12 expedientes disciplinarios tramitados por la Inspección General del Departamento y 19 investigaciones e informaciones reservadas realizadas por el SAI de la AEAT. En la **Figura 10** se detalla la evolución de las actuaciones de inspección del Ministerio de Economía y Hacienda realizadas en los años 2005 y 2006, tanto por su Inspección General de Servicios como por el Servicio de Auditoría Interna de la AEAT¹⁵⁸.

Figura 10. Evolución de las actuaciones de inspección del Ministerio de Economía y Hacienda en el periodo 2005-2007

ACTUACIONES	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Expedientes de compatibilidad IGS	76	94	s.d.	85
Responsabilidad contable IGS	4	18	s.d.	11
Régimen disciplinario IGS	13	11	s.d.	12
Expedientes de compatibilidad SAI	151	139	s.d.	145
Investigaciones e informaciones reservadas SAI	15	23	s.d.	19
TOTAL	259	285	s.d.	272

NOTA: Los datos de actuaciones IGS hacen referencia a los procedimientos tramitados por la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda. Los datos de actuaciones SAI hacen referencia a los procedimientos tramitados por el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud en el periodo señalado, pues a partir del ejercicio 2007 no ha sido publicada la Memoria de la Administración Tributaria.

Fuente: Memoria Administración Tributaria MEH'2005, Memoria Administración Tributaria MEH'2006 y elaboración propia.

4.2. La transparencia y los resultados de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.

La Intervención General de la Administración del Estado es un órgano dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda que ejerce el control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal. Las actividades de control interno que desarrolla se dividen en tres grandes modalidades: la función interventora,

¹⁵⁸ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS, *Memoria de la Administración Tributaria 2005*, <http://www.aeat.es> [ref. 24 de noviembre de 2007], abril, 2007, pp. 608 y 616-619; y MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS, *Memoria de la Administración Tributaria 2006*, <http://www.aeat.es> [ref. 26 de enero de 2009], mayo, 2008, pp. 631 y 636-639. A partir del ejercicio 2007 no se ha publicado la Memoria de la Administración Tributaria por el Ministerio de Economía y Hacienda, por lo que no se dispone de información sobre las actuaciones de sus órganos de inspección.

el control financiero permanente y la auditoría pública. La misión de esta institución es comprobar, con carácter previo o posterior, la legalidad y eficiencia de las operaciones económicas del sector público estatal, por lo que las prácticas corruptas, en cuanto que actos ilegales que habitualmente causan un perjuicio patrimonial a la Administración, pueden ser detectadas en los trabajos de control de este órgano administrativo especializado¹⁵⁹.

La legislación financiera pública no establece ninguna obligación de publicidad de los informes y resultados de las actuaciones de control interno, si bien anualmente la IGAE publica una *Memoria de actividades* —Memoria IGAE— sobre los resultados de su gestión. Además, desde 2006 da publicidad al *Informe General sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública* —Informes Generales IGAE— que elabora para conocimiento del Consejo de Ministros en virtud del mandato de los arts. 146.1 y 166.5 LGP. En la **Figura 11** se detalla la evolución de las actuaciones de control interno con opinión desfavorable de la IGAE en los años 2005, 2006 y 2007¹⁶⁰.

¹⁵⁹ En el *Capítulo Segundo* se estudiará con más detenimiento la organización y funciones de la IGAE y su vinculación a la lucha contra la corrupción.

¹⁶⁰ Vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Memoria de actividades 2005*, <http://www.meh.es> [ref. 22 de enero de 2007], s.f.; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Memoria de actividades 2006*, <http://www.meh.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], s.f.b; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Memoria de actividades 2007*, <http://www.meh.es> [ref. 26 de enero de 2009], s.f.c; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2005*, <http://www.meh.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], diciembre, 2006b; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2006*, <http://www.meh.es> [ref. 14 de abril de 2008], noviembre, 2007; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2007*, <http://www.meh.es> [ref. 26 de enero de 2009], diciembre, 2008. El análisis de la última Memoria IGAE publicada, relativa al ejercicio 2008, refleja resultados similares al periodo 2005-2007 en relación con los reparos de la fiscalización previa (un 2,62%) y una disminución de los informes desfavorables de anticipo de caja fija y pagos a justificar (un 13,45%), INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Memoria de actividades 2008*, <http://www.meh.es> [ref. 10 de agosto de 2009], s.f.d.

Figura 11. Evolución de las actuaciones de control interno con opinión desfavorable de la IGAE en el periodo 2005-2007

ACTUACIONES	Año 2005 (Nº y % s/Total)	Año 2006 (Nº y % s/Total)	Año 2007 (Nº y % s/Total)	Media anual (Nº y % s/Total)
Reparos Fiscalización Previa	10.680 (2,66%)	11.876 (3,07%)	10.310 (2,41%)	10.955 (2,70%)
Informes desfavorables PJ y ACF	7.137 (19,78%)	7.719 (20,87%)	6.094 (17,10%)	6.983 (19,27%)
Otras actuaciones de control	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Informes desfavorables CFP	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Informes desfavorables Auditoría de Cuentas	10 (4,65%)	7 (3,79%)	5 (1,29%)	7 (2,81%)
Informes desfavorables Auditorías Públicas	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Informes especiales	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Total	17.827 (4,08%)	19.602 (4,62%)	16.409 (3,54%)	17.945 (4,06%)

NOTA: Los datos de ACTUACIONES hacen referencia al nº de informes con opinión desfavorable o denegada emitidos por la IGAE por las modalidades de función interventora (fiscalización previa de expedientes, cuentas justificativas y otras actuaciones de control), control financiero permanente y auditoría pública (auditoría de cuentas y otras auditorías públicas). Estos datos se han obtenido con carácter general de la Memoria IGAE anual, excepto los relativos a los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales que corresponden al Informe General IGAE anual. El dato de las cuentas justificativas de pagos a justificar (PJ) y anticipo de caja fija (ACF) hace referencia conjuntamente a los informes desfavorables y a los informes especiales. La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud en el periodo señalado.

FUENTE: Memoria IGAE'2005, Memoria IGAE'2006, Memoria IGAE'2007, Informe General IGAE'2005, Informe General IGAE'2006, Informe General IGAE'2007 y elaboración propia.

La *función interventora* es aquella que examina los expedientes de gastos con carácter previo a su aprobación con el fin de determinar su ajuste a la legalidad, paralizando su tramitación mediante reparos cuando se observen defectos especialmente graves, como puede ser la existencia de quebrantos para la Hacienda Pública. La media anual de las actuaciones de la IGAE en los años 2005, 2006 y 2007 nos indica que se fiscalizaron 405.211 expedientes, 36.235 cuentas y se realizaron otras 6.291 actuaciones de control tales como asistencias a recepciones, mesas de contratación, juntas de contratación y subastas¹⁶¹.

La opinión de la IGAE acerca de los expedientes, cuentas y actuaciones fiscalizados en este periodo fue desfavorable en el 2,70% de los expedientes de fiscalización previa y el 19,27% de las cuentas justificativas de pagos a justificar y anticipos de caja fija. Las Memorias IGAE no aportan información acerca del resultado de las restantes actuaciones de control¹⁶².

¹⁶¹ En el apartado 3.1 del Capítulo Segundo se estudiará con más detenimiento el contenido de la función interventora y su vinculación a la lucha contra la corrupción.

¹⁶² *Ibidem*.

El *control financiero permanente* es la modalidad de control destinada a verificar de forma continua y *a posteriori* la legalidad y eficiencia de la actividad económico-financiera del sector público estatal, para lo cual se emitirá un informe de los resultados del trabajo realizado. La media anual de los controles financieros permanentes de la IGAE en los años 2005, 2006 y 2007 nos indica que se emitieron 1.344 informes de control financiero permanente ordinarios, 23 informes de gestión de procesos electorales, 10 informes de programas presupuestarios y 31 actuaciones complementarias de control¹⁶³.

Las Memorias y los Informes Generales de la IGAE no aportan ninguna información acerca de la opinión favorable o desfavorable resultante de estas actuaciones de control¹⁶⁴.

La *auditoría pública* es la modalidad de control consistente en examinar de forma sistemática la legalidad y la eficiencia de la gestión económico-financiera de un ente del sector público estatal, para lo cual se emitirá un informe de los resultados del trabajo realizado. La media anual de las auditorías públicas de la IGAE en los años 2005, 2006 y 2007 nos indica que se realizaron 261 auditorías de cuentas anuales, 166 auditorías de regularidad contable, cumplimiento u operativas, 1 auditoría de procesos de privatización y 44 de otras auditorías públicas¹⁶⁵.

La opinión de la IGAE acerca de los informes de auditoría de cuentas anuales de este periodo fue desfavorable o denegada en el 2,81% de las auditorías realizadas. Las Memorias y los Informes Generales de la IGAE no aportan ninguna información acerca de la opinión resultante del resto de auditorías públicas¹⁶⁶.

La IGAE está obligada a emitir un informe especial cuando de sus actuaciones de control interno se deriven infracciones o responsabilidades. En las Memorias e Informes Generales de la IGAE no se aporta información, con carácter general, acerca de la emisión de estos informes especiales. La única información sobre estas actuaciones a la que hacen referencia los citados documentos es la relativa a las cuentas justificativas de pagos a justificar y anticipo de caja fija, si bien este dato se

¹⁶³ En el *apartado 3.2 del Capítulo Segundo* se estudiará con más detenimiento el contenido del control financiero permanente y su vinculación a la lucha contra la corrupción.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ En el *apartado 3.3 del Capítulo Segundo* se estudiará con más detenimiento el contenido de la auditoría pública y su vinculación a la lucha contra la corrupción.

¹⁶⁶ *Ibidem*.

aporta de manera conjunta con el de informes desfavorables, por lo que no es posible conocer ni el número, ni el contenido de los mismos¹⁶⁷.

4.3. La transparencia y los resultados del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción.

El Tribunal de Cuentas ejerce el control económico-financiero de todo el sector público a través de dos funciones: la fiscalización de la actividad financiera pública y el enjuiciamiento de las responsabilidades contables. Estas funciones le sitúan en una posición privilegiada para detectar los casos de corrupción pública pues, en la medida que muchos de estos supuestos suponen un perjuicio a los intereses financieros públicos, podrían ser detectados directamente por sus unidades de control en el ejercicio de la función fiscalizadora o ser objeto de enjuiciamiento contable cuando se deba resarcir económicamente al erario público¹⁶⁸.

La Constitución española prevé expresamente la obligación de que el Tribunal de Cuentas remita anualmente una Memoria o Informe anual «en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido» (art. 136 CE). Estas memorias deben ser publicadas en el Boletín Oficial del Estado, al igual que los demás informes resultantes de la fiscalización ejercida por el Tribunal, haciendo constar en ellos las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectados, con indicación de las responsabilidades en que se hubiere incurrido (art. 12.2 LOTCu).

En este apartado se va a realizar un estudio de los resultados de la actividad del Tribunal de Cuentas de acuerdo con la información de las citadas *Memorias de actuaciones* publicadas anualmente en relación, respectivamente, con las actividades de fiscalización y enjuiciamiento; utilizando, de forma complementaria, la información resultante de los diferentes documentos de fiscalización y de los datos que sobre la *Fiscalía del Tribunal de Cuentas* incorpora la Memoria anual de la Fiscalía General del Estado.

¹⁶⁷ En este sentido, NAVAS VÁZQUEZ, R., ha resaltado que los procedimientos de responsabilidad contable iniciados como consecuencia del control interno realizado por la IGAE desde 2000 han sido inexistentes (*op. cit.*, 2005, p. 30). En el *apartado 4.2 del Capítulo Segundo* se estudiará con más detenimiento el contenido de los informes especiales y su vinculación a la lucha contra la corrupción.

¹⁶⁸ En el *Capítulo Tercero* se delimitará de forma más precisa el alcance y las limitaciones de las funciones del Tribunal de Cuentas en relación con la lucha contra la corrupción.

La *función de fiscalización* se ejerce a través de la emisión de cuatro tipos de documentos: las Declaraciones definitivas, los Informes de fiscalización, las Mociones y las Notas ante las Cortes (art. 12.1 LOTCu). La **Figura 12** detalla la evolución de los documentos de fiscalización aprobados por el Tribunal de Cuentas en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 de donde se deduce, en relación con el sector público estatal, que en este periodo se han aprobado 2 Declaraciones definitivas de la Cuenta General del Estado y una media de 22 Informes de fiscalización, además de 3 Mociones y 2 Notas referidas a diferentes esferas del sector público¹⁶⁹.

Figura 12. Evolución de los documentos de fiscalización aprobados por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007

DOCUMENTOS	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Declaraciones definitivas SPE	0	2	0	1
Informes de fiscalización SPE	28	19	18	22
Informes fiscalización SPA y SPL.	10	21	1	11
Informes fiscalización PP	3	2	1	2
Mociones	1	2	0	1
Notas	0	1	1	1
Total	42	47	21	38

NOTA: El nº de DOCUMENTOS hace referencia a los informes y documentos aprobados por el Tribunal de Cuentas por las Declaraciones definitivas del Sector público estatal (SPE), la fiscalización del Sector público estatal, la fiscalización del Sector público autonómico (SPA) y el sector público local (SPL), la fiscalización de los partidos políticos (PP) y a las Mociones y Notas remitidas a las Cortes Generales.

FUENTE: Memoria TCU'2005, Memoria TCU'2006, Memoria TCU'2007 y elaboración propia

La Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado es un informe emitido por el Tribunal de Cuentas en virtud de lo previsto en el art.10 LOTCu, por delegación de las Cortes Generales. El objeto de este informe es la emisión de una opinión acerca de la regularidad contable de las cuentas presentadas, si bien el

¹⁶⁹ Vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2005*, <http://www.tcu.es> [ref. 17 de enero de 2007], nº 717, 20 de julio, 2006c; TRIBUNAL DE CUENTAS, *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2006*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 761, 27 de junio, 2007c; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2007*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de enero de 2009], nº 800, 26 de junio, 2008b. Por otra parte, los datos de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en el ejercicio 2008 muestran una actividad superior a la media anual del citado periodo, con 51 actuaciones de fiscalización que corresponden a la aprobación de 2 Declaraciones Definitivas, 23 informes del Sector público estatal, 28 informes del Sector público autonómico y local y 8 informes relacionados con los partidos políticos, TRIBUNAL DE CUENTAS, *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2008*, <http://www.tcu.es> [ref. 14 de agosto de 2009], nº 834, 28 de mayo, 2009. En el apartado 3 del *Capítulo Tercero* se analizará más detenidamente la función de fiscalización del Tribunal de Cuentas y su relación con la lucha contra la corrupción.

Tribunal de Cuentas, en base a las Directrices técnicas aprobadas, lo ha limitado a un examen sobre la representatividad formal de las cuentas¹⁷⁰.

El análisis del contenido de la Declaración Definitiva no permite obtener una opinión concisa sobre la representatividad de la Cuenta General del Estado y su ajuste a la normativa contable y presupuestaria, sino que desarrolla de forma extensa —más de 700 páginas— las limitaciones y deficiencias detectadas en el examen de los diferentes estados contables, para terminar por realizar una propuesta a las Cortes Generales a «que se inste al Gobierno a que adopte las medidas que sean necesarias para que la Cuenta General del Estado y las cuentas que la conforman se ajusten plenamente a la legislación aplicable y a los principios que deben informar su elaboración y rendición y pongan adecuadamente de manifiesto la situación financiera y patrimonial y los resultados de la actividad económica del Sector público estatal en el ejercicio»¹⁷¹.

En relación con este documento, en la Memoria de actuaciones se hace un resumen de la situación financiero-contable deducida de la Cuenta General del Estado presentada y de los diversos incumplimientos de carácter contable y presupuestario, pero sin inferirse en ningún caso a la posible existencia de abusos, fraudes o corruptelas en perjuicio de los intereses financieros estatales¹⁷².

Los Informes de fiscalización relativos al sector público estatal aprobados, pusieron de manifiesto numerosos incumplimientos de la normativa aplicable y

¹⁷⁰ A modo de ejemplo, en relación con las Declaraciones definitivas de las Cuentas Generales de 2003 y 2004 «[e]l examen efectuado por el Tribunal atendió fundamentalmente a verificar, además del cumplimiento de la normativa aplicable, la consistencia interna y la representatividad de los estados contables que integraban ambas Cuentas, comprobando si las mismas cumplían con la finalidad de ser un documento de información suficiente sobre la actividad desarrollada durante los ejercicios 2003 y 2004, la situación financiera y patrimonial a la finalización de los mismos, así como sobre la ejecución y liquidación de los presupuestos. Asimismo, por primera vez y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, se incluyó un análisis del procedimiento de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado relativos al ejercicio 2003, así como de la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria aprobado para cada ejercicio analizado», TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007c, p. 33.

¹⁷¹ Vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2003*, <http://www.tcu.es> [ref. 17 de enero de 2007], nº 701, 28 de febrero, 2006, p. 33; TRIBUNAL DE CUENTAS, *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2004*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 742, 21 de diciembre, 2006e, p. 30; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2005*, <http://www.tcu.es> [ref. 23 de julio de 2008], nº 781, 28 de febrero, 2008, p. 32.

¹⁷² TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2006c, p. 27; TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007c, pp. 33-39; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008b, p. 35.

actuaciones contrarias a los principios de eficiencia y eficacia. De algunos de los incumplimientos detectados parece deducirse actuaciones fraudulentas o, al menos, perjudiciales para los fondos públicos, como, por ejemplo, en los informes de fiscalización de la MUGEJU y la MUFACE en los que se detectaron perjuicios para la Hacienda Pública superiores a 60 M.€, o en el informe del Consorcio de la Zona Franca de Cádiz en el que los riesgos de pérdidas negligentes se estimaron en 31 M.€¹⁷³.

A pesar de ello, de la síntesis recogida en la Memoria de actuaciones no se deduce que el Tribunal haya considerado que ninguna de las deficiencias detectadas haya supuesto ninguna infracción penal, administrativa o contable, pues no existe manifestación alguna acerca del traslado al órgano competente a efectos de deducir responsabilidades. Por ello, de los resultados de los informes de fiscalización del sector público estatal aprobados por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007 cabría deducir que no existe ningún supuesto de corrupción en la gestión de los fondos públicos¹⁷⁴.

En cuanto a las Mociones y Notas remitidas a las Cortes Generales, el Tribunal de Cuentas ha aprobado en el periodo 2005-2007 3 Mociones y 2 Notas que hacen referencia a aspectos relacionados con los principios contables, la consolidación contable, la rendición de cuentas, el control interno y la responsabilidad contable. La *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales* y la *Nota sobre el resultado de la Fiscalización de las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001, por las Entidades Locales de ámbito territorial igual o superior a 5.000 habitantes* hacen referencia a medidas para asegurar la rendición de cuentas y la institucionalización de un adecuado control interno para la gestión económico-

¹⁷³ En los Informes sobre los procesos de afiliación del personal adscrito a la Mutualidad General Judicial (MUGEJU) y la Mutualidad de Funcionarios de la Administración Civil del Estado (MUFACE) y su repercusión en el pago de prestaciones otorgadas por esas entidades «el Tribunal detectó la existencia de 3.799 y 100.468 personas indebidamente afiliadas a MUGEJU y MUFACE, respectivamente, lo que supuso costes innecesarios para ambas Mutualidades por unos importes estimados de 2.582.434 y 58.922.622 euros, respectivamente, sólo en el ejercicio 2003», TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2006c, pp. 36-37. En el informe de fiscalización del Consorcio de la Zona Franca de Cádiz, período 31-12-2000 a 31-12-2004, se detectó la adopción de una operación de inversión financiera en una entidad incurso en causa de disolución con graves irregularidades en su tramitación, lo que generó «el riesgo de pérdida para el Consorcio asociado a la participación en el Grupo CORPORACIÓN ALIMENTARIA [que] podía cuantificarse en 31 millones de euros a 31 de diciembre de 2004», TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008b, pp. 55-57.

¹⁷⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2006c, pp. 39-47; TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007c, pp. 39-60; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008b, pp. 35-57.

financiera de las entidades locales que constituyen instrumentos importantes de prevención de la corrupción. La *Nota de Fiscalización sobre la regularización por la Fundación CNIC de las situaciones que afectan al Consultor Ejecutivo y al Coordinador Científico de dicha Fundación* hace referencia a las medidas adoptadas para la corrección de un supuesto de responsabilidad contable al haberse detectado en esta entidad una serie de prácticas relativas a la percepción irregular de gastos de viaje y la prestación de servicios de naturaleza incompatible¹⁷⁵.

La *función de enjuiciamiento contable* atiende, entre otros asuntos, todos los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable de los que se derivan un alcance o malversación de fondos del sector público. Por ello, el Tribunal de Cuentas debe imponer la totalidad de sentencias condenatorias de responsabilidad patrimonial derivada de los actos de defraudación de los fondos públicos producidos por los servidores públicos, tanto si se deducen de ilícitos penales como administrativos¹⁷⁶.

Las Memorias del Tribunal de Cuentas del periodo 2005-2007 indican que los departamentos de la Sección de Enjuiciamiento han abierto una media de 195 diligencias preliminares por asuntos de nuevo ingreso comunicados por diferentes organismos e instituciones. En este periodo, las acciones públicas y denuncias de los particulares (un 27,7%), así como las denuncias de las Corporaciones Locales (un 36% en 2006), han sido la principal fuente de información para la apertura de procedimientos de responsabilidad contable. A este respecto, el Tribunal de Cuentas ha destacado en su Memoria de 2005 «la escasez de asuntos procedentes de los órganos de control interno de las distintas Administraciones Públicas». En la **Figura 13** se detalla la evolución de los asuntos ingresados por responsabilidad contable en el Tribunal de Cuentas en los años 2005, 2006 y 2007¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *Nota sobre el resultado de la Fiscalización de las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001, por las Entidades Locales de ámbito territorial igual o superior a 5.000 habitantes*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 704, 28 de febrero, 2006b; TRIBUNAL DE CUENTAS, *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 722, 20 de julio, 2006d; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *Nota de Fiscalización sobre la regularización por la Fundación CNIC de las situaciones que afectan al Consultor Ejecutivo y al Coordinador Científico de dicha Fundación*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 752, 29 de marzo, 2007b.

¹⁷⁶ En el *apartado 4 del Capítulo Tercero* se analizará más detenidamente la función de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas y su relación con la lucha contra la corrupción

¹⁷⁷ TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2006c, pp. 59-60; TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007c, pp. 78-79; y TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008b, pp. 72-73. Además, cabe añadir que la actividad de enjuiciamiento durante el ejercicio 2008 muestra un nivel similar al ejercicio 2007, con 239 asuntos ingresados cuyo origen mantiene la tendencia a incrementar el

Figura 13. Evolución de los asuntos ingresados por responsabilidad contable en el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007

ASUNTOS	Año 2005 (Nº y % s/Total)	Año 2006 (Nº y % s/Total)	Año 2007 (Nº y % s/Total)	Media anual (Nº y % s/Total)
Informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas	44 (21,89%)	12 (8,34%)	43 (18,06%)	33 (16,92%)
Informes de fiscalización OCEX	33 (16,42%)	10 (6,94%)	97 (40,78%)	47 (24,10%)
Denuncias IGAE		3 (2,08%)		
Denuncias CC.AA.		3 (2,08%)		
Denuncias de CC.LL.		52 (36,11%)		
Denuncias Admón. de Justicia	70 (34,83%)	5 (3,48%)	50 (21,00%)	61 (31,28%)
Acción popular de particulares	6 (2,98%)	7 (4,86%)	5 (2,10%)	7 (3,60%)
Denuncias de particulares	48 (23,88%)	52 (36,11%)	43 (18,06%)	47 (24,10%)
Total	201	144	238	195

NOTA: El nº de ASUNTOS hace referencia a los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas, los informes de fiscalización de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), las comunicaciones de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), las denuncias de las Comunidades Autónomas (CC.AA)-, las denuncias de las Corporaciones Locales (CC.LL), las comunicaciones de las Instituciones de la Administración de Justicia, y las acciones públicas y denuncias de los particulares que han dado lugar a la apertura de Diligencias Preliminares del art. 46 LFTCu. En las Memoria TCu'2005 y Memoria TCu'2007 se presenta agrupada la información sobre las denuncias de las Instituciones Públicas (IGAE, CC.AA., CC.LL. y Admón. de Justicia).

FUENTE: Memoria TCu'2005, Memoria TCu'2006, Memoria TCu'2007 y elaboración propia

Las Memorias del Tribunal de Cuentas únicamente aportan una información genérica de los procedimientos de responsabilidad contable abiertos como consecuencia de la tramitación de estas diligencias preliminares. Las Memorias de la Fiscalía General del Estado nos ofrecen información complementaria acerca de la cuantía y la naturaleza subjetiva de estos procedimientos según los datos relativos a la actividad de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas.

Los procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007 se elevaron a una media anual de 169 asuntos, con una media de cantidades reclamadas de 49 M. €. Los procedimientos que afectaban al sector público estatal implicaban un 30% del total, con una media de cuantías reclamadas, según los datos disponibles, de 0,5 M. €. Las principales entidades afectadas por estos supuestos de responsabilidad contable han sido las sociedades estatales y, en especial, la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos S.A. que supone el 54% de los asuntos tramitados por el Tribunal de Cuentas en relación con el sector público estatal. En la **Figura 14** se detalla la evolución del número y la cuantía de los

porcentaje de los iniciados como consecuencia de los informes de fiscalización del Tribunal y los OCEX (el 52%) en detrimento de las denuncias de instituciones públicas y particulares, TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2009, pp. 86-87.

procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas desglosado por la naturaleza del ente afectado¹⁷⁸.

Figura 14. Evolución de los procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007

ASUNTOS	Año 2005 (Nº e Importe)	Año 2006 (Nº e Importe)	Año 2007 (Nº e Importe)	Media anual (Nº e Importe)
Administración del Estado	17 (81.827,83€)	5 (74.536,09€)	11 (394.654,25€)	11 (183.672,72 €)
Empresas Estatales	2 (549.159,41€)	1 (s.d.)	1 (s.d.)	1 (s.d.)
Sociedades Estatales (Correos)	36 (53.884,37€)	32 (85.819,88€)	12 (74.487,93€)	27 (71.397,39 €)
Seguridad Social	0 (0)	2 (s.d.)	11 (154,75€)	4 (s.d.)
Entes Públicos	1 (s.d.)	0 (0)	1 (49.540,54€)	1 (16.513,51 €)
Entidades Públicas	5 (3.913,49€)	0 (0)	0 (0)	2 (1.304,50 €)
Organismos Autónomos	7 (174.858,3 €)	5 (18.524,76€)	0 (0)	4 (64.461,02 €)
Comunidades y Ciudades Autónomas	34 (1.121,98€)	38 (4.152.608,23€)	11 (6.273.834,66€)	28 (3.475.854,96 €)
Corporaciones Locales	35 (3.431.791,8 €)	7 (8.460.293,87€)	0 (0)	14 (3.964.028,56 €)
Entidades Locales	71 (1.588.217,76€)	80 (1.600.242,98€)	83 (120.866.645,4€)	78 (41.351.702,05 €)
TOTAL	208 (5.884.774,99€)	170 (14.392.025,81€)	130 (127.659.317,53)	169 (49.312.039,44 €)

NOTA: El nº de ASUNTOS hace referencia a los procedimientos abiertos por los departamentos de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Los datos de las Sociedades Estatales hacen referencia especialmente a la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos S.A. La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud.

FUENTE: Memoria FGE'2006, Memoria FGE'2007, Memoria FGE'2008 y elaboración propia

Las Memorias del Tribunal de Cuentas no aportan información acerca de la cuantía global de la responsabilidad contable declarada y de los fondos públicos reintegrados en relación con esta actividad jurisdiccional. La diversidad de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal dificulta en gran medida este conocimiento, pues aquéllos en los que puede sustanciarse la responsabilidad contable con el correspondiente reintegro son muy diversos: desde los reintegros voluntarios acaecidos en cualquier fase del procedimiento (diligencias preliminares, actuaciones previas, primera instancia o apelación) a los producidos en vía ejecutiva

¹⁷⁸ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2006, p. 278; FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2007, p. 302; y FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2008, p. 428. TCU. De forma comparativa, pueden confrontarse estos datos, siguiendo el estudio realizado por MARTÍNEZ PÉREZ, A., sobre las Memorias del Tribunal, con los reintegros al Tesoro obtenidos por la gestión del Tribunal por alcances y desfalcos en el periodo 1899-1934. en el que la horquilla de cantidades reintegradas en los diferentes ejercicios anuales se situaba entre 88.000 (529€) y 1.250.000 Pts (7.512€), (*El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1954)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pp. 157-158).

una vez confirmada la firmeza de la sentencia por las instancias jurisdiccionales superiores¹⁷⁹.

5. Conclusiones.

La *corrupción pública* presenta tres niveles profundamente interconectados: el sistémico, el político y el administrativo, por lo que el estudio de la corrupción de las Administraciones Públicas no puede desvincularse totalmente de los niveles superiores. Así, en los Estados sociales y democráticos de Derecho la corrupción de la organización administrativa no sólo implica un incumplimiento legal, sino también un ataque directo a los principios del ordenamiento jurídico, la participación política y los derechos sociales de los ciudadanos.

La *concepción* de la corrupción pública ha dado lugar a un extenso debate del que puede concluirse que todos aquellos que se han acercado al estudio de este fenómeno (tanto desde el plano institucional como doctrinal) coinciden en incluir tres elementos básicos para su manifestación: la participación de un servidor público (*elemento subjetivo necesario*), el incumplimiento de un deber de servicio (*elemento prescriptivo*) y la obtención de un beneficio ilícito (*elemento causal*). Estos elementos suelen ir acompañados por las características de ausencia de publicidad (*elemento formal*), daño hacia la Administración (*elemento material*) y participación de un particular (*elemento subjetivo contingente*).

Las *organizaciones internacionales* han construido un concepto básico de corrupción integrado por dos de sus elementos imperativos: el abuso de poder y el beneficio privado. El contenido y los límites de este concepto deben basarse en la concepción de la corrupción como una infracción de un sistema normativo en el que su núcleo básico es la infracción del deber de servicio y la obtención de beneficios no autorizados. A partir de esta definición básica se han desarrollado medidas preventivas y represivas de naturaleza penal y administrativa que se han integrado en los ordenamientos jurídicos nacionales por vía de los tratados internacionales.

El *ordenamiento jurídico español* no contempla la corrupción pública como una categoría jurídica con sustantividad propia, en consonancia con la tradición *iuspublicista*, si bien se está produciendo un paulatino proceso de institucionalización en nuestro Derecho en razón a las citadas influencias internacionales. Así, la

¹⁷⁹ Vid. la explicación de la prolija forma de terminación de los procedimientos de diligencias preliminares como forma de justificación de la falta de conocimiento de los resultados del Tribunal de Cuentas, FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006, pp. 297-298.

delimitación de las competencias de la Fiscalía Anticorrupción permite tener un concepto jurídico-positivo de la llamada corrupción sistémica y se han desarrollado instrumentos específicos contra la corrupción como castigo y limitación de conductas tales como el soborno en el comercio transnacional, el tráfico de influencias o el conflicto de intereses.

La *medición* absoluta y directa de la corrupción es inviable, como ocurre con todos los fenómenos que tienden a la clandestinidad, pero es posible el empleo de métodos indirectos o parciales que permitan conocer la magnitud del problema de forma fiable, como han constatado los tratadistas de este campo. Los métodos indirectos basados en encuestas de opinión son los más utilizados en esta materia y tratan de detectar la percepción social del grado de corrupción. Los métodos directos son de carácter parcial y reflejan los resultados de las instituciones encargadas de controlar la actividad administrativa, para lo cual es importante conocer el grado de transparencia de estas entidades.

La *percepción social* de la importancia de la corrupción pública en España muestra luces y sombras. Así, los indicadores de la percepción social de la corrupción, tanto de los expertos, los profesionales y los ciudadanos, elaborados por instituciones internacionales (Transparencia Internacional y el Banco Mundial), muestran una situación aceptable de este problema, si bien situándonos, en todo caso, en un segundo nivel por debajo de los países en los que existen menos riesgos de corrupción. Por otra parte, la valoración de la opinión pública española evaluada por el Centro de Investigaciones Sociológicas presenta resultados más discretos, pues desde el punto de vista de la corrupción sistémica o institucional se valora negativamente la actividad de los poderes públicos contra la corrupción, y desde el punto de vista de cómo afecta este fenómeno en la práctica cotidiana, la mayor parte considera que un alto índice de funcionarios acepta sobornos o que existen casos de obtención de privilegios derivados de la actividad pública.

La *transparencia* es un principio de derecho positivo en nuestro ordenamiento jurídico-administrativo y una recomendación vinculante de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción ratificada por España. La práctica administrativa española muestra notorias deficiencias en el nivel de transparencia relacionado con la cuestión de la corrupción pública. El Estado español no sigue la recomendación recogida por la citada Convención de Naciones Unidas de elaborar informes periódicos sobre la corrupción en nuestro país. Las instituciones de control de la Administración de Justicia (Consejo General del Poder Judicial y Ministerio Fiscal) nos aportan una información parcial y escasamente elaborada acerca del nivel de la delincuencia

relacionada con la corrupción pública que nos permite conocer el número de asuntos investigados y resueltos en esta materia en un periodo de tiempo determinado, pero no el número de personas castigadas y las responsabilidades declaradas por los daños causados a la Administración Pública. La información de las instituciones administrativas de control interno (Inspecciones Generales de Servicio) es aún más deficitaria, pues la regla general es la opacidad, tanto a nivel genérico, pues no se publican memorias o informes anuales de su actividad, como individual, pues no son públicas tampoco las resoluciones acerca de las infracciones detectadas sobre irregularidades sobre prácticas corruptas.

Las *instituciones de control económico-financiero* son un elemento clave en la detección de la corrupción pública, pues el ámbito de la actividad financiera pública es uno de los más propicios para la obtención de beneficios personales con abuso de poder, ya que, *per se*, en sus procedimientos se manejan fondos públicos. El estudio de los resultados de la actividad de control de las dos principales instituciones (la Intervención General de la Administración del Estado y el Tribunal de Cuentas) muestra una importante falta de transparencia en relación con los casos de fraude y corrupción detectados. Así, la Intervención General de la Administración del Estado no incluye en sus memorias e informes publicados información específica acerca de los supuestos de irregularidades detectadas y denunciadas en sus controles, ni siquiera a nivel de los informes especiales que debe elaborar cuando encuentre indicios de responsabilidad de cualquier naturaleza. En este sentido, es destacable que el propio Tribunal de Cuentas denunció en la Memoria de 2005 la escasa actividad de esta institución de control interno en la denuncia de supuestos de responsabilidad contable, entre los que se incluye el caso más típico de corrupción financiera como es la malversación.

De la misma forma, el Tribunal de Cuentas no valora la corrupción como un tema básico en sus trabajos, pues no informa de forma específica en sus Memorias Anuales de las infracciones y responsabilidades detectadas en sus actuaciones de fiscalización y de las responsabilidades contables declaradas en su labor de enjuiciamiento. La única información que aporta al respecto es el número de procedimientos tramitados durante cada ejercicio y, de forma complementaria, utilizando la información suministrada por la Memoria de la Fiscalía General del Estado, el número y naturaleza de los asuntos ingresados en la jurisdicción contable. Las Memorias del Tribunal de Cuentas no aportan información relativa a cuestiones tales como el número y naturaleza de las infracciones detectadas, el número y naturaleza de los asuntos denunciados ante la jurisdicción penal, el número y

naturaleza de las responsabilidades declaradas y la cuantía de las cantidades reintegradas al Tesoro Público en virtud de los trabajos del Tribunal; por lo que para su conocimiento habría que analizar detenidamente cada uno de los informes y resoluciones judiciales de la entidad, que sí son objeto de publicidad individualizada.

El *análisis conjunto* de los principales indicadores sobre la percepción social de la corrupción y la información derivada de la política de transparencia de las instituciones de control nos permite representar, con las limitaciones antes citadas, la situación de la corrupción pública en España con referencia la periodo 2005-2007, tal y como se detalla en la **Figura 15**.

Figura 15. Evolución de los principales indicadores de corrupción pública en España en el periodo 2005-2007

INDICADORES	Año 2005	Año 2006	Año 2007	Media anual
Percepción IPC -TI-	7,0 de 10	6,8 de 10	6,7 de 10	6,8 de 10
Percepción LAT -CIS-	0,2%	1,8%	0,2%	0,7%
Investigación corrupción pública -MF-	808	798	1.158	1.041
Investigación malversación -MF-	187	111	242	224
Delitos corrupción pública -CGPJ-	42	24	88	51
Delitos malversación -CGPJ-	10	13	23	15
Infracciones corrupción pública -IGS-	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Responsabilidad corrupción pública -VARIOS-	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Informes especiales -IGAE-	s.d.	s.d.	s.d.	s.d.
Responsabilidad contable -TCu-	208 (5.884.774,99€)	170 (14.392.025,81€)	130 (127.659.317,53)	169 (49.312.039,44 €)

NOTA: Los datos de los INDICADORES hacen referencia a la percepción social de la corrupción según el IPC de Transparencia Internacional (Percepción IPC -TI-), al porcentaje de personas que consideran la corrupción como el principal problema en España según el Latinobarómetro del Centro de Investigaciones Sociológicas (Percepción LAT -CIS-), a las investigaciones por delitos de corrupción pública iniciadas por el Ministerio Fiscal (investigación corrupción pública -MF-), a las investigaciones por delitos de malversación de fondos iniciadas por el Ministerio Fiscal (Investigación malversación -MF-), a las sentencias por delitos de corrupción pública dictadas por el Poder Judicial (delitos corrupción pública -CGPJ-), a las sentencias por delitos de malversación pública dictadas por el Poder Judicial (delitos malversación pública -CGPJ-), a las infracciones contra prohibiciones administrativas para prevenir la corrupción pública tramitadas por las Inspecciones Generales de Servicios del Sector público estatal (Infracciones corrupción pública -IGS-), a la responsabilidad patrimonial por corrupción pública declarada por los diversos órganos competentes (Responsabilidad corrupción pública -VARIOS-), a los informes especiales por infracciones o responsabilidades emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (Informes especiales -IGAE-) y al número y cuantía de los procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas (Responsabilidad contable -TCu-). La leyenda s.d. indica que no se han aportado datos sobre esta magnitud en el periodo señalado.

FUENTE: IPC'2005, IPC'2006, IPC'2007, Latinobarómetro CIS'2005, Latinobarómetro CIS'2006, Latinobarómetro CIS'2007, Memoria IGAE'2006, Memoria IGAE'2007, Memoria IGAE'2008, Memoria FGE'2006, Memoria FGE'2007, Memoria FGE'2008, CENDOJ y elaboración propia

«Lo primero, en efecto, de que ha menester todo el que a juzgar se ponga, es de un amor desenfrenado a la verdad, la verdad debe estar para él ante todo y sobre todo» (Unamuno, La patria y el ejército, 1906).

«La verdad es el hecho, pero el hecho total y vivo, el hecho maravilloso de la vida universal, arraigada en misterios. Los hechos, las menudencias, redúcense con el análisis y la anatomía a polvo de hechos, desapareciendo su realidad viva» (UNAMUNO, El caballero de la triste figura, 1896).

CAPÍTULO PRIMERO. EL CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ANTE LA CORRUPCIÓN.

1. Planteamiento.

El control es dominio, sujeción, poder, en definitiva, capacidad de hormar la acción para que no se desvíe de los parámetros elegidos. Por lo tanto, como dice el dicho anglosajón, el control es siempre acción (*'control is action'*), pero acción de dominación sobre lo que está ocurriendo: la conducción de un automóvil, la gestión de una empresa o la administración de los servicios públicos.

La forma más primaria de control es el sistema imperativo, partiendo de un detentador del poder que ostenta todas las potestades, lo que le permite imponer su voluntad sobre todos los actos y personas que se encuentran en el entorno de sus dominios. Las técnicas de control utilizadas en estos casos son directas y expeditivas, sancionando de plano toda trasgresión del mandato otorgado; y se corresponden, singularmente, con la figura de los monarcas absolutistas, pero también, en muchos casos, con los entornos familiares o de pequeñas actividades empresariales.

La realidad de las organizaciones complejas en las que se extiende el número de personas o actividades, sin que los titulares del poder puedan atender directamente la regularidad de aquello que se está realizando, obliga a constituir sistemas confrontativos de control en los que las potestades o capacidades de diferentes personas o entidades se enfrentan entre sí con el fin de asegurar la regularidad de lo realizado conforme a la norma que estableció el mandato. La teoría política ha sido

especialmente virtuosa a la hora de diseñar técnicas para establecer sistemas de confrontación interinstitucional que permitan el control de la acción pública, como son las técnicas distributivas que reparten las manifestaciones del poder entre diferentes organismos que se controlan parcialmente entre sí; las técnicas cooperativas que atribuyen competencias concurrentes a diversos niveles administrativos, los cuales, en el celo por guardar sus competencias, se vigilan entre sí, o las técnicas especializadoras que crean organismos específicos destinados a realizar estas labores de vigilancia de los agentes ejecutivos .

Como razón de ser perdurable de la búsqueda de métodos de control cada vez más eficaces en el ámbito de lo público, hay que partir de la premisa de que el gobierno de las instituciones públicas debe ser encomendado a personas de las cuales «resulta inevitable desconfiar», pues el devenir histórico ha demostrado que un Buen Gobierno de lo público implica, como siempre que se administra bienes ajenos, la necesidad de comprobar el cumplimiento de lo mandado¹⁸⁰.

Por ello, el control se constituye, como destacó tempranamente GARCÍA-TREVIJANO, en un principio básico de la organización pública derivado en un primer momento del principio político e institucional de la separación de poderes y, posteriormente, con la incorporación de los criterios de gestión empresarial, del principio funcional de la división del trabajo¹⁸¹. En este sentido, de forma esquemática se puede afirmar que el control en las democracias constitucionales se ha desarrollado a partir del Estado abstencionista que asentó las bases del control público sobre la doctrina de la división de poderes, la posterior evolución hacia el Estado de partidos que difuminó esta división e hizo nacer una compleja red de controles institucionales, y, paralelamente, la progresiva implantación del Estado providencia que ha incorporado del campo privado, a través del gerencialismo, técnicas como el control de objetivos y los controles de calidad¹⁸².

¹⁸⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, p. 113. Como ha afirmado RIVERO ORTEGA, R., la actitud vigilante está en el origen de todos los Estados porque donde existe un poder que ordena y ejecuta debe supervisarse su cumplimiento y, en los actuales Estados de Derecho intervencionistas, «la Administración es, ante todo, una organización vigilante» (*El Estado vigilante: Consideraciones jurídicas sobre la función inspectora de la Administración*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 25-29).

¹⁸¹ GARCÍA-TREVIJANO ROS, J.A., *op. cit.*, 1957, p. 49.

¹⁸² Como ha explicado PORRAS NADALES, A.J., este proceso ha evolucionado desde el modelo liberal de control jurisdiccional de la Administración, caracterizado por la hipótesis de la *excepcionalidad* que supone la infracción jurídica; hacia un control evaluativo de los programas intervencionistas que se basan en la *normalidad* de conocer los resultados de la acción pública

El conjunto de instituciones e instrumentos de control incorporados a la gestión pública por exigencia de los diversos sistemas normativos (éticos, políticos, económicos, etc.), los cuales en su mayor parte se encuentran integrados en los ordenamientos jurídicos incluso a nivel constitucional, nacen de forma prioritaria con la finalidad de evitar la esquilmación de los recursos públicos y de evitar la desviación en el uso del poder. La evolución de este sistema de control en las democracias contemporáneas parece indicar, a la vista de los resultados de sus actuaciones analizados en el *Capítulo Preliminar*, que, a pesar de esta estrecha relación entre el control público y la lucha contra el fraude y la corrupción, se ha producido, al menos específicamente en nuestro país, un paulatino alejamiento entre el ejercicio de las funciones de control por parte de los responsables de estas instituciones y la cobertura de lucha contra las defraudaciones públicas.

En este capítulo se va a analizar la situación actual del control de las Administraciones Públicas en relación con la lucha contra el fraude y la corrupción pública a través de los siguientes apartados: (a) la evolución, la concepción y las clases de controles sobre las Administraciones Públicas, (b) las instituciones de control interno de las Administraciones Públicas y sus funciones en la lucha contra el fraude y la corrupción, y (c) las instituciones de control externo de las Administraciones Públicas y sus funciones en la lucha contra el fraude y la corrupción.

2. La concepción del control en los Estados sociales y democráticos de Derecho y la lucha contra la corrupción pública.

2.1. El control como freno al abuso de poder en los Estados sociales y democráticos de Derecho.

En los Estados dictatoriales el Poder utiliza el control en su función estricta de vigilancia de los agentes públicos para que su gestión no se desvíe de los intereses del monarca o la oligarquía gobernante y, aunque en algunos casos estos regímenes autoritarios se sirven del Derecho, «[n]ingún régimen autoritario facilita el control judicial de sus actos, ninguno reconoce siquiera la legalidad como un límite y los derechos de los ciudadanos, base de ese control, como obstáculos a su omnipotencia»¹⁸³.

(*Representación y Democracia avanzada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, pp. 99-103),

¹⁸³ Esta fue la finalidad del régimen franquista al desarrollar, a partir de finales de los años 50 del siglo XX, una serie de controles jurídicos que permitieran al régimen investirse del título de

En los regímenes democráticos la aportación teórica de MONTESQUIEU nos enseñó que el control debía cumplir con un objetivo más ambicioso: limitar al propio Poder. Para ello articuló un instrumento capital para la autodefensa de las sociedades democráticas, tomado de la pragmática organización política anglosajona: el principio de separación de poderes. La articulación de este principio conllevó un esquema de distribución de poderes y una serie de instrumentos que sirvieran de pesos y contrapesos que tenían como finalidad última, como ha afirmado SÁNCHEZ MORÓN, «la necesidad de asegurar el sometimiento a la ley y el control del denominado Poder Ejecutivo, esto es, el Poder por excelencia tal y como se había desarrollado en los Estados continentales»¹⁸⁴.

Este principio partía de una máxima que se identifica plenamente con el fin de este trabajo: todo titular del poder, incluso el democrático, tiende al despotismo y a la tiranía, convirtiendo a quienes abusan del poder en un poder corrupto. De esta forma, este principio no sólo impone la distribución del poder entre varias personas (evitando que el ejercicio unipersonal del poder se vuelva tiránico), sino un equilibrio entre los respectivos poderes que evite el abuso por parte de ninguno de ellos. En definitiva, como nos dice SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, la separación de poderes actúa como una herramienta neutral a todas las ideologías destinada a ejercer la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos¹⁸⁵.

Estado de Derecho, pero sin permitir, en ningún caso, el control de los actos de los detentadores del poder, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 39-50. En el mismo sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., explica cómo en esta etapa histórica el sistema de control interno, basado en la jerarquía administrativa, la tutela de los entes locales y el control horizontal previo de los actos de contenido económico, era el único que funcionaba, aunque «carecía de efectividad contra lo que podríamos denominar la cúpula del poder político administrativo», y los controles externos se encontraban limitados, bien políticamente (Cortes Generales), bien funcionalmente —pues se limitaban a un ejercicio objetivo del control— y orgánicamente —por su manifiesta falta de independencia— (Tribunales de Cuentas o Contencioso-Administrativos) (*op. cit.*, 1997, pp. 193-194).

¹⁸⁴ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 19-20.

¹⁸⁵ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 123-125 y 140-141. Esta soberanía popular impide la falacia de que el control del ejercicio del poder se limite 'a cuatro años' y exige una estructura de poder que se frene entre sí e impida que una rama del mismo se convierta en soberana por encima del poder ciudadano, RUBIO LLORENTE, F., «El control parlamentario», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993c, p. 246. El punto de partida del control del poder serán las conocidas palabras de MONTESQUIEU: «Ya se sabe que es algo demostrado eternamente, que todo hombre que tiene poder tiende a abusar de él; por esa vía sigue hasta que tropieza con los límites... [p]ara que no pueda abusar del poder hace falta que, por la disposición de las cosas, el poder detenga al poder» (*Del espíritu de las leyes*, trad. castellana de L. Blanco Villa, vol. I, Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Madrid, 1999, p. 221).

Esta máxima fue asumida de forma radical por la Revolución francesa y desarrollada por las sociedades occidentales, siendo enriquecida por otras aportaciones políticas y doctrinales, hasta configurar, tras el impulso renovador del constitucionalismo de posguerra y el reciente utilitarismo privatizador de nuestros días, el sistema de control de los actuales Estados sociales y democráticos de Derecho¹⁸⁶.

El punto de partida del principio de separación de poderes de MONTESQUIEU es la máxima revolucionaria del autocontrol de los distintos poderes con el fin de garantizar su independencia, salvo supuestos concretos establecidos para evitar que cada uno de los poderes se convirtiera en omnímodo. Los parlamentarios rendían cuentas de su gestión, exclusivamente, ante los ciudadanos de forma periódica en las consultas electorales. Los gobiernos rendían cuentas ante los parlamentos y podían ser, incluso, cesados en caso de que perdieran su confianza, pero el control de su actividad era una competencia propia, en la que no podían entrar a discutir ni los parlamentarios, ni los tribunales. Los jueces, por su parte, se autogobiernan y autocontrolan, garantizándose su independencia a través de un estatus jurídico específico que impide su remoción, salvo causas tasadas por la ley que son apreciadas por su propio órgano de gobierno, sin que deban dar cuenta al resto de poderes constitucionales; pero tienen expresamente vedado el control de las acciones gubernativas y parlamentarias. En este esquema, el control de la Administración Pública se asentaba en un riguroso control interno instituido sobre la base de la jerarquía administrativa que establecía la supervisión directa de los órganos superiores sobre los inferiores y la garantía de la legalidad objetiva mediante un sistema de recursos cuyo actor principal era el Consejo de Estado francés¹⁸⁷.

En las actuales democracias constitucionales este control se construye desde una triple perspectiva jurídica, política y social que es producto de un desarrollo histórico, que arranca desde los planteamientos de los autores clásicos hasta nuestros

¹⁸⁶ Vid. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1986, pp. 39-44. Hay que recordar que el constitucionalismo revolucionario no sólo se concebía como un medio de organizar el Estado, sino como un instrumento de limitación de los poderes del monarca, bajo el principio recogido en el art. 16 DDHC de que toda sociedad que careciera de separación de poderes, carecería de Constitución; si bien la evolución posterior ha entronizado un predominio *de facto* del poder en teoría más débil, dado su carácter instrumental: el Poder Ejecutivo, FERNÁNDEZ-CARNICERO GONZÁLEZ, C.F., «La función ejecutiva: Contenido y límites institucionales», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1988, pp. 537-540.

¹⁸⁷ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 24-28; y LAZO VITORIA, X., *El control interno del gasto público estatal: Un estudio desde el Derecho administrativo*, Tecnos, 2008, pp. 47-49.

días, en un largo periplo de más de dos siglos de evolución vinculada siempre a la formación de los llamados Estados sociales y democráticos de Derecho¹⁸⁸.

La concepción de ROUSSEAU de la Ley como expresión de la voluntad general transforma el control público en un control jurídico. Si, en un principio, una aplicación radical del principio de separación de poderes únicamente permitía un control político de la Administración por parte del legislador e impedía taxativamente el control de legalidad a través de los Tribunales de Justicia, el afianzamiento de la primacía de la ley articuló, en primer lugar, un control contencioso-administrativo de naturaleza gubernativa para, posteriormente, residenciarse definitivamente en el Poder Judicial, manteniéndose en el ámbito administrativo una serie de controles de legalidad. Como señala RUBIO LLORENTE, en este control jurídico el órgano controlante no se sitúa con superioridad sobre el controlado, pues carece de voluntad propia, limitándose a aplicar la ley, para lo cual debería motivarla suficientemente. La concepción primigenia del control jurídico de la Administración articula un control objetivo limitado a la verificación de la subsunción de los actos administrativos a los elementos reglados de la Ley¹⁸⁹.

La profundización en el Estado democrático ha permitido romper las limitaciones de la separación de poderes, con el fin de garantizar de forma más rígida que se cumpliera la voluntad popular. El sistema de pesos y contrapesos amplía las facultades de los distintos poderes entre sí. El Poder Legislativo, inmune durante mucho tiempo al control, encuentra un límite a su capacidad legislativa mediante la aparición de los Tribunales Constitucionales que supervisan la adecuación de las leyes parlamentarias a la Constitución, es decir, en definitiva, al mandato popular constituyente. El Poder Ejecutivo se somete de forma cada vez más amplia al control parlamentario, con la aparición de figuras como las comisiones de investigación e

¹⁸⁸ Acerca del equilibrio en nuestra Constitución entre la autonomía o el control del Poder Ejecutivo frente al resto de poderes públicos, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., «Notas sobre la función administrativa en la Constitución Española de 1978», en PEDRIERI, A., y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dirs.), *op cit. bib.*, 1980, pp. 614-618.

¹⁸⁹ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, pp. 242-243; y SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, pp. 119-120. En relación con el abuso del gobierno y su inclinación a degenerar, ROUSSEAU, J.J., manifestaba que «[a]l igual que la voluntad particular actúa sin cesar contra la voluntad general, el gobierno se esfuerza continuamente contra la soberanía. Cuanto más aumenta este esfuerzo, más se altera la constitución, y como hay aquí otra voluntad de cuerpo que, resistiendo a la del príncipe, lo equilibre, antes o después debe suceder que el príncipe acabe oprimiendo al soberano y rompe el tratado social. Este es el vicio inherente e inevitable que, desde el nacimiento del cuerpo político, tiende sin tregua a destruirlo, al igual que la vejez y la muerte acaba destruyendo el cuerpo del hombre» («El contrato social», trad. LÓPEZ CASTELLÓN, E., en ROUSSEAU, J.J., *Obras selectas*, Edimat Libros, Madrid, 2004, pp. 115-116).

instituciones especializadas en la vigilancia de la Administración como el Defensor del Pueblo; y, además, su actividad pasa a estar sujeta al control judicial mediante el traspaso de la jurisdicción contencioso-administrativa al Poder Judicial. El Poder Judicial, por su parte, ha mantenido en gran parte la plenitud de su independencia, si bien, en numerosos países, y entre ellos en España, ha perdido la potestad plena para la designación de los órganos de gobierno, para compartirla con los parlamentos. Por último, el nuevo paradigma constitucional ha vindicado categóricamente el control jurídico pleno, que tiene como última ratio un Poder externo independiente como es el Judicial, del ejercicio de la potestad reglamentaria y de la actuación de todas las Administraciones Públicas¹⁹⁰.

Por otra parte, el control político del Ejecutivo no es sino consecuencia, desde la concepción de LOCKE, de su origen subordinado delegado desde el Poder Legislativo, por lo que «una vez que el poder legislativo ha encomendado a otros poderes la ejecución de las leyes hechas por él, conserva siempre el derecho de retirar esos poderes si encuentra razón para ello, e, igualmente también, el castigar cualquier prevaricación»¹⁹¹. Este control político se juridifica y obliga a las instituciones especializadas a extender su acción a la perspectiva teleológica, surgiendo instrumentos como la desviación del poder para comprobar, en este caso, la subsunción de la actuación de la Administración Pública a los fines de la Ley. La insuficiencia de las instituciones judiciales para el ejercicio de este control de los fines ha motivado que surjan nuevas instituciones, como el Defensor del Pueblo, que, más allá de los controles jurídicos, vigilen el cumplimiento de la acción del Poder Ejecutivo al servicio de los administrados¹⁹².

El Estado social, consagrado definitivamente con el constitucionalismo de posguerra, ha intensificado el aspecto teleológico de la Ley. La nueva concepción del control viene a dar protección a la extensión de los derechos ciudadanos al ámbito económico-social y cierra, por el momento, el esquema de control de los Estados sociales y democráticos de Derecho. Las normas implican, más allá de un mandato concreto, el cumplimiento de planes, programas y objetivos. La labor de control política

¹⁹⁰ PAREJO ALFONSO, L., «Capítulo XIV, El control de la Administración Pública y de su actividad: El control judicial ordinario y el constitucional», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998b, p. 831.

¹⁹¹ LOCKE, J., *Ensayo sobre el Gobierno civil*, trad. de A. Lázaro Ros, Aguilar, México, 1983, p. 116.

¹⁹² SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, pp. 149; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 43-47.

y jurídica se complica. En el plano político, el Poder Legislativo ha ido adquiriendo, por una parte, mayor capacidad de control contra los abusos gubernativos a través de figuras como las comisiones de investigación o los *impeachments* y, por otra, la reducción de su capacidad de control ante el imperativo del Estado de partidos ha transformado su labor clásica de control en una función de generador de información en la opinión pública. Desde el plano del control judicial, deben articularse nuevos instrumentos, como el control de proporcionalidad, aún en grado de desarrollo, con el fin de garantizar que la acción pública no se desvía, desde estos nuevos mandatos, no sólo legales, que se presentan con perfiles más difusos y menos definidos. Además, surgen o se renuevan los controles técnicos, como los económico-financieros que dirigen su finalidad no sólo a la legalidad, sino también a la eficiencia. Finalmente, se extiende el reconocimiento del control social, con la incorporación de la participación ciudadana a la supervisión de la acción pública a través de órganos de naturaleza consultiva como el Consejo Económico y Social, y, en una instancia más reciente, se agregan controles del ámbito privado, como los controles de calidad o de responsabilidad social¹⁹³.

En definitiva, el nuevo paradigma constitucional que fundamenta los Estados sociales y democráticos de Derecho ha terminado de configurar un control jurídico pleno, de legalidad ordinaria y constitucional, «aunque flexible y ponderativo», al que se le añaden otra clase de controles de naturaleza política y social, en algunos casos sumamente novedosos, como los controles de calidad, que se juridifican mediante su incorporación al ordenamiento jurídico¹⁹⁴.

Esta nueva perspectiva atiende, como postula GARCÍA MEXÍA, al principio clásico de la imperiosa necesidad del control para evitar el abuso de poder, pues la democracia en sí misma, como manifestación de la voluntad, puede ser perfecta o

¹⁹³ El Estado social ha culminado la lenta y pausada evolución del control teleológico de la Ley instaurado a través de los precedentes judiciales y los principios generales del Derecho, al atribuir a la Ley una nueva función de instrumento de transformación social en defensa de los derechos sociales y económicos de los ciudadanos, en cuyo desarrollo participan, además de los juristas, los politólogos, los sociólogos y los economistas, SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, pp. 157-166. En el mismo sentido, acerca de la nueva configuración de la Administración Pública en los llamados Estados sociales, vid. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit.*, 2000c, pp. 203-206; y acerca de sus efectos sobre el control de las Administraciones Públicas, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 29-34.

¹⁹⁴ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, p. 150. Acerca del significado y la justificación en nuestro país del nuevo sistema de control de las Administraciones Públicas establecido en la Constitución de 1978, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1980, pp. 601-614.

imperfecta, precisando de la sujeción a la ley de la acción política para defender la libertad y la igualdad¹⁹⁵.

A continuación se va estudiar el sistema de controles administrativos con referencia a la Administración estatal española, analizando sus propiedades en relación con la lucha contra la corrupción, pero *a priori* puede decirse que la extensa y compleja red de controles públicos ha hecho hincapié, como ha resaltado SÁNCHEZ MORÓN, en salvaguardar «de la mejor manera posible la legalidad y la eficacia administrativa y los derechos individuales», aunque parece haber obviado el fin primigenio que se le otorga en los regímenes democráticos: el freno del abuso de poder¹⁹⁶.

2.2. El concepto y las acepciones del control de las Administraciones Públicas en los sistemas democráticos.

2.2.1. Las acepciones del control de las Administraciones Públicas en los sistemas democráticos.

La aparente sencillez del significado del término control encierra una realidad difícil de delimitar en un concepto unívoco, por lo que su uso vulgar y científico está dotado de una fuerte polisemia, en muchos casos oculta, que dificulta su análisis y comprensión¹⁹⁷.

El propio origen etimológico de este vocablo nos muestra que estamos ante un neologismo importado de las lenguas francesa e inglesa, en las que el término era

¹⁹⁵ En definitiva, «[j]unto con la de la democracia, el abuso del poder se previene y se combate con la herramienta de la libertad, del Estado de Derecho, del principio de legalidad, del respeto por las normas como garantía que son de aquella, y también de la igualdad», GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 119-126.

¹⁹⁶ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 34-40. Desde la perspectiva del Derecho constitucional todas las formas de control suponen una limitación del poder, pero esta garantía no se realiza de igual forma en todas las manifestaciones del control, LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 43. Con carácter previo a este estudio hay que delimitar de una manera más estricta el problema del concepto y la naturaleza jurídica de la función de control, pues, siguiendo la advertencia del RUBIO LLORENTE, F., esta concepción plena del concepto de control con la propia estructura constitucional de limitación del poder, que se ha seguido hasta este momento, «no sólo no viene exigida por la realidad, sino que la enturbia dificultando su comprensión» («Control y Autonomías», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993b, pp. 261-262).

¹⁹⁷ GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., «Naturaleza jurídica del control sobre el Gobierno y la Administración», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1988, p. 734; SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, p. 147; CAAMAÑO ALEGRE, J., *El control del gasto bajo un prisma de gestión pública: Análisis teórico y aplicaciones a la IGAE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 83-84; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 23-25.

utilizado, a pesar del empleo de la misma grafía, con dos significados emparentados, pero de distinto alcance conceptual. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE) reconoce estas dos acepciones y la doctrina científica española utiliza, a veces indistintamente, ambos significados¹⁹⁸

El DRAE define el control, en primer término, recogiendo la influencia francesa, como «comprobar, inspeccionar, fiscalizar o intervenir», es decir, como un poder de juzgar la actuación de un sujeto a través de un conjunto de técnicas y procedimientos tendentes a supervisar y fiscalizar. En segundo lugar, acoge la concepción anglosajona identificando el control con «capacidad de dominio, mando o preponderancia», es decir, como el poder de mando sobre la organización que se inserta como una supraestructura en todas sus fases, vigilando que la actuación de los agentes se ajuste a las directrices establecidas¹⁹⁹.

La doctrina *iuspublicista* francesa ha construido la 'teoría clásica' del control sobre la primera acepción de comprobación y fiscalización. El resultado es un concepto restrictivo en el que se le atribuye al sujeto controlador el poder de emitir una declaración crítica sobre la actividad del sujeto controlado. Esta neta diferenciación de la función de control dentro de las funciones administrativas ha propiciado la creación de instituciones de control público especializadas, cuyo paradigma en la construcción continental del Derecho Administrativo ha sido el Consejo de Estado francés.

Por el contrario, la doctrina empresarial anglosajona ha desarrollado este concepto de control como poder de mando dentro de la teoría de las organizaciones. Desde esta perspectiva se infiere en el término control toda manifestación del poder, incluyendo, junto con la función de fiscalización (control en sentido estricto), la función normativa (la capacidad de imponer normas de actuación a la organización) y la

¹⁹⁸ El origen etimológico del vocablo proviene del latín bajo-medieval en que el término *contrarotulum* indicaba al documento resultado de copiar un escrito original (*rotulum*), generalmente de naturaleza contable, LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 25. Este término está en desuso en España, aunque sigue siendo usado en la América hispana, hasta el punto de que su raíz da nombre a los órganos de control económico-financieros (*controlarías*) y la denominación de sus titulares (*contralores*), vid. MORÁN PÉREZ, M., *El control interno de la Administración del Estado: Análisis de atribuciones y de su protección jurídica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 103-105. La influencia francesa e inglesa ha introducido y consolidado en España el uso del vocablo 'control', vid. RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, pp. 242-243.

¹⁹⁹ En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El control de la Hacienda Pública en España», en FABRE F.J., y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit. bib.*, 1971, p. 199; CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 1983, p. 534; GARCÍA MORILLO, J., *El control parlamentario del Gobierno en el Ordenamiento Español*, Madrid, 1985, pp. 49-50; RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, p. 242; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 25-28.

función correctiva (la capacidad de corregir las actividades que se desvíen de la norma establecida). Este concepto amplio también ha sido asimilado por la literatura jurídica pública anglosajona, lo que ha conllevado a que haya sido utilizado por los juristas españoles que han abordado el problema desde esta perspectiva²⁰⁰.

En la doctrina italiana se concede una especial importancia a la función de corrección, hasta el punto de que llega a identificar el control con la exigencia de responsabilidades sin la cual no pudiera hablarse en propiedad de una auténtica actividad fiscalizadora. De esta forma, el control se considera como un fenómeno complejo en el que existen dos fases o momentos: el examen o comparación inicial de la actuación del sujeto controlado con el canon o la norma, y la posterior persecución y sanción, en su caso, de la actividad irregular²⁰¹.

Por su parte, la doctrina española que se ha acercado al estudio de los problemas de la organización administrativa no se ha decantado de manera uniforme por ninguna de estas dos acepciones, si bien, con carácter general puede afirmarse que los estudios de naturaleza jurídica se inclinan por el concepto estricto de control y los trabajos realizados desde el punto de vista de la Ciencia de la Administración suelen partir desde la concepción amplia de origen anglosajón²⁰².

La Constitución y la legislación española han empleado el término control en sus acepciones anglosajona (*v. gr.*, la participación de los profesores, padres y alumnos en el control y la gestión de los centros educativos —art. 27.7 CE—) y francesa (*v. gr.*, la capacidad de los poderes públicos para inspeccionar el sistema educativo —art. 27.8—), pero no así la acepción italiana, que en nuestro país se identifica con la institución de la responsabilidad. A pesar de ello, la primacía en nuestra doctrina *iuspublicista* del derecho francés ha motivado la preeminencia del concepto restringido de control como fiscalización a partir del cual se ha desarrollado

²⁰⁰ Desde esta concepción, el control conllevaría un proceso con cuatro fases: el establecimiento de los parámetros, la obtención de la información, la valoración de los datos con la referencia y la adopción de medidas de corrección, GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, p. 736.

²⁰¹ Como advierten los tratadistas españoles que han estudiado la concepción del control en la doctrina italiana, dentro de la misma también pueden encontrarse posturas contrarias más ajustadas al concepto estricto de control, *vid.* GARCÍA MORILLO, J., *op. cit.*, 1985, pp. 41-48 y 51-54; GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, p. 735; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 49-56.

²⁰² RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993b, pp. 261-263. Acerca de la influencia extranjera en nuestro país de los estudios de la organización administrativa y, en particular, del problema del control, *vid.* BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 1984, pp. 82-87 y 97-98; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1980, pp. 653-654.

un complejo entramado de instituciones especializadas como el Tribunal de Cuentas, las inspecciones de servicios, las intervenciones generales, etc.²⁰³.

2.2.2. La delimitación del concepto del control de las Administraciones Públicas.

Las aportaciones de la doctrina *iuspublicista* al concepto de control han sido muy limitadas en concordancia con los escasos estudios jurídicos sobre la teoría de la organización administrativa y la aparente sencillez de su significado. A pesar de ello, podemos encontrar diversas concepciones elaboradas por la doctrina jurídica que se ha acercado al estudio del control de los poderes públicos en relación con la problemática del control parlamentario y el control económico-financiero²⁰⁴.

Los tratadistas parlamentarios, influidos por la tradición del parlamentarismo británico, han afrontado el estudio del control de las Cortes Generales sobre el Poder Ejecutivo desde una perspectiva amplia que incluye la práctica totalidad de la actividad de las Cámaras legislativas (*v. gr.*, aprobación de leyes, proposiciones no de ley o nombramiento de presidentes de gobierno). Desde esta perspectiva, GIL-ROBLES y MARÍN RIAÑO aportan un concepto que implica el establecimiento de parámetros y su comparación con la actuación realizada por una persona, órgano o centro de decisión distinto del que actúa, y que tiene como aspecto teleológico necesario el adoptar medidas para ajustar la acción al modelo ideal. Por el contrario, GARCÍA MORILLO ha recogido un concepto más restringido como «la actividad que un sujeto, controlante, realiza al objeto de comprobar o verificar que la actividad de otro sujeto, controlado, se adecua a los parámetros que deberían informarla» y, en la misma línea, RUBIO LLORENTE considera que el control se articula a través de una dualidad de sujetos

²⁰³ GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, pp. 735-736. Vid. el estudio de MONTERO GIBERT, J.R., y GARCÍA MORILLO, J. sobre el uso del término en la Constitución (*El control parlamentario*, Tecnos, Madrid, 1984, pp. 22-24)

²⁰⁴ Así, por ejemplo, en la doctrina *iusadministrativista*, GARRIDO FALLA, ha abordado la problemática del control sin incidir en su noción jurídica (GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, pp. 714-718) y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., ha estudiado de forma monográfica el control de las Administraciones Públicas en los regímenes democráticos sin analizar su concepto y naturaleza jurídica (*op. cit.*, 2000). Por el contrario, la doctrina del Derecho financiero sí se ha acercado a este problema desde la perspectiva del control de la Hacienda Pública (*v. gr.*, SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense: Facultad de Derecho, Madrid, 1993, pp. 501-503; y FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.* 2006, pp. 229-231), si bien, como ha afirmado PASCUAL GARCÍA, J., «su regulación positiva y su articulación técnica se muestra como una tarea permanentemente abierta e inacabada» (*Régimen jurídico del gasto público: Presupuesto, ejecución y control*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005. p. 769). En el mismo sentido, GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J.M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, p. 734; y, desde la perspectiva del Derecho constitucional, ARAGÓN, M., «El control como elemento inseparable del concepto de Constitución», *REDC*, nº 19, 1987, p. 16.

(controlador y controlado) y la existencia de una regla de actuación que puede ser contrastada con la actuación sometida a control²⁰⁵.

La doctrina del Derecho financiero (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA o SÁINZ DE BUJANDA), fiel a la influencia latina de nuestro ordenamiento jurídico administrativo, se centra en el concepto clásico de control como verificación o fiscalización. La perspectiva anglosajona se muestra en algunos trabajos que, haciendo hincapié en instituciones concretas de la actividad financiera, como el presupuesto (PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZÁLEZ) o la contabilidad (MÁÑEZ VINDEL), extienden el concepto a funciones normativas o de dirección de la gestión pública. Dando un paso más, algunos tratadistas que se acercan al estudio de este fenómeno desde la perspectiva profesional, como FUENTES VEGA o PASCUAL GARCÍA, completan la concepción del control con la idea de mejora o corrección de la gestión pública y, de esta forma, el segundo define esta actividad desde el aspecto funcional como «la fijación de unos hechos mediante un proceso inquisitivo, y una valoración de los mismos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía [que] se encuentra intrínsecamente ordenado a evitar o corregir las actuaciones improcedentes de los gestores de los caudales públicos». Por su parte, PEDROCHE Y ROJO realiza un estudio del empleo del término en la legislación financiero-presupuestaria de control interno, que define como «la acción desarrollada de forma independiente y de acuerdo con unas pautas y métodos de actuación generalmente aceptados, con la finalidad de ofrecer una opinión objetiva de lo acaecido en relación con un plan, programa o directrices preestablecido»²⁰⁶.

²⁰⁵ GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J.M., *Control y Autonomía*, Civitas, Madrid, 1986, pp. 36-37; GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, pp. 735-736; GARCÍA MORILLO, J., *op. cit.*, Madrid, 1985, p. 51; y RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, p. 243. Acerca de la polémica sobre la noción de control parlamentario, vid. RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993b, pp. 260-263; GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J.M., «Las comparecencias ante las comisiones de las Cortes: ¿Control o información?», en VV.AA., *op. cit. bib.*, vol. III, 1992, pp. 1951-1954; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 28-41.

²⁰⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, p. 199; SÁINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 1993, p. 501; PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, Dykinson, Madrid, 1995, pp. 11-12; MÁÑEZ VINDEL, G., «El control y la contabilidad», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1997, p. 800; FUENTES VEGA, S., «El control y la evaluación del gasto público», en FUENTES VEGA, S. (coord.), *op. cit. bib.*, 1999, p. 567; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 770; y PEDROCHE Y ROJO, L., «El control de la actividad económico-financiera del sector público estatal: Consideraciones para el desarrollo de un marco de actuación diferente», *CIGAE*, nº 7, 2003, pp. 39-40. Los tratadistas actuales del Derecho financiero se mantienen fieles a este sentido estricto de la función del control; vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 18ª edición, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 525; y CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 10ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, p. 616.

Desde un perspectiva constitucionalista, SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO ha construido un concepto autónomo de control en el que, partiendo de los elementos básicos de la dualidad de sujetos, la existencia de reglas de actuación y el desarrollo de un acto impeditivo, concibe el control como la actividad de una institución investida de poderes delegados por el titular de la soberanía. Desde esta aportación, el concepto jurídico-público de control únicamente sería atribuible al Tribunal Constitucional y a los Tribunales de Justicia, pues el Legislativo no está capacitado para impedir las actuaciones del Ejecutivo y que en el control interno del propio Gobierno está ausente la nota de dualidad de sujetos²⁰⁷.

Como corolario de este conjunto de definiciones, y partiendo de la idea de RUBIO LLORENTE de ‘conocer y juzgar la actividad ajena’, puede definirse el control de las Administraciones Públicas como *la potestad o el derecho subjetivo que ostenta un sujeto (órgano controlador) de emitir una declaración de juicio crítico (juzgar) acerca de si la actividad de una Administración Pública (órgano controlado) es conforme a los mandatos de un sistema normativo de referencia (norma)*²⁰⁸.

En los próximos apartados se va a analizar la naturaleza jurídica de la actividad de control como potestad o derecho y el contenido de la declaración de juicio emitida por el órgano controlador. En este apartado corresponde justificar la adopción del concepto restringido de control de origen francés en contra de las aportaciones anglosajona e italiana.

Este concepto restringido excluye de su contenido la función normativa de aprobación de las reglas que rigen la actuación de las Administraciones Públicas, que correspondería a las funciones directivas y, en el plano del ordenamiento jurídico público, a las potestades legislativo-parlamentarias y gubernativo-reglamentarias que no implican emitir un juicio crítico sobre la actividad desarrollada, sino el ejercicio de competencias propias. La integración en el concepto de control de esta capacidad de normativa y de dirección conllevaría a confundir en una sola función la dirección y el control cuando, al menos en el Derecho Público, tienen manifestaciones diferentes, tales como, respectivamente, la aprobación de la Ley y la revisión de su

²⁰⁷ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004., pp. 151-154.

²⁰⁸ RUBIO LLORENTE, F., «Los poderes del Estado», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993d, p. 209.

constitucionalidad, o la aprobación del Presupuesto y la aprobación de su liquidación²⁰⁹.

La función correctiva es más problemática de deslindar del concepto del control pues, en la actualidad, algunos órganos controladores ostentan también esta facultad. Así, las resoluciones de los tribunales de lo contencioso-administrativos no sólo se limitan a declarar la conformidad o no del acto administrativo al Derecho público aplicable, sino que, en su caso, sustituyen el acto inválido por un nuevo acto conforme a Derecho. Hay que recordar que el otorgamiento de este poder de corrección a algunos órganos de control ha sido una barrera que históricamente ha costado mucho franquear, precisamente porque suponía la desvirtuación de su naturaleza exclusivamente fiscalizadora. Las plausibles razones prácticas que han justificado la ruptura de la radical separación entre control y corrección no implican, en mi opinión, que esta actividad se integre en el concepto de control, sino que al citado órgano se le concede expresamente por la ley una facultad auxiliar con el fin de facilitarle un ejercicio más efectivo de su función. En definitiva, como señala RUBIO LLORENTE, hay que diferenciar las funciones de control y de corrección, pues aunque «en cuanto que tal contraste parece orientado hacia la corrección de la actividad controlada, es claro que de él debe seguirse alguna *consecuencia*, pero la necesaria existencia de ésta es ya el resultado de una presunción psicológica o sociológica, no del análisis semántico del término que ni la incluye ni menos aún, arroja indicio alguno sobre su posible naturaleza»²¹⁰.

²⁰⁹ La función normativa se identifica en la cultura económico-empresarial con facultades como el dictado de órdenes o el establecimiento de procedimientos de control interno. Estas facultades se integran, desde el punto de vista jurídico, en el poder o potestad de dirección, por lo que es conveniente deslindarlas de la potestad de control. La asimilación de la idea de poder con la de control propia de la cultura anglosajona nos llevaría, como dice CAZORLA PRIETO, L.M., a que en todas las potestades administrativas de carácter organizativo se puede deducir una función de control, pero, en sentido estricto, el control es una potestad específicamente destinada a la «supervisión y fiscalización de unos órganos sobre otros», (*op. cit.*, 1983, p. 534). Como señala RUBIO LLORENTE, F., no es conveniente extender la función de control al ejercicio por los poderes y entidades públicas de las potestades y competencias que le son propias pues «la garantía constitucional de la libertad y el policentrismo del poder son estructuras inexcusables para su limitación, no instrumentos de control» (*op. cit.*, 1993b, p. 262).

²¹⁰ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, p. 243. Por el contrario, GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., defienden el carácter esencial de la fase de corrección, pues «[l]a finalidad del control estriba precisamente en evitar las desviaciones: lo cual exige que la fase de valoración de la información a la luz de los parámetros desemboque en la adopción de las medidas necesarias, bien para impedir que el acto se aparte del parámetro —en el control preventivo o *a priori*— bien para restablecer la adecuación entre ambos —en el control *a posteriori*— si la desviación se ha producido» (*op. cit.*, 1988, pp. 736-737).

En el sistema de distribución de poderes y funciones que impera en los Estados democráticos y sociales de Derecho, la función de control cumple con la misión de evitar que se incumplan los mandatos de los ciudadanos. La desviación de estos mandatos puede deberse a tres comportamientos del mandatario público: su beneficio personal o de un tercero afín (corrupción), la búsqueda de otras finalidades ilegales, pero también públicas (irregularidad), o la simple impericia o negligencia (mala administración). Por lo tanto, el control de las prácticas corruptas no es sino la misión más importante de los órganos de control instituidos por los sistemas democráticos por cuanto supone una desviación absoluta en el ejercicio de las funciones públicas al sustituirse los intereses públicos por los intereses particulares.

Como ha afirmado SÁNCHEZ MORÓN, las organizaciones complejas no se hallan libres de disfunciones, abusos o corruptelas. Por ello, el sistema de controles de las Administraciones Públicas es inherente a los Estados desarrollados con el fin de evitar o reducir «el riesgo de mal funcionamiento de la Administración y de violación de los derechos individuales por sus autoridades y agentes»²¹¹.

2.2.3. Las clasificaciones del control de las Administraciones Públicas.

Los controles de las Administraciones Públicas son objeto de numerosas clasificaciones que, desde distintos puntos de vista, nos aportan información acerca de la naturaleza de la función controladora y permiten conocer la razón de ser de cada tipo de control²¹².

La naturaleza constitucional de instituciones encargadas del control (*criterio subjetivo*) nos permite diferenciar entre el control parlamentario, cuando es llevado a cabo por el Poder Legislativo; el control judicial, cuando se encarga de ello el Poder Judicial; o el control administrativo, si es el propio Poder Ejecutivo quien se autocontrola. Por último, nos encontramos los controles sociales que son ejercidos por instituciones o personas ajenas a la esfera pública, como son el control de los ciudadanos y de los medios de comunicación²¹³.

²¹¹ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 13-14.

²¹² Como afirman MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., los distintos tipos de control variarán conforme el ordenamiento jurídico establece su configuración orgánica, funcional, objetiva, etc., por lo que no es posible establecer una clasificación con validez universal (*Curso de Derecho financiero y tributario*, 19ª edición, Tecnos, Madrid, 2008, pp. 840-841).

²¹³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 200-203; y GARCÍA MORILLO, J., *op. cit.*, 1985, p. 55.

El objeto del control (*criterio objetivo*) da lugar a la clásica distinción de JELLINEK entre controles y garantías jurídicos, políticos y sociales. Los controles jurídicos se basan en la tutela de las garantías jurídicas establecidas en interés de la Administración y los ciudadanos. Los controles políticos se dirigen a garantizar los intereses colectivos o políticos relativos al ejercicio del poder. Los controles sociales tienen por objeto la vigilancia de valores sociales distintos de la actividad política, como la ética o la cultura²¹⁴.

La relación orgánica entre el sujeto controlador y la Administración Pública controlada (*criterio orgánico*) nos permite distinguir entre control externo e interno. El control externo será el realizado por las instituciones ajenas a la Administración, como los casos ya señalados de las instituciones parlamentarias y judiciales. El control interno o autocontrol será el realizado por el propio Poder Ejecutivo, bien directamente por el Gobierno, o a través de órganos comisionados especializados en estas tareas (v. gr., la Intervención General de la Administración del Estado o las Inspecciones de Servicio en la Administración estatal)²¹⁵.

²¹⁴ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 16-18; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 30-33.

²¹⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 200-203; GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, p. 714; CALVO VÉRGEZ, J., *El control del presupuesto en la nueva Ley General Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp. 29-30; CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 230-235; MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 149-153; y PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 525. Esta distinción en razón a la relación interorgánica del sujeto controlador y controlado tiene carácter relativo, dependiendo del punto de referencia que se adopte. Así, en principio, puede afirmarse que en las Monarquías absolutistas todos los órganos de control (tribunales de Justicia, tribunales de cuentas o comisionados individuales) tenían naturaleza interna en cuanto que dependían directamente del monarca. En los Estados modernos se ha considerado convencionalmente que son instituciones de control interno todas aquéllas que se encuentran dentro de la estructura del Poder Ejecutivo e instituciones de control externo las que se incardinan en la estructura de otras esferas de poder. Esta delimitación del punto de referencia tiene importancia en el marco de la Administración institucional, pues el control que sobre ella ejercen los órganos de la Administración General a la que están adscritos se considera control interno, a pesar de que formalmente no pertenecen a la estructura del órgano controlado. En el mismo sentido, y desde la perspectiva del control financiero especializado, PASCUAL GARCÍA, J., dice que no es cierta la afirmación tópica de que «el control interno se ejerce por un sujeto que depende del ente cuyos actos supervisa», lo que en la Administración General del Estado únicamente ocurriría en los limitados supuestos en los que se fiscalizan acuerdos del Consejo de Ministros, siendo más correcto definir el control interno como «aquel que se ejerce por un órgano especializado de un Ente sobre otros órganos del mismo Ente» (*op. cit.*, 2005, p. 773). En el caso del control de la Administración Pública, el control interno será, por lo tanto, el que «se despliega en el seno del propio aparato administrativo», MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 5ª edición, Iustel, 2008, p. 251. En definitiva, lo que caracteriza al control interno es que quien lo ejerce y quien lo soporta tienen siempre un superior jerárquico (u otra clase de relación de supremacía) común, FUENTES VEGA, *op. cit.*, 1999, p. 572.

El momento de realización de los controles (*criterio temporal*) distingue entre controles previos, concomitantes o posteriores a la actividad administrativa. Los controles previos o anteriores se ejercitan durante el desarrollo de los procedimientos administrativos, antes de que se produzcan los actos resolucivos, es decir, durante la formación de la voluntad administrativa (v. gr., los informes jurídicos o técnicos emitidos en el desarrollo de un expediente administrativo). Los controles concomitantes o de ejecución son aquéllos que se realizan durante la ejecución de un acto administrativo (v. gr., la intervención en las recepciones de adquisiciones de bienes). Los controles posteriores son los que se verifican después de que la Administración dictó el acto administrativo (v. gr., los recursos administrativos o la auditoría de cuentas)²¹⁶.

Los fines de la actividad de control (*criterio teleológico*) diferencian entre controles preventivos, correctivos y represivos. Los controles preventivos tratan de evitar que se produzcan actos irregulares, bien de forma informativa (si el órgano de control se limita a informar del defecto detectado) o impeditiva (si el informe del órgano de control impide la aprobación del acto irregular). Los controles correctivos se dirigen a rectificar los actos administrativos incorrectos, bien de forma sucesiva (si el órgano de control se limita a declarar la irregularidad del acto y ordenar o recomendar su rectificación) o sustitutiva (si el órgano de control sustituye el acto incorrecto por otro adaptado a la norma). Por último, los controles represivos se dirigen a castigar los actos irregulares que se detectan, bien de forma sancionadora (si el órgano de control indica la posible existencia de una responsabilidad penal o disciplinaria) o indemnizatoria (si el órgano de control manifiesta la posible existencia de responsabilidad patrimonial)²¹⁷.

²¹⁶ GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, p. 714; MÁÑEZ VINDEL, G., *op. cit.*, 1997, p. 787; FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, p. 573; CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 31; MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 138-146; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 526; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 841.

²¹⁷ El elemento causal del control de las Administraciones Públicas es la emisión de una opinión crítica sobre la gestión pública y es único para todas las actividades de control. Por el contrario, a pesar de que el elemento teleológico es también, como afirma DE LA CUÉTARA, J.M., imprescindible en toda actuación pública (*Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 191), la finalidad concreta en cada tipo de control puede ser diferente y diversa: la información, la sustitución, la sanción, la indemnización, etc. Por esta razón, las clasificaciones teleológicas aportadas por la doctrina difieren en su terminología, haciendo hincapié específicamente en alguna clase de modalidades. Así, si bien todos los autores reconocen la categoría de control preventivo, en unos casos la contraponen, siguiendo la doctrina italiana, al control sucesivo (GARCÍA MORILLO, J., *op. cit.*, 1985, pp. 64-65; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *op. cit.*, 2000, p. 113), al control sucesivo y sustitutivo (GARCÍA-TREVIJANO ROS, J.A. *op. cit.*, 1957, p. 214), al control represivo (ALBIÑANA GARCÍA-

Los controles de las Administraciones Públicas se dirigen todos ellos a la satisfacción de intereses públicos, si bien cada uno de ellos persigue uno o varios fines determinados. Así, por ejemplo, la fiscalización previa de los actos económico-financieros adopta una finalidad informativa cuando advierte de la existencia de defectos no esenciales que no suspenden el procedimiento, impeditiva cuando los defectos afectan a extremos esenciales que sí paralizan la tramitación, sucesiva cuando eleva un informe de actuación para que se adopten medidas correctoras en próximas actuaciones, y represiva (sancionadora y/o indemnizatoria) si emite un informe especial denunciando la existencia de indicios de responsabilidad penal, disciplinaria o patrimonial.

La fuente de información (*criterio causa*) que motiva el ejercicio del control permite distinguir entre controles reactivos y *proactivos*. Los controles reactivos son aquéllos en los que la información que motiva el control se obtiene de una fuente ajena al ente controlador (bien por denuncia de los particulares o de otras entidades públicas). El control proactivo surge cuando la fuente de información que motiva el control nace en el propio seno del órgano controlador (a través del requerimiento de información a terceros, la inspección o sus propios servicios de información)²¹⁸.

El sistema normativo de referencia (*criterio prescriptivo*), nos permite diferenciar los controles en razón a los objetivos perseguidos. En este sentido puede hablarse de controles jurídicos que comprueban la legalidad de la actividad administrativa; controles políticos que se pronuncian sobre lo atinado de las decisiones administrativas en relación con las políticas económicas, sociales, presupuestarias, etc.; controles económicos que atenderán a comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos (eficacia), la relación entre los objetivos alcanzados y los medios empleados (eficiencia) o la consideración exclusiva del coste de la actividad financiera

QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 203-205), o al control correctivo (DE LA CUÉTARA, J.M., *op. cit.*, 1986, pp. 151-152 y 163-164). Para finalizar, hay que aclarar que para buena parte de la doctrina el control preventivo se identifica con el control previo y el control correctivo con el posterior, cuando se trata de categorías diferentes (temporal y teleológica, respectivamente), que no siempre se encuentran unidas, como, por ejemplo, en los controles posteriores dirigidos a prevenir futuros problemas de gestión.

²¹⁸ GIL IBÁÑEZ, A.J., *El control y la ejecución del Derecho comunitario: El papel de las Administraciones nacionales europeas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998, p. 84. En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, J., distingue entre controles directos o propios (*proactivos*) y controles indirectos o impropios (reactivos) (*op. cit.*, 2006, p. 32).

(economía); o controles relativos a cualesquiera otros sistemas normativos (éticos, sociales, culturales, medioambientales, tributarios, etc.)²¹⁹.

Finalmente, de acuerdo a la naturaleza del objeto examinado (*criterio cualitativo*) se distingue entre controles materiales y formales. Los controles materiales o fácticos adoptan como referencia directamente la realidad física de los hechos examinados. Los controles formales o documentales se basan en el análisis de sus representaciones formales a través de los documentos que conforman el expediente administrativo. De esta forma, el análisis de la construcción de un edificio se puede realizar comprobando presencialmente las características de las obras (comprobación material) o a través de los planos, contratos, escrituras y demás documentos que representen las diferentes características y condiciones de la infraestructura realizada (comprobación formal)²²⁰.

2.3. La potestad de control de las Administraciones Públicas y sus modalidades.

La función de control pública es originariamente una manifestación de la soberanía que se atribuye a los detentadores del poder, pero en los Estados sociales y democráticos de Derecho la configuración del sistema de controles se extiende a un conjunto de instituciones públicas, entidades privadas y a los propios ciudadanos,

²¹⁹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 774-775. En este sentido, GARRIDO FALLA, F., diferencia los controles de legalidad, oportunidad, eficacia y financiero (GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, pp. 714-715); a los que añade NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., los controles de rentabilidad (*Notas sobre Derecho administrativo*, tomo I, Ratio Legis, Salamanca, 2003, pp. 89-91); aportando PEDROCHE Y ROJO, L. (*op. cit.*, 2003, pp. 41-42); CALVO VÉRGEZ, J. (*op. cit.*, 2006, pp. 30-31); PÉREZ ROYO, F. (*op. cit.*, 2008, p. 526), MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G. (*op. cit.*, 2008, pp. 840-841); y CAZORLA PRIETO, L.M. (*op. cit.*, 2009, p. 617) diferentes combinaciones de estos sistemas normativos.

²²⁰ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 818. Una terminología alternativa interesante, aunque carente de virtualidad práctica, es la que adopta GONZÁLEZ NAVARRO, F., en su estudio de la semiótica jurídica, distinguiendo entre lo *fáctico*, referido a los hechos en sí, y lo *sígnico*, con referencia a los signos que representan los citados hechos (*Lo fáctico y lo sígnico: Una introducción a la semiótica jurídica*, Ediciones Universitarias de Navarra, Pamplona, 1995, pp. 9-15). En este sentido, hay que recordar la importancia del documento y el expediente administrativo en el proceso de racionalización del ejercicio del poder como fórmula de dejar constancia perdurable del significado de los hechos políticos y gubernativos, pues «[d]ocumentar es dejar reflejo de la información recopilada, o creada por la propia Administración, permitiendo así su futura utilización para nuevas decisiones, ora con efectos sobre los ciudadanos, ora sobre la propia Administración, facilitando incluso su propio control», RIVERO ORTEGA, R., *El expediente administrativo: De los legajos a los soportes electrónicos*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pp. 49-57.

adoptando multitud de formas y manifestaciones con diferentes grados de intensidad jurídica (potestad, competencia o simple derecho subjetivo)²²¹.

En estos sistemas democráticos el control de los poderes públicos se fundamenta, como ya se ha justificado, en el principio de separación de poderes y en la necesidad de comprobar que su ejercicio se ha ajustado al mandato legal, y se materializa en «un acto impeditivo, cuyo contenido proclama la invalidez de la actividad realizada por el poder objeto de control»²²².

De forma añadida, el control de las Administraciones encuentra dos justificaciones de naturaleza funcional. En primer lugar, la gestión de intereses ajenos propia de las Administraciones Públicas conlleva que sea conveniente comprobar que la actuación pública se ha sujetado a los intereses generales. Por otra parte, la separación entre quienes dictan las normas (ciudadanos, legisladores o gobernantes en sus diferentes niveles de responsabilidad) y quienes las ejecutan (los altos cargos y los empleados públicos) hace necesario comprobar que se ha cumplido con los mandatos establecidos²²³.

La naturaleza jurídica de la función de control, como manifestación de los poderes soberanos, reúne todas las características propias de las potestades públicas pues su nacimiento se basa en el ordenamiento jurídico y no en un negocio jurídico *interpartes*, su objeto se extiende a una pluralidad de actos y situaciones, y su efecto

²²¹ GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *El Tribunal de Cuentas: El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, Universidad Nacional de Educación a Distancia/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001, p. 107. Como señala DE LA CUÉTARA, J.M., la potestad de control es una potestad/función subordinada a las potestades/poder (legislativa, ejecutiva y jurisdiccional), conferida por el ordenamiento jurídico a un centro de poder público que se encuentra limitada por los parámetros que la ley establece para el ejercicio de esta función, de forma similar al ejercicio de la potestad tributaria o presupuestaria (*op. cit.*, pp. 13-22). En el mismo sentido, con referencia específica a las características de la inspección como poder funcional, vid. GARCÍA URETA, A., *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2006, pp. 28-31.

²²² SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, pp. 151 y 157.

²²³ FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, pp. 568-569; PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 1995, p. 7; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 525; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 837-838. En todo caso, no hay que olvidar que la complejidad y la especificidad de las organizaciones públicas sobre el resto de organizaciones sociales supone «la interacción máxima de todos los factores sociales» y «el ejercicio del poder sobre todos los demás», BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 1984, pp. 18-19.

es la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos sobre los sujetos controlados²²⁴.

En este sentido, el control como potestad es un atributo o capacidad jurídica asignado *ex lege* a una institución pública que la habilita para ejercer la vigilancia de la actividad pública. Así, en sus máximas manifestaciones, el Poder Legislativo ostentará la potestad de controlar la acción del Gobierno (arts. 108 a 114 CE), el Poder Judicial la responsabilidad criminal de los miembros del Poder Ejecutivo y la potestad de enjuiciar los actos de las Administraciones Públicas (arts. 102.1 y 106.1 CE), y el propio Presidente del Gobierno asumirá la potestad de controlar a los miembros de su Gabinete (art. 98.2 CE).

Esta potestad de control necesita constituirse en competencia, es decir, en capacidad de obrar concreta y definida, atribuida a una institución pública que la habilita para dictar actos con valor jurídico. En los supuestos anteriores, las Cortes Generales serán competentes para someter al Presidente del Gobierno a una moción de censura (art. 111 CE), los Jueces y Tribunales para declarar la nulidad de los actos administrativos (art. 9.4 LOPJ) y el Presidente de Gobierno para resolver los recursos administrativos atribuidos por el ordenamiento jurídico (art. 114 LRJPAC)²²⁵.

Las potestades de control originarias se encuentran atribuidas a los poderes clásicos, pero el ordenamiento jurídico atribuye potestades de control derivadas por delegación, desconcentración o descentralización a diversos órganos e instituciones públicas. Así, por ejemplo, como manifestaciones *ex lege* de este poder derivado en el campo financiero pueden citarse la delegación en la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas de la capacidad de las Cortes Generales de aprobar la Cuenta General del Estado (disp. trans. 1ª LOTCu), la

²²⁴ GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J.M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, pp. 740-743. Hay que recordar que las potestades públicas reúnen cinco características: la producción o sujeción de efectos sobre terceros, el ejercicio en interés de persona distinta de su titular, la necesidad de su utilización cuando se dan los supuestos previstos en la norma, la indisponibilidad para su titular y la susceptibilidad de aplicación de forma indefinida, sin agotarse por su ejercicio, DE LA CUÉTARA, J.M., *op. cit.*, 1986, pp. 40-47. En el mismo sentido, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 75-78; BERMEJO VERA, J., «La Administración inspectora», en SOSA WAGNER, F. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000, pp. 1256-1257; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *op. cit.*, 2008, pp. 451-454.

²²⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1986, pp. 31-32. Acerca de la distinción entre la capacidad jurídica de las Administraciones Públicas como conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento y la capacidad de obrar para ejercer las diferentes competencias, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *op. cit.*, 2008, pp. 430-435. Como ha resaltado BAENA DEL ALCÁZAR, M., la diferenciación entre potestades y competencias no es pacífica en nuestro Derecho Público («Competencias, funciones y potestades», en MARTÍN-RETORTILLO, S., *op. cit. bib.*, 1991, pp. 2455-2459).

desconcentración en la Intervención General de la Administración del Estado de la potestad de control interno del Gobierno sobre la actividad económico-financiera (art. 140.2 LGP) y la descentralización en un órgano dotado de personalidad jurídica propia, como el Tribunal de Cuentas, del examen técnico de las cuentas públicas que corresponde originariamente a las Cortes Generales (art. 136 CE)²²⁶.

La extensión democrática del poder del control a las minorías, la adopción de formas organizativas jurídico-privadas y la *externalización* de los servicios públicos han propiciado la existencia de unos controles de segundo rango jurídico como derechos subjetivos, atribuidos a sujetos que no ostentan una potestad sobre el ente público controlado. La naturaleza de derecho subjetivo de estos controles nos permite hablar de controles públicos debilitados frente a los controles públicos plenos derivados de la atribución de una potestad²²⁷.

Estos derechos pueden tener su origen en la atribución legal o en los negocios jurídicos. En cuanto a los primeros, los derechos subjetivos de control *ex lege* suponen la atribución a las organizaciones sociales (*v. gr.*, el derecho a la acción pública) o los ciudadanos como particulares (*v. gr.*, el derecho al recurso administrativo) de la capacidad de instar la acción de control pública. En relación a los segundos, los derechos subjetivos *negociales* nacen en virtud de convenios o contratos celebrados entre las entidades privadas y las organizaciones públicas para el ejercicio de una actividad de control de naturaleza imperativa o voluntaria (*v. gr.*, las auditorías de cuentas anuales que deben contratar las sociedades mercantiles con auditoras privadas o los controles de calidad) a los que se someten algunas entidades públicas como un plus de garantía a los controles públicos.

Las manifestaciones y modalidades de la función de control reconocidas por el ordenamiento jurídico dependerán de la voluntad del legislador y, en esta materia, la diversidad de regulaciones ha sido manifiestamente prolífica y heterogénea. Un somero análisis de la forma y el contenido de las previsiones legales del control de las Administraciones Públicas nos muestra términos como asesoramiento, intervención, verificación, inspección, fiscalización, revisión, supervisión, censura, seguimiento,

²²⁶ En el mismo sentido, DE LA CUÉTARA, J.M., señala que las Cortes Generales ostentan una potestad de control originaria sobre el Ejecutivo, que ha delegado parcialmente en el Defensor del Pueblo y el Tribunal de Cuentas (*op. cit.*, 1986, pp. 21-22).

²²⁷ Como dice DE LA CUÉTARA, J.M., la ajeneidad es la nota distintiva de los derechos subjetivos frente a las potestades públicas, en tanto que los derechos subjetivos se reconocen por el ordenamiento jurídico como defensa de los derechos de su titular, aunque éstos puedan delegar su representación a favor de terceros —*v. gr.*, las organizaciones sociales representativas— (*op. cit.*, 1986, pp. 43-44).

evaluación, auditoría, enjuiciamiento, etc. cuyo contenido concreto depende de la definición jurídica que le otorgue cada legislación sectorial y, aun dentro de ésta, de la configuración establecida en cada norma individualizada²²⁸.

La vinculación entre el término control y estos vocablos puede definirse, siguiendo a RIVERO ORTEGA, como de género a especie, si bien pueden establecerse, tomando como referencia fundamentalmente el control de la actividad financiera, seis grandes categorías o modalidades: el *asesoramiento*, la *evaluación*, la *intervención*, la *fiscalización*, la *inspección* y el *enjuiciamiento*. Hay que recordar que en todos los casos estamos ante funciones dirigidas a manifestar una declaración de juicio crítico sobre una actividad pública, pero el grado de intensidad de este control diferirá en cada caso en virtud de la información obtenida, los medios empleados o el alcance de la propia declaración²²⁹.

²²⁸ La terminología adoptada está plenamente consolidada en el Derecho financiero, si bien estos términos también se emplean por otras ramas del Derecho (*v. gr.*, la intervención de mercados financieros, la fiscalización parlamentaria del Gobierno o las inspecciones laborales de empresas). La diferenciación de estas modalidades siempre presenta un carácter contingente e histórico y, así, algunas tienden a desaparecer a través de la evolución normativa (*v. gr.*, la censura como fórmula intermedia entre la fiscalización y el enjuiciamiento, propia del control de las cuentas públicas por el Tribunal de Cuentas como se estudiará en el *Capítulo Tercero*) y, por el contrario, otras emergen y se configuran paulatinamente con identidad propia (*v. gr.*, la auditoría como técnica de fiscalización de las cuentas financieras, que se está consolidando como una modalidad de control a medio camino entre la fiscalización y la inspección en los ordenamientos fiscales, laborales y medioambientales). Acerca del origen de estos términos en el ámbito contable privado, vid. FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. «Las nuevas orientaciones en el control de gestión aplicadas al gasto público», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 397-407. En este mismo sentido, vid. las referencias a este 'babel' terminológico sobre las manifestaciones del control de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Derecho financiero y tributario (Hacienda Pública II)*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1982, p. 113; BERMEJO VERA, J., *op. cit.*, 2000, pp. 1259-1260; y PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 38.

²²⁹ RIVERO ORTEGA, R., «Inspección y control de riesgos en materia de emisiones contaminantes», *NUE*, nº 258, 2006b, p. 79. El origen histórico del establecimiento de estas modalidades de control puede encontrarse en la instituciones de la *Censura* y el *Visado* establecidas en la República romana, por las cuales, respectivamente, se clasificaba a los ciudadanos permitiendo cierto control fiscal, y se validaban y autentificaban los documentos de los particulares; funciones que posteriormente pasaron a ser asumidas por los emperadores, quienes las delegaron en los *auditores* que conocían de las sentencias pronunciadas, los *interventores* que participaban en los asuntos intercediendo o condenando y los *fiscalizadores* que defendían los intereses del Fisco investigando las operaciones de los particulares, ALEMANY EGUIDAZU, J., *op. cit.*, 2008, pp. 77-78. Esta distinción centrada en los términos de intervención, fiscalización e inspección en el ámbito financiero fue tempranamente justificada, ya en una etapa más cercana, por FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., *Ley de Contabilidad y Fiscalización e Intervención de los derechos y obligaciones del Estado*, con la colaboración de RUIZ JAIME, F., Madrid, 1958, pp. 404-405; y, posteriormente, por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, p. 199. Como la historia parece ser cíclica, en la actualidad la distinción tiende a realizarse de nuevo entre los conceptos de intervención, fiscalización y auditoría, vid. CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 90-91. En ocasiones, se reduce la actividad de control al ejercicio de estas tres modalidades, excluyendo el

En primer lugar, el *asesoramiento* o la *consultoría* es la modalidad de control menos inquisitiva pues implica un juicio crítico no vinculante (consejo) acerca de las alternativas a una decisión pública. El dictamen es la forma paradigmática de resolución de estos procedimientos que pueden ser formales (*v. gr.*, los dictámenes del Consejo de Estado) o informales (*v. gr.*, las respuestas verbales de los asesores gubernativos). Los medios y facultades que ostentan los órganos consultivos son limitados, restringiéndose a la información facilitada por el órgano consultante²³⁰.

El asesoramiento especializado se introduce en el procedimiento administrativo, como señala SANTAMARÍA PASTOR, para obtener información de hechos o elementos técnicos y analizar su ajuste al Derecho y al interés público. Esta labor puede ser desarrollada por el propio órgano administrativo resolutorio, pero el régimen jurídico de cautelas administraciones exige, en defensa de los intereses públicos, la aportación de otras informaciones públicas o privadas, para garantizar la ponderación de los intereses en juego, conforme al principio de objetividad, y tomar

asesoramiento que correspondería a la llamada Administración consultiva, la evaluación que correspondería a la propia Administración ejecutiva y el enjuiciamiento que se reduciría a la propia actividad jurisdiccional de la Administración de Justicia. Como ejemplo de esta línea doctrinal, PASCUAL GARCÍA, J., argumenta que «[a] diferencia de la función asesora, la finalidad propia [de la función de control] no es ilustrar al órgano decisorio sobre cuestiones o aspectos jurídicos o de gestión, lo que convertiría sus resultados en un mero dictamen, ni decidir sobre el derecho aplicable a una cuestión controvertida, lo que le convertiría en una sentencia, sino garantizar una gestión regular de las finanzas públicas» (*op. cit.*, 2005, p. 770). En mi opinión, todas estas manifestaciones constituyen auténticas actividades control por las razones que se justificarán a continuación.

²³⁰ El asesoramiento no se integra tradicionalmente entre las manifestaciones de la función de control, sino que forma una actividad con identidad e instituciones propias que constituye la Administración consultiva. Esta diferenciación entre Administración consultiva y controladora no obedece, en mi opinión, sino a razones históricas, pues las instituciones consultivas obtuvieron un pronto reconocimiento de los ordenamientos a partir de la diferenciación entre los órganos ejecutivos, deliberantes y consultivos (*v. gr.*, los consejos consultivos antecedentes del Consejo de Estado), mientras el control se ejercía de manera indiferenciada hasta mediados del siglo XIX por los propios órganos ejecutivos (*v. gr.*, los consejos de hacienda que realizaban intervención fiscal hasta la aparición de la IGAE). La naturaleza debilitada de este control consultivo, con ausencia de un carácter categórico e imperativo, ha contribuido, como ocurre con la mayor parte de las manifestaciones fronterizas de las instituciones, a considerar su naturaleza independiente; pero, al igual que el resto de modalidades de control, estamos ante una potestad por la cuál *un sujeto (órgano asesor) emite una declaración de juicio crítico (consejo) acerca de si la actividad de una Administración Pública (órgano asesorado) es conforme a las normas o mandatos emanados de un sistema normativo de referencia (político, jurídico, económico, etc.)*. Por ello, a pesar de que la doctrina que se ha acercado al estudio de la Administración consultiva ha resaltado su naturaleza exclusivamente asesora, ello no ha sido óbice para reconocer su carácter de control preventivo de la actividad pública. En palabras de CAVERO LATAILLADE, I., con referencia al Consejo de Estado, sus actividades son «consultivas y de asesoramiento de distinta naturaleza e intensidad; de control preventivo; de garantía de legalidad; de aseguramiento de acierto y oportunidad y, de cooperación en la creación de una doctrina jurídica» (*La función consultiva del Consejo de Estado y su aportación al ordenamiento jurídico: Lección inaugural, Apertura del Curso Académico 2001-2002*, Universidad San Pablo, CEU, Madrid, 2001, pp. 4-9).

decisiones sin el apasionamiento propio de quien esta inmerso en la actividad, conforme al principio de imparcialidad²³¹.

La finalidad garantista de la función consultiva le permite servir de técnica preventiva en la lucha contra la corrupción, pero la limitación de medios con la que se ejerce reduce su eficacia en relación con el descubrimiento de conductas corruptas. A pesar de ello, la *auctoritas* o prestigio de estas instituciones, como se estudiará *infra* de forma específica en relación al Consejo de Estado, impide en muchos casos a los centros gestores de los intereses públicos el ejercicio de la actividad pública en contra del criterio manifestado por el órgano consultivo ante el riesgo de incurrir en la desviación de poder.

En segundo lugar, la *evaluación* supone emitir un juicio de valor acerca del grado de cumplimiento (valoración) de la actividad pública. La opinión emitida por el evaluador ha de ser una medida cuantitativa o cualitativa de los resultados y efectos de la gestión pública. En definitiva, como señala FUENTES VEGA, «[e]n sentido estricto evaluar una política pública es conocerla, estudiarla y verificarla con objeto de emitir un juicio sobre su valor y, en su caso, sobre los efectos producidos»²³².

La evaluación en las sociedades democráticas abiertas es una práctica que se debe instituir en las Administraciones Públicas porque de ella depende la confianza de los ciudadanos. Esta evaluación implica que los ciudadanos y sus instituciones representativas pueden conocer los resultados intermedios y finales de la acción

²³¹ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Principios de Derecho administrativo general*, tomo II, Iustel, Madrid, 2004, pp. 62-63. En el mismo sentido, DE LA QUADRA-SALCEDO Y FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T., destaca que «[l]a aparición de órganos consultivos justifica su existencia como una forma de control que implica la obligación de contrastar la opinión propia con la de un órgano colaborador, pero neutral; de un órgano que por no estar en la línea jerárquica de la organización, ni haber estado presente en el proceso de elaboración de la decisión no es esclavo de sus propias decisiones previas, sino que tiene ese distanciamiento del proyecto, aunque nunca de los intereses públicos, que le permiten examinar con lucidez los proyectos y asesorar con objetividad respecto del propio proyecto» («El Consejo de Estado en un Estado social y democrático de Derecho» en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1988, p. 215).

²³² FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, p. 580. La evaluación no ha sido considerada hasta fechas relativamente recientes como una manifestación individualizada del control, pues la valoración crítica de la actuación de los agentes públicos se realizaba directamente por la escala jerárquica, los parlamentarios o los ciudadanos de manera no formal y sin más trascendencia al exterior que sus repercusiones sobre los procedimientos de nombramiento o cese de quienes ejercen las funciones públicas en sus distintas modalidades. A partir de la tendencia a la evaluación técnica de las políticas públicas, esta modalidad de control ha adquirido la naturaleza de categoría propia dentro de las modalidades de control, considerándose «un examen del rendimiento de la organización a partir de ciertos estándares de referencia, al objeto de retroalimentar las otras fases del proceso y hasta, en su caso, la propia planificación estratégica o formulación de la estrategia de la organización», CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 201-208.

administrativa. Como señala UVALLE BERRONES, no estamos ante un ejercicio únicamente técnico, sino institucional «porque implica la participación de actores gubernamentales y sociales que tienen interés en el impacto, los costos y los beneficios que se derivan con el desempeño de la administración pública»²³³.

La evaluación de las políticas u otros aspectos de la gestión pública nos permitirá conocer la desviación de la gestión pública de los objetivos iniciales, lo que puede poner de manifiesto, en el caso de desfases importantes, la existencia de posibles supuestos de corrupción que, recordemos, se caracterizan en uno de sus elementos por la desviación de los intereses generales. Por lo tanto, esta modalidad de control nos puede servir de síntoma o indicio para iniciar las investigaciones de posibles prácticas fraudulentas, si bien no estará capacitada, dada la limitación de la información de la que dispone, para detectar indicios concretos y fiables.

En tercer lugar, la *intervención* es un control directo e inmediato que participa en la conformación del acto administrativo (participación) a través de la emisión de un juicio crítico que forma parte o completa la declaración de voluntad administrativa. Esta participación activa del propio órgano controlador en la adopción de decisiones públicas, aunque sin perder su naturaleza propia, permite un control muy directo sobre los órganos controlados. El visado o el visto bueno concomitante a la aprobación de un acto administrativo es la fórmula interventora más clásica (*v. gr.*, el visto bueno de los interventores en la recepción material de las inversiones o la participación con voz y voto de los abogados del Estado en las mesas de contratación), pero existen fórmulas más elaboradas como las autorizaciones o aprobaciones previas para la tramitación de ciertos expedientes administrativos (*v. gr.*, la autorización previa del Consejo de Ministros a los órganos de contratación para celebrar contratos a partir de cierta cuantía)²³⁴.

²³³ UVALLE BERRONES, R., *La responsabilidad política e institucional de la Administración Pública*, Instituto de Administración Pública del Estado de México, 2003, pp. 199-200. En el mismo sentido, FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, pp. 580-582.

²³⁴ La doctrina financiera clásica ha utilizado el criterio formal para distinguir entre la intervención y la fiscalización, consistiendo la primera en «la *presencia*, acreditada mediante anotaciones y diligencias en la realización de los ingresos y de los pagos» y la segunda en «el *examen* previo de los documentos, propuestas o expedientes» FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., *op. cit.*, 1958, pp. 404-405, y, en el mismo sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 228-230. Esta distinción inicial de naturaleza física se ha espiritualizado, extendiéndose los supuestos de *intervención* desde la presencia o 'participación física' en los actos administrativos a su participación 'jurídica' con voluntad integradora de los actos administrativos formando parte de la fase de resolución del procedimiento, y los casos de *fiscalización* desde su naturaleza no presencial a su carácter no participativo, sino únicamente informativo en el procedimiento. En definitiva, la característica

La intervención inquisitiva directa y compulsiva como forma de participación de los órganos de control en la propia actividad ejecutiva ha sido el método tradicional de control, al menos en el ámbito financiero; pero, la complejidad del proceso administrativo no facilita en la actualidad su ejercicio por razones operativas, (no puede haber un interventor para cada acto que dicte la Administración) y funcionales (la complejidad de los expedientes impide su examen directo y sumario), siendo sustituida por un modo de control más elaborado como es la fiscalización.

El carácter previo o concomitante y su inserción en la propia configuración del acto administrativo permiten que las actuaciones interventoras sean un eficaz antídoto contra la corrupción. Si retomamos los ejemplos anteriores, el Gobierno que ha de autorizar una compra de gran envergadura económica, el interventor que presencia como se reciben los bienes adquiridos o el abogado del Estado que participa en una mesa de contratación pueden detectar (y evitar) *in situ* un acto fraudulento, al menos, cuando este es evidente (la importante compra propuesta no se justifica por razones de operatividad de los servicios, los bienes recibidos no son conformes con lo solicitado o las ofertas recibidas no se valoran con las suficientes garantías de imparcialidad).

En cuarto lugar, la *fiscalización* es una modalidad de control destinada a emitir un juicio crítico sobre la regularidad (verificación) de un acto administrativo, determinando su ajuste a la legalidad o a otro parámetro de buena gestión pública. Los procedimientos de fiscalización son más complejos que las intervenciones, adoptando generalmente la forma de informes escritos. Estos procedimientos son de naturaleza mixta (técnica y formal), si bien las facultades atribuidas a los órganos controladores, aun siendo amplias pues pueden recabar toda la información y asesoramiento que precisen, son limitadas a los datos que figuran en los expedientes administrativos, sin que puedan realizar una labor investigadora para obtener la información.

La fiscalización es, en la actualidad, la modalidad básica de control destinada a examinar críticamente la actuación administrativa a través de un órgano ajeno a quien adopta la decisión. Las actuaciones fiscalizadoras se insertan como un trámite preceptivo en numerosos procedimientos administrativos, asegurando la adecuación legal o técnica de la decisión administrativa, o se realizan *a posteriori* en procedimientos especiales que vigilan de la regularidad de estas actuaciones.

distintiva de la intervención con respecto al resto de las modalidades controladoras será la existencia de una nota activa de participación e interposición de autoridad (CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 91).

La fiscalización es, pues, la técnica de control por antonomasia destinada a asegurar la regularidad de los actos administrativos mediante un examen crítico de los expedientes administrativos por lo que en esta instancia de control debería detectarse los actos corruptos manifiestamente ilegales o irregulares, así como indicios claros de la existencia de irregularidades ocultas. No hay que olvidar que los actos corruptos son, con carácter general, ilegales, y, aunque en muchos ocasiones suelen lograr cubrir formalmente la legalidad, en otros muchos casos el defraudador ha obviado alguno de los requisitos exigidos formalmente (v .gr., la concesión de una licencia mediante soborno para una actividad que no cumple la legislación urbanística se puede detectar si un órgano de control revisa la legalidad del acto). Por el contrario, los órganos fiscalizadores alegan habitualmente que los objetivos de la fiscalización no son detectar la corrupción y el fraude, sino la legalidad y la buena gestión, por lo que el conocimiento de un hecho fraudulento en el ejercicio de la función fiscalizadora será casual. Las facultades fiscalizadoras son limitadas, 'los auditores no son policías' se afirma, por lo que no es posible detectar los actos de corrupción, que tienden a la ocultación y la discreción, salvo que estos sean notorios o flagrantes.

En quinto lugar, la *inspección* es una declaración de juicio de carácter inquisitivo destinada a descubrir la veracidad conocida u oculta (investigación) de los actos de interés público. La forma habitual de resolución de estos procedimientos es el acta y sus procedimientos son fundamentalmente jurídicos con el fin de garantizar los derechos de los sujetos controlados, pues las facultades inspectoras suelen ser amplias. Así, los funcionarios que ejercen las funciones inspectoras suelen tener atribuida la condición de autoridad y están facultados para la entrada en domicilios de empresas, la solicitud de información de cuentas corrientes o la retención de documentos, pudiendo, incluso, solicitar el apoyo policial o judicial para cumplimentar sus actuaciones²³⁵.

²³⁵ La función o potestad de inspección es una actividad ejecutoria que tiene como finalidad, «en cualquier plano», la seguridad de los intereses generales, como objeto la comprobación e investigación del cumplimiento de los diferentes sistemas normativos, como límite el carácter reglado en tiempo, forma y alcance, y como características habituales su ejercicio por funcionarios especializados y su documentación en actas que recogen sus resultados, vid. BERMEJO VERA, J., *op. cit.*, 2000, pp. 1253-1559 y 1265-1268. Por su parte, RIVERO ORTEGA, R., hace referencia a las finalidades preventivas en el cumplimiento de las normas, instructivas en la educación y mejora de las actividades de interés social, informativas para la recogida de datos por parte de la Administración y, coyunturalmente, recaudatorias a través de tasas tributarias, y en el carácter reglado del procedimiento y su formalización mediante actas administrativas, (*op. cit.*, 1999, pp. 79-86, 163-166 y 202-208).

Estas comprobaciones pueden ejercerse sobre actividades o sujetos *extraadministrativos*, *interadministrativos* o *intraadministrativos* en los que priman la defensa de un interés público prevalente. Las inspecciones extraadministrativas se realizan sobre actividades privadas (*v. gr.*, laboratorios o vehículos), o personas físicas o jurídicas (*v. gr.*, deportistas, contribuyentes o entidades financieras). Las inspecciones interadministrativas nacen por atribución *ex lege* de la potestad de inspección de una Administración Pública como consecuencia de una transferencia funcional o el ejercicio de competencias específicas, entre las que cabe destacar la denominada ‘Alta inspección’ que se atribuye a la Administración estatal sobre las Administraciones autonómicas en las competencias compartidas en las que la primera ostenta la función legislativa y las segundas la función de desarrollo legislativo y ejecución. Por último, la inspección intraadministrativa o autoinspección es una potestad que se atribuye a unos órganos de una Administración para comprobar el cumplimiento normativo de sus propios órganos o servicios (*v. gr.*, las inspecciones de servicios)²³⁶.

La naturaleza inquisitorial de las funciones inspectoras y la amplitud de facultades que se le atribuyen le permiten investigar y descubrir hechos ocultos que desvirtúan la realidad administrativa examinada por los órganos ordinarios de control, por lo que es un instrumento imprescindible para el descubrimiento de las conductas corruptas.

En sexto lugar, el *enjuiciamiento* es un proceso declarativo que emite un juicio crítico completo (revisión) sobre los actos de las Administraciones Públicas. La terminación de estos procedimientos adopta la forma de sentencia judicial o resolución administrativa y su tramitación es plenamente formal, sujeta a la normativa relativa a los procedimientos judiciales o los recursos administrativos. Cuando es necesaria la aportación del componente técnico en estos procedimientos, se integran como un

²³⁶ BERMEJO VERA, J., *op. cit.*, 2000, pp. 1258-1564. La inspección administrativa nace como una manifestación de la actividad de policía que, en sus ascendientes más tempranos en nuestro país puede identificarse en las competencias de los veedores, los corregidores y los intendentes; para comenzar en el siglo XIX por la aparición de los cuerpos de inspección especializados en materias como minas, trabajo o el fisco; y, más recientemente, con su extensión a materias sociales como el medio ambiente o el consumo, o nuevas manifestaciones como la autoinspección de los particulares, la inspección por parte de los sujetos privados o la citada Alta inspección interadministrativa, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 34-62, 75-78, 137-142 y 149-162.

trámite incidental de prueba de naturaleza pericial que asesora al órgano competente para su resolución²³⁷.

La potestad que ostentan las Administraciones Públicas para dictar sus propias decisiones ejecutivas hace que el recurso sea la técnica de enjuiciamiento más habitual, la cual permitirá la revisión de la legalidad de la actuación administrativa, a petición del administrado o de oficio por la propia Administración. El recurso supone una doble garantía: para el administrado en defensa de sus intereses individuales y para la Administración para atender los intereses generales. El sistema de recursos administrativos se encuentra duplicado: la vía administrativa y la judicial²³⁸.

El derecho de los ciudadanos a iniciar estos procedimientos de revisión de la actuación administrativa y la plenitud de las pruebas que pueden aportarse al proceso permiten conocer hechos ocultos a la propia Administración y, por lo tanto, detectar actuaciones fraudulentas. Pero la actividad de enjuiciar los actos de la Administración, es decir, de revisar plenamente lo realizado, supone un gran esfuerzo de medios por lo que debe restringirse a supuestos muy concretos, por lo que la detección de las posibles ilegalidades debería producirse con carácter general en los controles previos habilitados al efecto.

La totalidad de estas modalidades de control suponen declaraciones de juicio crítico acerca del ajuste a la legalidad o la buena gestión de la actuación de las Administraciones Públicas, diferenciándose exclusivamente por la finalidad última de

²³⁷ El enjuiciamiento es intrínsecamente la función de control más completa y elaborada pues su ejercicio permite revisar, con gran amplitud de medios, la actividad administrativa. La preeminencia de la Administración de Justicia y la naturaleza jurisdiccional de sus resoluciones ha monopolizado *de facto* la tarea de enjuiciar, pero existen otros muchos organismos y entidades con capacidad para juzgar la actividad administrativa, aunque sin el carácter de cosa juzgada, como los Tribunales administrativos o los órganos encargados de resolver los recursos administrativos.

²³⁸ En sentido contrario, y con referencia específica a los recursos en sede administrativa, SANTAMARÍA PASTOR, J.A., considera que el fin primordial es la resolución de conflictos entre Administración y ciudadanos, siendo el resto de fines de carácter subordinado pues los recursos administrativos no suponen un control efectivo de la legalidad, pues ni ésta es la finalidad del recurrente (que busca su interés), ni de la Administración (que intenta defender su decisión, considerando que se atiende al interés general); y, además, tampoco sirve para asegurar de forma efectiva esta legalidad, pues a pesar de que la jurisprudencia contenciosa muestra un alto porcentaje de actos ilegales, la mayor parte de los actos administrativos no son impugnados, o, de serlo, son desestimados en vía de recurso administrativo («Los controles sobre la actuación de las Administraciones Públicas», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004b, pp.180-182. En mi opinión, y siguiendo la concepción de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., en esta materia se pone de manifiesto nuevamente la dualidad de los fines del Derecho Administrativo como garantía de los ciudadanos y de la Administración, siendo, por lo tanto, el recurso administrativo, tanto un derecho del particular, como un control administrativo (vid. *op. cit.*, 2004, pp. 525-529).

esta declaración. Así, el asesoramiento y la evaluación no tienen naturaleza inquisitiva, sino que únicamente buscan apoyar la gestión con la información de las posibles alternativas existentes (consejo) o la valoración de los resultados obtenidos (valoración), pero sin calificar la regularidad de los actos administrativos. La intervención, la fiscalización, la inspección y el enjuiciamiento son declaraciones de juicio de naturaleza inquisitiva pues tienden a la indagación o averiguación de unos hechos, si bien el grado de profundidad se incrementa en cada una de ellas: la intervención por su naturaleza directa se limita a los hechos concretos que se ven o se deducen de un examen directo de las actuaciones administrativas, la fiscalización supone la verificación de los expedientes administrativos para comprobar su grado de veracidad, la inspección la investigación de la actuación administrativa mediante la práctica de diligencias tendentes a acreditar la verdad oculta y el enjuiciamiento la revisión mediante una prueba completa de la decisión ya adoptada²³⁹.

Por lo tanto, en razón a las características de estas modalidades de control, el asesoramiento y la evaluación únicamente pueden aportar información indiciaria sobre la existencia de actividades corruptas pues no valoran la posible existencia de ilegalidades ni de hechos ocultos. La intervención, la fiscalización y la inspección debieran ser los medios ordinarios de descubrimiento de la corrupción pública pues, en primera instancia, la intervención debe garantizar la veracidad de las decisiones adoptadas, la fiscalización debería detectar los actos ilegales que se desprenden de los expedientes administrativos y la inspección debería descubrir a través de investigación los actos defraudatorios ocultos. El enjuiciamiento sería la última *ratio* en materia de control de la corrupción para descubrir, previa denuncia, aquellos supuestos de corrupción que por su complejidad o grado de sofisticación en su ocultación no han podido ser detectados por los procedimientos ordinarios de control.

3. El control interno de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción.

El control interno es una manifestación de la potestad autoorganizativa que permite a las Administraciones Públicas el autocontrol de su propia actividad. En el

²³⁹ En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define los términos 'consultar' como «pedir parecer, dictamen o consejo», 'evaluar' como «señalar el valor de algo», 'intervenir' como «tomar parte en un asunto»; 'fiscalizar' como «criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien», 'inspeccionar' como «examinar, reconocer atentamente» y 'enjuiciar' como «someter una cuestión a examen, discusión y juicio» (REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22^a edición, <http://www.rae.es> [ref. 19 de diciembre de 2007], s.f.

conjunto de principios de la organización administrativa, la función de control se integra como una potestad de carácter medial que velará por el correcto funcionamiento de las demás potestades administrativas, sin que se produzcan extralimitaciones en su ejercicio con respecto a los fines encomendados a las Administraciones Públicas²⁴⁰.

En palabras de LAZO VITORIA, su finalidad primaria es la de servir de «primer filtro para detectar posibles irregularidades o inobservancias al orden establecido», para posteriormente, en su caso, poner en marcha los subsiguientes mecanismos de garantías de control externo. En definitiva, este autocontrol puede afirmarse, como dice SÁNCHEZ MORÓN, que «es absolutamente prioritario, dadas las dimensiones de toda Administración moderna, por la imposibilidad material de que los controles institucionales externos, ya sean parlamentarios o judiciales, abarquen la totalidad del objeto teórico de su fiscalización»²⁴¹.

El principio de control interno de las Administraciones Públicas no está reconocido expresamente en la Constitución de 1978 dentro del catálogo de directrices básicas de la organización administrativa del art. 103.1 CE²⁴². De la misma forma, las

²⁴⁰ CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 1983, p. 535; y NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., *op. cit.*, 2003, pp. 89-91. Este autocontrol, como ha afirmado SÁNCHEZ MORÓN, M., «es absolutamente prioritario, dadas las dimensiones de toda Administración moderna, por la imposibilidad material de que los controles institucionales externos, ya sean parlamentarios o judiciales, abarquen la totalidad del objeto teórico de su fiscalización (*op. cit.*, 1991, p. 140). La relación jurídica de control interno se manifiesta como un fenómeno totalmente necesario en un Estado de Derecho con el fin de proteger los postulados constitucionales en materia financiera, entre los que deben de incluirse las prácticas corruptas que interfieren la correcta actividad financiera del Estado, pues «cuando no hay control adviene el caos», MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 110-118. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la potestad de autoorganización es inherente al ejercicio del Poder Ejecutivo, respetando la estructura establecida por el poder constituyente y el Legislativo, RIVERO ORTEGA, R., *Administraciones públicas y derecho privado*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 33-42. Acerca de la distribución constitucional de la potestad organizativa del Gobierno y la Administración entre los poderes constituyente, legislativo y ejecutivo, vid. PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, 2009, pp. 89-144.

²⁴¹ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 40; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 140.

²⁴² Estos principios de organización del art. 103.1 CE «suponen criterios imperativos básicos establecidos por el poder constituyente, a los que queda específicamente vinculada la potestad organizatoria que se reconozca al Legislativo o a la misma Administración». MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «Reserva y autorreserva legales en materia de organización de la Administración del Estado (A propósito de la legalidad de los Reales Decretos reestructuradores de la Administración, de 1977 y 1979)», *RAP*, nº 92, 1980, p. 193. Por parte de la doctrina se ha criticado la falta de reconocimiento del principio de control en el art. 103.1 CE, pero, como ha explicado BAENA DEL ALCÁZAR, M., esta omisión se debe a su falta de reconocimiento generalizado en nuestra doctrina jurídico-pública, pues su construcción es producto de la doctrina jurídica norteamericana trasladando criterios propios de las organizaciones privadas (*op. cit.*, 1984, pp. 83-84), y, así, por ejemplo, la obra tradicional de GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A., únicamente incluye en su catálogo de principios jurídicos de la organización administrativa la competencia, la jerarquía, la descentralización (autarquía y

instituciones tradicionales especializadas en el control interno tampoco han recibido un expreso apoyo constitucional, salvo un específico reconocimiento a un órgano de naturaleza consultiva como es el Consejo de Estado (art. 107 CE) y una difusa mención al Consejo Económico y Social (art. 131.2 CE)²⁴³. En cambio, la Constitución si ha reconocido todo un catálogo de garantías o controles internos de carácter procedimental como el derecho de audiencia de los interesados y las corporaciones sociales (art. 105, a. y c. CE) y el derecho de participación en la acción administrativa

autonomía) y la colegialidad (*op. cit.*, 1957, p. 185). En opinión de BAENA DEL ALCÁZAR este reconocimiento del principio de control interno, que sería el omitido en el art. 103.1 CE, no sería necesario pues el mismo se encuentra ya implícito en el principio de jerarquía (*op. cit.*, 1984, pp. 97-98). En mi opinión, la inclusión expresa del principio de control de las Administraciones Públicas no hubiese sido baladí, como reconocimiento constitucional de la obligación de vigilar que los mandatos de los ciudadanos y representantes se ejercen con rectitud, estableciendo un principio rector ineludible en toda organización administrativa que gestione intereses públicos. Esta mención constitucional hubiese establecido un principio con plenos efectos jurídicos, que obligaría a la Administración a establecer mecanismos específicos de control que, una vez instaurados, concederían a los particulares el derecho a reclamar su efectividad. La línea jerárquica, aunque justifica el ejercicio del control directo sobre los subordinados, no es base suficiente para articular los controles horizontales especializados (como el de las inspecciones de servicio o las intervenciones), en los que no existe tal relación de subordinación entre los órganos controlador y controlado, y tampoco permite justificar el control sobre la Administración institucional y periférica de los órganos centrales de la Administración General que no se basa en relaciones de jerarquía. En este sentido, GARCÍA-TREVIJANO ROS, J.A., ya exponía, en el marco de una Administración netamente centralista como la franquista, un ejemplo significativo de la posible independencia entre jerarquía y control al hacer referencia al hecho de que un Gobernador Civil no es superior jerárquico de los órganos internos que integran el Gobierno Civil, salvo que tuviese facultades resolutorias, y, en cambio, si ostenta facultades de dirección y de control (*op. cit.*, 1957, pp. 208-209).

²⁴³ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1980, P. 192. La ausencia del reconocimiento expreso de instituciones de control interno plenamente asentadas en nuestra tradición administrativa como la Intervención General de la Administración del Estado o las Inspecciones Generales de Servicios se debe al deseo de respetar plenamente la potestad *autoorganizativa* de las Administraciones Públicas y los poderes legislativos de los que dependen, pero, como ha denunciado SÁNCHEZ MORÓN, M., ante la falta de previsión constitucional y estatutaria se ha producido un desarrollo improvisado y poco entusiasta de los controles internos institucionalizados lo que ha motivado serios problemas de corrupción en las Administraciones Autonómicas (*op. cit.*, 1991, pp. 198-200). En este sentido, y al contrario que la omisión del principio de control, en opinión de BAENA DEL ALCÁZAR, M., «más sensible es, en cambio, que se haya omitido mencionar a los controles internos de carácter financiero y contable» («La ordenación de la Administración central y periférica y la actividad administrativa», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1980, pp. 60-61). En mi opinión, la importancia de que se constituyan órganos especializados de control interno dotados de autonomía suficiente para la defensa de los intereses públicos (como, por otra parte, se exige de forma cada vez más rigurosa a las sociedades privadas en defensa de los intereses de los accionistas) hubiese justificado la mención constitucional expresa de constituir en el seno de las Administraciones Públicas organismos de control interno dotados con autonomía funcional, aunque se hubiese dejado libertad para que el sistema institucional de cada Administración Pública se ajustara a su tradición histórica y a la voluntad de sus legisladores.

en sectores como la enseñanza (art. 27 CE) o la Seguridad Social (art. 129 CE), todo ello en el marco establecido por las leyes²⁴⁴.

Esta potestad de control interno o autocontrol del Poder Ejecutivo se infiere del poder de dirección atribuido al Gobierno sobre la Administración en el art. 97 CE, el cuál, se manifiesta verticalmente a través de toda la organización administrativa en virtud de los principios de jerarquía y coordinación, y se distribuye horizontalmente en órganos especializados en razón de los principios de descentralización y desconcentración²⁴⁵.

Como resultado de esta desagregación, se ha instaurado un sistema de control interno en el que prima la superioridad del Gobierno que retiene la potestad para resolver en última instancia los procedimientos de control, con la única excepción de la potestad consultiva en la que el Consejo de Estado conserva su supremacía. Este carácter centralizador se compensa con la existencia de un complejo entramado de órganos e instituciones especializadas de control, dotados en muchos casos de independencia o autonomía funcional para el ejercicio de sus funciones técnicas. En la **Figura 16** se desglosan las instituciones de control interno de la Administración General del Estado, con indicación de las funciones que tienen atribuidas con carácter principal o complementario²⁴⁶.

²⁴⁴ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 67. Acerca de la potestad de organización del Gobierno

²⁴⁵ CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 1983, p. 535; y SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *op. cit.*, tomo I, 2004, p. 496.

²⁴⁶ Como ha puesto de manifiesto SANTAMARÍA PASTOR, J.A., el sistema de control interno administrativo se centra en los controles de legalidad *ex post*, obviando los controles preventivos en la toma de decisiones que desarrollen su ajuste a Derecho, su eficiencia económica, la coherencia de los programas políticos y la oportunidad de las decisiones, tal y como ocurre en las empresas privadas. Por ello, considera que se debe reforzar el asesoramiento jurídico, no quedando sólo en manos de los informes escritos del Consejo de Estado y de los Abogados del Estado; el asesoramiento económico no puede quedar sólo en manos de las intervenciones, y debe programarse el asesoramiento del cumplimiento de los programas políticos y de la oportunidad de las decisiones (*op. cit.*, 2004b, pp. 202-207).

Figura 16. Sistema institucional de control interno de la Administración General del Estado

INSTITUCIONES Y ÓRGANOS	Funciones principales	Funciones complementarias
Administración ejecutiva (Gobierno y órganos ejecutivos)	Evaluación, fiscalización, inspección y enjuiciamiento	Asesoramiento
Administración horizontal (órganos del <i>staff</i>)	Asesoramiento	Evaluación y fiscalización
Consejo de Estado	Asesoramiento	Fiscalización
Consejo Económico y Social	Asesoramiento	
<i>Comitología</i>	Asesoramiento	
Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado	Asesoramiento	Intervención
Inspecciones Generales de Servicios	Inspección	Evaluación y fiscalización
Oficina de Conflictos de intereses	Asesoramiento e inspección	
Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios	Evaluación	
Tribunal Económico-Administrativo	Enjuiciamiento	
Intervención General de la Administración del Estado	Fiscalización	Asesoramiento e inspección

FUENTE: Elaboración propia

El Gobierno y los órganos ejecutivos ostentan la supremacía en el ejercicio de las potestades de control interno de la Administración General del Estado, excepto en materia consultiva en la que esta condición le corresponde al Consejo de Estado. Este control de los órganos de la Administración ejecutiva sobre sus órganos inferiores son una manifestación del principio de jerarquía que permite asegurarse de que las autoridades y empleados públicos cumplen con las directrices superiores, de acuerdo al deber de obediencia y sin más limitación que el cumplimiento de órdenes manifiestamente ilegales²⁴⁷.

Este autocontrol jerárquico puede suscitarse, como afirma GARRIDO FALLA, «en todo momento respecto de cualquier actuación administrativa», con carácter informal o no reglado: el Ministro consultará verbalmente con sus subordinados la toma de ciertas decisiones o evaluará los resultados obtenidos por los centros directivos, los órganos superiores o directivos fiscalizarán o, incluso, investigarán discretamente la actuación de sus órganos subordinados en caso de simples sospechas y, con carácter general, enjuiciarán las actuaciones desarrolladas por el

²⁴⁷ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 141. La idea de control tradicional, por el contrario, se asimila de forma intuitiva a la revisión interna de la legalidad a través de los recursos administrativos y el enjuiciamiento posterior de órganos independientes, si bien debe tenerse en cuenta que la potestad jerárquica del Gobierno le habilita, en primera instancia, para el control de los órganos subordinados (SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *op. cit.*, 2004b, pp. 179-180).

conjunto de órganos administrativos a su cargo. Estas manifestaciones de vigilancia son, en ocasiones, más concretas, pues el ordenamiento jurídico atribuye a estos órganos ejecutivos facultades controladoras específicas en el desarrollo de los expedientes administrativos²⁴⁸.

Si se analizan detenidamente cada una de las modalidades de control, hay que empezar por señalar que las funciones consultivas de naturaleza formal de los órganos ejecutivos son muy limitadas, restringiéndose a ciertas materias sectoriales en los que el Departamento Ministerial implicado debe emitir informes preceptivos no vinculantes en el transcurso de ciertos procedimientos administrativos (*v. gr.*, los informes del Ministerio de Medio Ambiente). Con carácter general, el asesoramiento ha sido una potestad reservada a órganos especializados de la denominada Administración consultiva tradicional (el Consejo de Estado o el Servicio Jurídico del Estado), a los que se han unido los órganos del *staff* administrativo (Secretaría General Técnica, Oficina Presupuestaria y Gabinetes Técnicos), el Consejo Económico y Social por previsión constitucional y los organismos de nuevo cuño que representan la llamada *comitología* administrativa²⁴⁹.

Por otra parte, las funciones de evaluación de la efectividad de las políticas públicas se ejercen directamente por los responsables gubernamentales que responden ante el Parlamento y la opinión pública mediante procedimientos de naturaleza política. La evaluación técnica de los resultados de la gestión pública se ha desconcentrado desde hace tiempo en un órgano especializado como es la Inspección General de Servicios, completándose recientemente con la creación de una institución *ad hoc* para el ejercicio estas funciones como es la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios.

Con un carácter más formal, las funciones interventoras se manifiestan legalmente mediante la previsión en ciertos procedimientos administrativos de la participación de los órganos superiores como elemento necesario para completar la voluntad de los órganos que tienen atribuidas las competencias administrativas, a través de la técnica de las autorizaciones o las aprobación previas (*v. gr.*, la necesidad de aprobación previa del Consejo de Ministros para la celebración de contratos por parte de los Departamentos Ministeriales a partir de cierta cuantía o la obligatoriedad de la autorización del Ministro del Departamento para la celebración de contratos por

²⁴⁸ GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit.*, 2005, p. 715.

²⁴⁹ DE LA CUÉTARA, J.M., *op. cit.*, 1986, pp. 151-157.

parte de los organismos públicos adscritos a partir de cierto umbral económico). En todo caso, lo habitual es que la intervención de la actividad administrativa se desarrolle por órganos especializados, cuyo representante más notorio es la Intervención General de la Administración del Estado.

En cuanto a las funciones fiscalizadoras, estas corresponden, *prima facie*, a los órganos superiores sobre los inferiores, rechazando o aceptando sus propuestas de actuación. En esta materia, y a pesar de la existencia de instituciones especializadas dotadas de facultades fiscalizadoras autónomas, el Gobierno se reserva la última palabra en numerosos procedimientos de control. Esta retención de la potestad fiscalizadora en la línea jerárquica administrativa se mantiene incluso dentro de la Administración financiera, en la cual los órganos de control interno están dotados de una extensa atribución de competencias desconcentradas *ex lege*, pues la resolución de los procedimientos en caso de discrepancia entre los órganos de control y los órganos controlados se resuelve a nivel centralizado por el propio Consejo de Ministros (*v. gr.*, las discrepancias acerca de los reparos puestos de manifiesto en el ejercicio de la fiscalización previa de los actos económico-financieros).

El conjunto de funciones inspectoras se encuentran repartidas entre los órganos gubernamentales y unos órganos especializados como son las Inspecciones Generales de Servicio, pero en esta materia el Gobierno mantiene la dirección de potestad inspectora y los Subsecretarios departamentales la iniciativa inspectora, reservándose a las Inspecciones Generales de Servicio exclusivamente la ejecución de los programas de inspección²⁵⁰.

Por último, las funciones de enjuiciamiento se encuentran centralizadas en el Gobierno, el cual reúne la totalidad de las potestades y competencias para la revisión de los actos administrativos, quien, a su vez, las delega entre los órganos de la Administración ejecutiva. Como excepción, en materia fiscal se ha desconcentrado en los Tribunales Económico-Administrativos la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Por lo tanto, la primacía del Gobierno en materia de control le sitúa en una situación de predominio en la lucha contra la corrupción pues es el encargado de dirigir la inspección de las actividades fraudulentas, de dirimir las discrepancias entre los órganos fiscalizadores y fiscalizados, y de resolver los recursos contra los actos presuntamente ilegales emitidos por los órganos administrativos. De la misma forma,

²⁵⁰ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 74-75.

el control inmediato y *cuasiconcomitante* de los órganos superiores sobre los inferiores debe de ser la vía más directa para en el descubrimiento de prácticas corruptas. Las defraudaciones de los intereses públicos tienden al ocultamiento, pero ello no es óbice para que quienes supervisan diariamente el trabajo de un agente corrupto no puedan detectar indicios de uso abusivo de las funciones públicas, como, por ejemplo, expedientes cuya tramitación se agiliza por encima de la media, adjudicaciones directas que recaen reiteradamente en el mismo proveedor, etc.²⁵¹.

La Administración horizontal o *staff* la constituyen órganos de apoyo creados para facilitar el control de la organización al Jefe del Departamento. Se trata de órganos vinculados directamente al órgano superior del que dependen mediante el nombramiento de sus miembros por razones de confianza política y lealtad personal, ejerciendo funciones especializadas de asesoramiento, evaluación y control²⁵².

Los principales componentes del *staff* de los departamentos ministeriales son las Secretarías Generales Técnicas y los Gabinetes Técnicos, a los que se unen en los diversos niveles administrativos otros muchos, como, por ejemplo, las Oficinas Presupuestarias. Las Secretarías Generales Técnicas tienen rango de Dirección General dependiente de la Subsecretaría, sus titulares serán nombrados por Real Decreto del Consejo de Ministros a propuesta del titular del Ministerio, y ejercen aquellas funciones que les atribuya el Real Decreto de estructura del Departamento y, en todo caso, las relativas a la producción normativa, la asistencia jurídica y las publicaciones (art. 17 LOFAGE). Los Gabinetes Técnicos son órganos de apoyo político y técnico del Presidente del Gobierno, de los Vicepresidentes, de los Ministros y de los Secretarios de Estado, «sin que en ningún caso puedan adoptar actos o resoluciones que correspondan legalmente a los órganos de la Administración General

²⁵¹ Como ha afirmado VILLORIA MENDIETA, M., el liderazgo de los niveles superiores de la Administración (responsables políticos y directivos públicos) mediante el uso de «su posición jerárquica en la organización, y dando ejemplo de su propia conducta, son instrumentos fundamentales para conseguir reducir la corrupción». Hay que recordar que los funcionarios públicos están también obligados a denunciar la corrupción de abajo-arriba, es decir, los casos que conozcan relacionados con sus superiores, para lo cual pueden crearse Oficinas Especializadas en la recogida de denuncias internas como ha ocurrido en países como Gran Bretaña, Holanda, Nueva Zelanda o Estados Unidos (*op. cit.*, 2000, pp. 154 y 163-164).

²⁵² Como ha señalado CALVO CORBELLÁ, J.C., el asesoramiento jurídico especializado de los órganos de la Administración horizontal y ejecutiva —Subsecretarías o Secretarías Generales Técnicas— se ha visto reforzado por la LOFAGE, situándose en la práctica las funciones de la Administración consultiva —Abogacía General del Estado y Consejo de Estado—, a pesar de su carácter 'supremo y superior', con carácter residual («Evaluación de la situación actual de la Abogacía del Estado y del Cuerpo de Abogados del Estado, acompañada de algunas propuestas de solución al problema que los mismos plantean», en ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1999, pp.118-120).

del Estado o de las organizaciones adscritas a ella» (art. 10 LG), que serán nombrados y separados por Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros, cesando automáticamente cuando cese el titular del cargo del que dependen (art. 16 LG). Las Oficinas Presupuestarias ejercen funciones de planificación, asesoramiento y evaluación de los programas presupuestarios (art. 3. del Real Decreto 2855/1979, de 21 de diciembre, por el que se crean las Oficinas Presupuestarias)²⁵³.

Estos órganos de apoyo a los órganos superiores y directivos refuerzan las facultades de control de la Administración ejecutiva, por lo que incrementan la capacidad de la línea jerárquica para evitar y reprimir de forma directa e inmediata la actuación fraudulenta de los servicios administrativos.

El *Consejo de Estado* se define constitucionalmente como el supremo órgano consultivo del Gobierno y sus funciones se circunscriben a la emisión de dictámenes en los asuntos que le sean sometidos por los representantes gubernativos o aquellos en los que esté habilitado expresamente por el ordenamiento jurídico (arts. 1 y 2 LOCE)²⁵⁴.

²⁵³ Las Secretarías Generales Técnicas se introdujeron en nuestro ordenamiento en la reforma administrativa de 1957 con la pretensión de ser una especie de estado mayor civil, BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 1984, p. 37. Los Gabinetes técnicos son figuras que habían proliferado en la estructura administrativa sin tener como base una norma general y fueron regulados por primera vez a través del Real Decreto-Ley de 7 de diciembre de 1982 que trató de diferenciar los órganos con funciones predominantemente políticas o técnicas, CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 1983, p. 591. Las Oficinas Presupuestarias se constituyeron en 1979 «para un mejor control del gasto público [mediante] la descentralización del proceso de elaboración presupuestaria, su perfeccionamiento y la simplificación burocrática de su gestión» (exp. mot. RD 2855/1979). Los Departamentos Ministeriales podrán crear, conforme a su potestad autoorganizativa, otros órganos de carácter asesor y además tendrán que establecer otros órganos de esta naturaleza exigidos por la legislación sectorial correspondiente, como las Oficinas de Supervisión de Proyectos previstas en el art. 109 LCSP.

²⁵⁴ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 114-119. El Consejo de Estado es una institución fundada originariamente por el Emperador Carlos I en 1526 con funciones de asesoramiento político de la Corona. Su refundación por la Constitución de Cádiz de 1812 le atribuye, siguiendo el modelo francés, el ejercicio de la función consultiva de carácter jurídico, y la reforma de la Ley de 6 de julio de 1845 funciones jurisdiccionales relativas al contencioso-administrativo. Las potestades jurisdiccionales se trasladaron definitivamente al Poder Judicial mediante la Ley de Maura de 1904, MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, pp. 142-144, si bien temporalmente la función jurisdiccional volvió a manos del Consejo de Estado en el periodo entre 1944 y 1956 pues «se crea por Ley de 18 de marzo [de 1944] la llamada «jurisdicción de agravios» en materia de personal, retenida en el Consejo de Ministros, pero cuyas resoluciones las elabora el de Estado redactándolas en forma de resultandos y considerandos, o sea «de pe a pa», PÉREZ-TENESSA, A., *Historia, cosas e historias del Consejo de Estado*, Consejo de Estado/Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005, pp. 12, 20, 35 y 49. Esta naturaleza consultiva no obsta para que estemos ante un órgano controlador, pues, siguiendo las palabras de CAVERO LATAILLADE, I., aunque «no pretende controlar a nadie..., el Consejo de Estado vela, pero no controla más que la calidad» (*op. cit.*, 2001, pp. 4-9). En definitiva, la presencia del Consejo de Estado participa en el sistema de control del poder mediante la carga que se deriva «de la obligación constitucional de consultar con un determinado órgano supremo», DE

Su régimen jurídico le atribuye el ejercicio de funciones de asesoramiento de carácter prioritariamente jurídico pues «debe velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico», si bien puede valorar otros aspectos como la oportunidad y conveniencia «cuando lo exijan la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines» (art. 2.1 LOCE). De forma excepcional realiza funciones fiscalizadoras relativas a la emisión de informes preceptivos y vinculantes en los procedimientos de nulidad de pleno de derecho (art. 102 LRJPAC)²⁵⁵.

El ejercicio de la función consultiva se caracteriza, como ha señalado SÁNCHEZ NAVARRO, por tres elementos: el subjetivo que no le dota de poder o *potestas*, sino de *auctoritas* lo que garantiza su independencia y su capacidad de influencia; el institucional que asegura su autonomía orgánica y funcional; y el objetivo que comporta un asesoramiento basado en Derecho. Como ha afirmado SÁNCHEZ MORÓN, los dictámenes del Consejo de Estado, aunque no vinculantes, constituyen la introducción en el procedimiento administrativo de una garantía de objetividad, la cuál se ve reforzada por la *auctoritas* de sus opiniones²⁵⁶.

El Consejo de Estado adaptado al modelo francés es, en su origen, una manifestación de la potestad de autocontrol del Poder Ejecutivo que se vincula con el control del abuso de poder de la Administración Pública mediante la creación de un

LA QUADRA-SALCEDO Y FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T., *op. cit.*, 1988, pp. 215-221. Acerca de la evolución histórica del Consejo de Estado y su vinculación con el Derecho comparado, vid. RUIZ MIGUEL, C., *Consejo de Estado y Consejos consultivos autonómicos*, Dykinson, Madrid, 1995, pp. 23-71; y <http://www.consejo-estado.es> [ref. 9 de abril de 2007], s.f.

²⁵⁵ El régimen jurídico del Consejo de Estado, de acuerdo a la previsión constitucional del art. 107 CE, se ha desarrollado mediante la Ley Orgánica 3/1980, de 22 abril, del Consejo de Estado y su Reglamento Orgánico mediante el Real Decreto 1674/1980, de 18 julio. La institución la encabeza el Presidente que es nombrado libremente por el Gobierno entre juristas de reconocido prestigio (art. 6 LOCE) y se integra por Consejeros permanentes, natos y electivos (arts. 7 a 9 LOCE y art. 21 RD 1674/1980), que se apoyan para el despacho de los asuntos en un Cuerpo de Letrados (art. 14 LOCE) y para labores administrativas y técnicas en personal funcionario y laboral de los diversos cuerpos de la Administración Civil del Estado (art. 72 a 90 RD 1674/1980), vid. PÉREZ-TENESSA, A., *op. cit.*, 2005, pp. 31-33, 42-45, 189-202 y 215-221. La reforma introducida por la Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre, en la composición, estructura y funciones de esta institución le ha conferido un carácter más político, en especial con la atribución de la competencia para elaborar propuestas legislativas o de reforma constitucional y la incorporación de los ex-presidentes del Gobierno como miembros natos con carácter vitalicio, lo que ha sido criticado por la doctrina pues «podría llegar a poner en riesgo la *auctoritas* en que, en última instancia, basa su existencia», SÁNCHEZ NAVARRO, A.J., «La función constitucional del Consejo de Estado tras su reforma por la Ley Orgánica 3/2004», *RAP*, nº 169, 2006, pp. 368-381.

²⁵⁶ SÁNCHEZ NAVARRO, A.J., *op. cit.*, 2006, pp. 356-368; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 147.

órgano especializado y dotado de independencia que dictamine la legalidad de los actos administrativos. Como es bien conocido, en el ejercicio de estas competencias la doctrina del Consejo de Estado francés no se limitó a la mera interpretación literal del cumplimiento de las normas administrativas, sino que su jurisprudencia estableció instrumentos con el fin de evitar los casos manifiestos de abusos de poder, cuyo paradigma fue la doctrina de la desviación de poder. En la actualidad su capacidad de control del abuso de poder se ha visto limitada, pero, aun así, existen algunas materias en las que sus funciones asesoras le permite tener un conocimiento cercano de las malas prácticas administrativas, como, por ejemplo, en los informes que debe emitir en los expedientes de responsabilidad patrimonial y de contratación administrativa²⁵⁷.

Los dictámenes de responsabilidad patrimonial que deben dictarse en las reclamaciones superiores a 6.000 euros (art. 22.1.13 LOCE) hacen referencia, como dice PÉREZ-TENESSA, a la responsabilidad en cualquiera de sus tres modalidades: «La del Estado-legislador, la del Estado-juez, y la de la Administración por funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos», y han adquirido una amplitud ‘insospechada’, hasta el punto de constituir más de la cuarta parte de los asuntos que atiende el Consejo de Estado. Esta vía, como ha afirmado CAVERO LATAILLADE, le permite conocer muy de cerca las razones del mal funcionamiento administrativo (errores, dilaciones y daños objetivos) y, eventualmente, aquéllos supuestos en que el mal funcionamiento se derive de la desviación de intereses públicos a favor de intereses privados²⁵⁸.

Los informes en materia de contratación administrativa se introducen en procedimientos relativos a la interpretación, la nulidad y resolución de los contratos (arts. 140.3 y 195.3.a LCSP) y a su modificación (arts. 195.3.b y 232.2 LCSP). Como afirma GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, en muchos de estos supuestos el Consejo de Estado asume una posición arbitral y de garantía de la legalidad pues su participación es requerida en el caso de discrepancia entre el órgano de contratación y los licitadores o contratistas. Esto le permite conocer de primera mano las denuncias de

²⁵⁷ A pesar de ello, puede afirmarse que, como ha denunciado SABÁN GODOY, A., el Consejo de Estado ha limitado su actuación, ante la preponderancia gubernativa, a cuestiones meramente formales (*op. cit.*, 1991, pp. 87-89).

²⁵⁸ Vid. PÉREZ-TENESSA, A., *op. cit.*, 2005, pp. 38-39; IÑIGO LATAILLADE, I., *op. cit.*, 2003, pp. 367-369; y, de forma específica para la responsabilidad en materia tributaria, CHECA GONZÁLEZ, C., *La intervención del Consejo de Estado y de los Consejo Consultivos en materia tributaria: Responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria / Procedimientos especiales de revisión / Recurso extraordinario de revisión*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 13-18.

los particulares ante las malas prácticas administrativas y poner de manifiesto, a través de sus informes, los intentos de abuso de poder en esta materia²⁵⁹.

Su origen vinculado tradicionalmente a vigilar el mal uso de las funciones públicas se vislumbra en la específica regulación destinada a establecer su actuación ante la existencia de indicios de irregularidades en la actividad de los órganos de las Administraciones Públicas. En este sentido, el Consejo de Estado tiene un deber cualificado de denuncia cuando «aprecie la necesidad de apercibimiento, corrección disciplinaria o incoación de expediente de responsabilidad por culpa contra algún funcionario, lo [que] hará constar mediante *acordada*, en forma separada del cuerpo del dictamen, que no se publicará, dictándose la resolución de acuerdo con, u oído, el Consejo de Estado y *lo acordado*, siguiéndose entonces las actuaciones correspondientes» (art. 130.4 del Real Decreto 1674/1980, de 18 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico del Consejo de Estado).

El *Consejo Económico y Social* es un órgano creado *ex novo* por la Constitución de 1978 (art. 131.2 CE) que tiene atribuida funciones consultivas en materia socio-económicas y laborales, debiendo emitir dictamen preceptivo en la tramitación de normas con rango de ley o reales decretos, los dictámenes, estudios e informes facultativamente requeridos por el Gobierno, los estudios e informes que elabore a iniciativa propia, así como elaborar una Memoria anual sobre la situación socio-económica y laboral de la Nación. El Consejo Económico y Social ha sido constituido formalmente, tras la aprobación de la Ley 21/1991, de 17 de junio, como un ente de derecho público adscrito al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, que tiene como miembros a representantes sindicales, empresariales, agrarios, marítimo-pesqueros, de consumidores y usuarios, económico-sociales y expertos en estas materias²⁶⁰.

²⁵⁹ GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, J.A., «El Consejo de Estado como garantía: Competencias en materia de contratación», en GÓMEZ-FERRER MORANT, R. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 401-431.

²⁶⁰ MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, pp. 144-145. El carácter novedoso del Consejo Económico y Social previsto en la Constitución Española no implica que carezca de antecedentes históricos en nuestro país, tales como, desde el punto de vista exclusivamente del asesoramiento económico, el Consejo de Economía Nacional (1924-1930) del General Primo de Rivera, el Consejo Superior de Economía (193-131) del General Berenguer, el Consejo Asesor de Economía (1931-1932) y el Consejo Ordenador de Economía (1932-1934) de la II República y el Consejo de Economía Nacional (1940-1980) del General Franco; y, de forma más directa, el *non nato* Consejo Económico y Social promovido en 1976 que pretendía instaurar en España un organismo consultivo en el que estuvieran representados los organismos profesionales de la patronal y los trabajadores a semejanza de la mayoría de los países europeos conforme a la Recomendación 113, de 23 de junio de 1960 de la

Las funciones estrictamente consultivas que tiene atribuidas le impiden participar activamente en el control de la actividad de pública, y, en particular, en la vigilancia de la corrupción, pero los daños que esta lacra social causa a la economía nacional y a las personas que participan en los procesos económicos y sociales le sitúan en la obligación de denunciar los supuestos de corrupción sistémica general o sectorial. Por ello, el CES deberá hacer uso de su facultad de iniciativa para instar al Gobierno a actuar en aquellos sectores en los que tenga conocimiento de prácticas fraudulentas sistematizadas, bien porque así se deduzca de sus estudios e investigaciones, bien porque tenga conocimiento de ellos por las denuncias trasladadas por los miembros de la patronal o los trabajadores a los que representa²⁶¹.

Como consecuencia de este modelo participativo, se han ido estableciendo toda una serie de órganos consultivos en los que colaboran los representantes sociales, que se han insertado en la propia estructura administrativa y que han recibido la denominación genérica de *comitología*. Estos nuevos órganos consultivos adoptan diversas denominaciones (tales como 'consejo', 'comisión', 'comité' o la más novedosa de 'observatorio') y una relación exhaustiva de las creadas en el seno de la Administración estatal excede de las pretensiones de este trabajo²⁶².

Organización Internacional de Trabajadores, MARTÍNEZ MESA, F.J., *El Consejo de Economía Nacional: Un estudio sobre el origen de la representación de los intereses económicos en el Estado español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 1997, pp. 25-37, 40-52 y 300-304. «El Consejo Económico y Social (CES) fue creado por Ley 21/1991, de 17 de junio (BOE de 18 de junio de 1991), para el cumplimiento de la función constitucional de reforzar la participación de los agentes económicos y sociales en la vida económica y social, reafirmando su papel en el desarrollo del Estado Social y Democrático de Derecho», PEÑA, M., <http://www.ces.es> [ref. 14 de enero de 2008], 11 de enero, 2008. Acerca de la polémica parlamentaria sobre el encuadre constitucional del Consejo Económico-Social entre el Consejo previsto en el art. 131.2 CE o su desarrollo potestativo a partir del principio de participación de los arts. 9.2 y 105 CE, vid. GARCÍA RUIZ, J.L., *El Consejo Económico y Social: Génesis constituyente y parlamentaria*, Consejo Económico y Social, Madrid, 1994, pp. 87-98.

²⁶¹ Es necesario recordar en este apartado al Instituto de Reformas Sociales instaurado como autoridad de supervisión en el siglo XIX, en el que participaba una representación obrera, técnica y patronal, y que actuaba como órgano informador de la legislación social y de organización de la inspección de su cumplimiento, como ejemplo de un órgano especializado con facultades tanto consultivas como inspectoras que resulta antecedente, simultáneamente, del Consejo Económico y Social y de la Inspección de trabajo, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, p. 142. Como ha denunciado MARTÍNEZ MESA, F.J., el pleno sometimiento del anterior Consejo Económico Nacional a las directrices del régimen franquista le impedía ejercer las labores de denuncia social en materia alguna, y, en particular, en relación con «la corrupción generalizada» (*op. cit.*, 1997, pp. 307-311). En el actual régimen democrático no hay razones que justifiquen la no implicación por parte del Consejo Económico y Social en la denuncia de la corrupción en los sectores en los cuáles la generalización del abuso de poder perjudica notoriamente los intereses económicos y sociales.

²⁶² La perspectiva histórica nos enseña la estrecha vinculación de la figura de los Consejos que preside en la actualidad la Administración consultiva con la función de control, pues tiene su origen en la constitución de una Administración polisidional de órganos colegiados en la que se

El ejercicio por parte de esta nueva Administración consultiva de las funciones de asesoramiento del Poder Ejecutivo le sitúa en una posición privilegiada para el ejercicio, de forma complementaria, de funciones de controladoras de carácter preventivo frente a las actuaciones defraudatorias de los intereses públicos como, por ejemplo, la emisión de ciertos informes preceptivos antes de la toma de decisiones administrativas²⁶³.

La *Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado* es el centro superior directivo de los asuntos contenciosos y el centro superior consultivo de la Administración del Estado. Su régimen jurídico se regula en la Ley 52/1997 de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas y en el Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado²⁶⁴.

integraban los funcionarios profesionales y los delegados reales (o el propio Monarca), con el fin de evitar el excesivo poder que ejercía la autoridad o funcionario que actuaba como órgano unipersonal. La influencia francesa redujo paulatinamente la función de los Consejos a la meramente consultiva, fijando el gran principio de la Administración napoleónica: obrar es cosa de uno y la deliberación y el consejo obra de muchos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Administración española: Estudios de ciencia administrativa*, 6ª edición, Civitas, Madrid, 1999, pp. 180 y 190. En los antiguos regímenes sólo se concebían dos formas de administrar: o un hombre sólo que decidía y ejecutaba, o, cuando no se quería confiar a nadie en particular, se otorgaba a una asamblea el poder ejecutivo, como era el caso de la España preconstitucional, con la existencia de consejos con potestades consultivas y ejecutivas, como el Consejo del Reino o el Consejo de Castilla, MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, p. 141.

²⁶³ En la actualidad, «[!]la aparición de órganos consultivos justifica su existencia como una forma de control que implica la obligación de contrastar la opinión propia con la de un órgano colaborador, pero neutral; de un órgano que por no estar en la línea jerárquica de la organización, ni haber estado presente en el proceso de elaboración de la decisión no es esclavo de sus propias decisiones previas, sino que tiene ese distanciamiento del proyecto, aunque nunca de los intereses públicos, que le permite examinar con lucidez los proyectos de decisión y asesorar con objetividad respecto del propio proyecto», DE LA QUADRA-SALCEDO Y FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T., *op. cit.*, vol. I, 1988, p. 215.

²⁶⁴ La Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado es un órgano dependiente del Ministerio de Justicia, con rango de Subsecretaría, que presta asesoramiento jurídico con delegaciones destacadas en los órganos centrales y periféricos de la Administración General del Estado (art. 3 del Real Decreto 1125/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales), vid. <http://www.mju.es> [ref. 14 de enero de 2008], s.f. Al margen de antecedentes remotos relativos a los Letrados que prestaban servicios a la Corona, los orígenes de la AGE-DSJE se remontan a la creación de la Dirección General de lo Contencioso del Estado por el Real Decreto de 28 de diciembre de 1849 y del Cuerpo de Oficiales Letrados por Ley de Presupuestos de 1868 con la atribución, respectivamente, de funciones asesoras y de representación de la Hacienda Pública; creándose, posteriormente, por Real Decreto de 10 de marzo de 1881, el cuerpo de Abogados del Estado (vid. CALVO CORBELLÁ, J.C., *op. cit.*, 1999, pp.108-113; GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «Consideraciones con ocasión del 125 aniversario», pp. 364-367; ÁLVAREZ-VALDÉS Y VALDÉS, M., «La Abogacía del Estado del siglo XXI: Reflexiones de un Abogado del Estado del siglo XX», en ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*,

Su objetivo principal es la asistencia jurídica del Estado y otras instituciones públicas mediante el asesoramiento (función consultiva) y la representación y defensa en juicio (función contenciosa). Además, ejerce funciones interventoras en los supuestos previstos en la legislación específica de ciertos procedimientos administrativos.

Las funciones contenciosas implican la representación y defensa del Estado ante órganos jurisdiccionales, en los conflictos de jurisdicción y cuestiones de competencia o en los expedientes para el pago de costas a que fuera condenado el Estado cuando se suscite controversia, o funciones *precontenciosas* como el informe de las reclamaciones previas a la vía judicial civil y laboral, los recursos gubernativos o administrativos o en los actos de jurisdicción voluntaria²⁶⁵.

Las funciones consultivas se ejercen a petición discrecional de los órganos de la Administración del Estado en relación con el asesoramiento jurídico sobre proyectos de disposiciones generales, la constitucionalidad de disposiciones o resoluciones de las Comunidades Autónomas, los expedientes de lesividad de los actos administrativos, el Derecho comunitario, la participación en organismos internacionales o cualquier otra materia (art. 1.3 RD 997/2003). Esta discrecionalidad en la solicitud del asesoramiento legal se encuentra matizada por las instrucciones del Acuerdo del Consejo de Ministros de 13 de mayo de 1988, sobre funciones consultivas de los Abogados del Estado en los Ministerios que establecen la obligación de los órganos de la Administración estatal de requerir el informe de la Abogacía en aquellos asuntos en los que se diluciden controversias jurídicas significativas como, por ejemplo, en los expedientes para promover el ejercicio de acciones civiles o criminales en nombre del Estado, en los expedientes para la declaración de nulidad de pleno derecho o la anulación por infracción manifiesta de Ley de actos administrativos o en los

2007, p. 376; y, de forma extensa y monográfica, el estudio de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *La defensa en Derecho del Estado: Aproximación a la historia del Cuerpo de Abogados del Estado*, Civitas, Madrid, 1986).

²⁶⁵ GARCÍA PALACIOS, J., «La asistencia jurídica a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», en ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2007, pp. 108-110. El ámbito subjetivo de la función contenciosa de la AGE-DSJE en relación a la Administración del Estado es aplicable a la Administración General del Estado y los Organismos Autónomos, pudiendo extenderse al sector empresarial y fundacional por vía de convenio, a salvo de la regulación específica de la representación y defensa del Estado en el exterior (art. 1 Ley 52/1997 y art. 31 RD 997/2003). En el ejercicio de las funciones contenciosas los Abogados del Estado deben actuar con unidad de criterio, si bien, como ha reclamado la ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO, con la necesaria especialización y colaboración con la Administración activa para aplicar la solución más oportuna a cada caso (*op. cit.*, 1999, pp. 33-36).

expedientes para la declaración de lesividad de actos administrativos. En algunos supuestos, la legislación específica establece el carácter preceptivo del informe de la Abogacía del Estado, como en materia de contratación pública (arts. 99.6, 176.3 y 195.2 LCSP), montes (art. 21.3 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes) y minas (art. 52.2 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas). Por último, como centro superior consultivo tiene atribuidas funciones de coordinación jurídica, como la coordinación de actuaciones penales, especialmente de delito fiscal y contrabando, y de análisis jurídico como la elaboración de estudios sobre doctrina y jurisprudencia²⁶⁶.

Las funciones interventoras hacen referencia a la participación de la Abogacía del Estado en órganos colegiados con el fin de asesorar sobre la legalidad de las actuaciones y asegurar la regularidad de los procedimientos, participando en los mismos con voz y voto. Así, por ejemplo, la participación en las Juntas de Contratación (art. 291.4 LCSP), la asistencia a las mesas de los procedimientos de contratación pública (art. 295.3 LCSP), la participación en los Jurados Provinciales de Expropiación (art. 32.1 Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954), la asistencia en las mesas de adquisición, explotación y enajenación de bienes patrimoniales (arts. 31, 86, 104 y 113 del Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas) o como miembro de las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita (art. 10 Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita).

La AGE-DSJE es un órgano encargado del asesoramiento jurídico de la actividad administrativa con una finalidad generalmente preventiva en garantía del buen funcionamiento de la Administración Pública, pero, en ocasiones, estas funciones consultivas se dirigen a informar sobre expedientes en los que se dilucidan posibles actuaciones públicas ilegales (*v. gr.*, los informes en relación con el ejercicio de acciones civiles y criminales o los procedimientos de lesividad, nulidad o anulación) en

²⁶⁶ GARCÍA PALACIOS, J., *op. cit.*, 2007, pp. 107-110. El ámbito subjetivo de la función consultiva en la Administración del Estado se extiende a los mismos sujetos que la función contenciosa, excepto las competencias atribuidas por su legislación específica al Cuerpo Jurídico Militar del Ministerio de Defensa y a la Asesoría Jurídica Internacional del Ministerio de Asuntos Exteriores (art. 1.1 Ley 52/1997). La ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO ha resaltado que el ejercicio de las funciones de asesoría legal se encuentra reforzado «por el deber especial que pesa sobre la Administración de actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103 CE)», reclamando la atribución de competencias para el ejercicio de la labor de centro superior consultivo del Estado (*La asistencia jurídica al Estado en el siglo XXI: Primer Congreso de la Abogacía del Estado -16 y 17 de diciembre de 1999-*, Asociación de Abogados del Estado/Aranzadi, Madrid, 1999, pp 30-33).

los que se pueden poner de manifiesto la existencia de abusos de poder y responsabilidades que el órgano informante debería poner de manifiesto.

Esta función de garante de la legalidad de la AGE-DSJE se vincula directamente con la corrupción y la defraudación en los procedimientos en los que la legislación le atribuye su participación en órganos colegiados encargados de la adjudicación de contratos administrativos o patrimoniales. En estos supuestos, la presencia de los Abogados del Estado, además de asesorar sobre las dudas legales que puedan presentarse, supone una intervención directa para garantizar la ausencia de fraudes en las aperturas de las propuestas de los diferentes licitadores²⁶⁷.

La vinculación funcional de la AGE-DSJE en contra las defraudaciones públicas se ha materializado mediante la creación de la Unidad Especial para la lucha contra la corrupción en la Abogacía del Estado, con anterioridad incluso a la creación de la Fiscalía Anticorrupción, si bien, en la práctica, no ha ejercido una función debidamente acreditada. En la actualidad, esta relación funcional con la defraudación de los intereses públicos únicamente se manifiesta a través del Programa de coordinación de actuaciones penales, especialmente de delito fiscal y contrabando, que iniciado en 2000, se ha desarrollado mediante el Convenio de colaboración, de 30 de junio de 2005, con la AEAT y la Instrucción 3/2005, de 12 de abril, del Director de la Agencia Tributaria²⁶⁸.

Las *Inspecciones Generales de Servicios* son órganos directivos dependientes de las Subsecretarías para el ejercicio de las competencias de naturaleza inspectora, fiscalizadora y evaluatoria relativas al correcto funcionamiento de todos los servicios y órganos del Departamento. El Real Decreto 799/2005, de 1 julio, que regula las inspecciones generales de servicios de los departamentos ministeriales las define como «los órganos de la Administración General del Estado que, bajo la superior

²⁶⁷ En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 147.

²⁶⁸ La citada Unidad Especial para la lucha contra la corrupción, en palabras de CALVO CORBELLÁ, J.C., «jamás funcionó; y la verdad es que nunca habría podido hacerlo, ya que el modelo 'de servicio' (por siervo), 'instrumental', 'burocrático', de postulación de 'intereses' no es compatible con el brío, coraje e independencia necesarios para luchar contra la corrupción, política y administrativa» (*op. cit.*, 1999, pp. 121). La ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO ya reclamaba en 1999 la creación de unidades de actuación conjunta con la IGAE y la AEAT para, entre otras cuestiones, la represión del fraude, la auditoría e inspección del sector público estatal y el control de la ejecución de los contratos del Estado dotadas del «personal administrativo necesario para que actuaciones como las descritas fueran objeto de un seguimiento continuado e interdisciplinar, necesario para que aquéllas sean fructíferas» (*op. cit.*, 1999, p. 32); lo que se ha materializado exclusivamente en el ámbito de la AEAT a través del Programa de coordinación de actuaciones penales ya citado (GARCÍA PALACIOS, J., *op. cit.*, 2007, pp. 109-110).

dirección del ministro correspondiente y la coordinación y dependencia directa del subsecretario, efectúan la tarea permanente de inspección de los servicios, el seguimiento de objetivos y el análisis de riesgos y debilidades de todas las unidades, órganos y organismos vinculados o dependientes de los departamentos ministeriales, atendiendo a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y calidad» (art. 1)²⁶⁹.

El Ministerio de Administraciones Públicas ostenta las facultades directivas atribuidas por el art. 15.1.c LOFAGE en relación con el análisis de la organización de los departamentos y los programas de inspección, que ejerce a través de la Dirección General de Organización e Inspección de Servicios (art. 11.1.a y b del Real Decreto 1320/2004, de 28 de mayo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Administraciones Públicas), y de la evaluación de las políticas públicas y la calidad de los servicios que ha desconcentrado en la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios mediante la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos.

A priori puede afirmarse, siguiendo a GARCÍA MARTÍN, que, como su propia denominación indica, la principal función de la inspección de los servicios es el control de los servicios dependientes de su Departamento. En la práctica, la titularidad de las

²⁶⁹ BERMEJO VERA, J., *op. cit.*, 2000, p. 1260; SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *op. cit.*, tomo I, 2004, p. 561; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 75-80. Además, las Inspecciones Generales de los Servicios de ciertos departamentos tienen atribuidas, por razones históricas, funciones de inspección y control adicionales: (a) la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda (disp. adic. 2ª RD 799/2005) trae causa de la figura de los Visitadores Generales creada por el Real Decreto de 28 de diciembre de 1849 con el fin de comprobar si las Administraciones provinciales liquidaban los tributos sin perjuicio para la Hacienda Pública y los particulares, y, tras diversas vicisitudes históricas, se organizó con sus competencias actuales mediante la Ley de 3 de septiembre de 1941, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 252-257; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La inspección general de la Hacienda Pública y la contrainspección tributaria», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 333-361; GARCÍA COMAS, M., «La inspección general como órgano de la Subsecretaría de Hacienda y su relación con los centros directivos del Departamento», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 146-157; y ORTIZ GARCÍA, J.A., «La segunda etapa de la inspección general», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 169-186; (b) las Inspecciones Generales de Servicios de los Ministerios de Fomento y Medio Ambiente (disp. adic. 3ª RD 799/2005) traen causa históricamente de la Inspección General de Caminos y Canales creada en 1799 para la vigilancia de la ejecución de las obras públicas, por lo que su legislación específica les atribuye, además de las funciones genéricas de inspección, el análisis y el control de la obra pública en sus aspectos técnico, funcional y administrativo, siendo competentes para informar numerosas actuaciones relacionadas con la contratación pública, vid. CEDRÚN RÁBAGO, G., «La Inspección y la obra pública», *CIGAE*, nº 19, 2007, pp. 39-41; y (c) las Inspecciones de Personal y Servicios de Seguridad de la Secretaría de Estado de Seguridad y de Instituciones Penitenciarias del Ministerio del Interior, y la Inspección de los Servicios de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado se regirán por su reglamentación específica (disp. adic. 5ª y 6ª RD 799/2005). Acerca de las características de las inspecciones generales de servicio de los diferentes departamentos ministeriales, vid. PÁRAMO FERNÁNDEZ, J.F., «La inspección de los servicios en la Administración civil del Estado», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 40-67.

potestades inspectoras se encuentra centralizada en el Ministro y el Subsecretario, que resuelven los procedimientos y autorizan los programas y el inicio de las actuaciones inspectoras. Esta centralización dota a las Inspecciones Generales de Servicio, como ha destacado ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, de independencia frente a los centros directivos sujetos a investigación, pero, por otra parte, cercena de forma importante la autonomía de los órganos inspectores para el desarrollo de actuaciones de inspección, lo que limita en gran medida su independencia y eficacia en esta materia. Por el contrario, mayor independencia detentan en las autorizaciones de incompatibilidades y en el ejercicio de las funciones de evaluación de los servicios públicos, en los que ejercen competencias propias que les permiten la elaboración de los informes con plena autonomía funcional²⁷⁰.

Esta disposición institucional y orgánica de las Inspecciones Generales de Servicio ha limitado su función primigenia de inspección de los servicios públicos por la falta de iniciativa propia en esta materia y la ausencia de suficiente independencia, por lo que, en la práctica, estos órganos han centrado su actuación en funciones de asesoramiento y coordinación, como ha señalado CUADRADO ZULUOGA. A pesar de ello, hay que resaltar la importancia en materia de lucha contra la corrupción de las funciones fiscalizadoras en materia de incompatibilidades que velan por la aplicación de acuerdo con criterios de legalidad de la normativa reguladora de los conflictos de intereses²⁷¹.

²⁷⁰ GARCÍA MARTÍN, J.A., «Las funciones de la Inspección General de la Hacienda Pública», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 13-16; y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 253-255 Acerca de la problemática actual sobre la independencia de los órganos de la inspección de los servicios, vid. CUADRADO ZULUOGA, D., «Independencia e inspección general de los servicios: El caso de la Comunidad de Castilla y León», *AA*, nº 13, 2006, pp. 1541-1547.

²⁷¹ CUADRADO ZULUOGA, D., *op. cit.*, 2006, p. 1548. En el mismo sentido, en 1976 VELOSO PUIG, E., afirmaba que la ausencia de ejercicio de las funciones propias de la inspección de los servicios a favor de otras menos inquisitivas por razones orgánicas, funcionales y 'falta de vocación' de los inspectores ha motivado «que si bien nadie duda en la necesidad de mantener los servicios de inspección, tampoco nadie confía demasiado en los resultados positivos de su gestión, ni sabe exactamente en qué ha de consistir ésta» («Los servicios de inspección general como órganos de fiscalización administrativa», *DA*, nº 171, 1976, pp. 71-76). Esta falta de estímulo por la supeditación funcional de la actuación de los inspectores a sus superiores motiva que las actuaciones se realicen en base a comprobaciones formales, reservando su energía para aquellos hechos que sus superiores sí quieren investigar seriamente, NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, p. 231. Con el fin de evitar estas consecuencias, en los trabajos conmemorativos del primer centenario de la Inspección General de la Hacienda Pública se propuso que su Estatuto recogiera con plenitud la facultad de este centro directivo de inspeccionar con carácter permanente el funcionamiento de los servicios, VALLE ALONSO, G., «Estatuto-ficción de la inspección general de Hacienda», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981, pp. 93-99.

En definitiva, es posible afirmar que los Servicios de Inspección atesoran, como destaca CUBILLO RODRÍGUEZ, las condiciones idóneas para detectar supuestos de defraudaciones culminados, frustrados o en marcha a partir de la localización de situaciones que favorecen su aparición, como «desorden burocrático, situaciones de interinidad, etc.». A pesar de ello, como ha denunciado SÁNCHEZ MORÓN, la efectividad de estos controles internos se ha visto mediatizada «por el tamiz protector del corporativismo funcional y por una cierta relajación tolerada en el cumplimiento estricto de las obligaciones funcionariales» a pesar de los intentos del Ministerio de Administraciones Públicas por perfeccionar el ejercicio de la función inspectora²⁷².

La *Oficina de Conflictos de Intereses* es una unidad adscrita orgánicamente al Ministerio de Administraciones Públicas que actuará con autonomía funcional para la gestión del régimen de incompatibilidades de los altos cargos (art. 15.1 Ley 5/2006). En primer lugar ejerce una labor de asesoramiento informativo mediante la llevanza y gestión de los Registros de Actividades y de Bienes y Derechos Patrimoniales de altos cargos (art. 15.2 Ley 5/2006) y la comunicación semestral al Congreso de los Diputados del grado de cumplimiento y las infracciones relacionadas con esta materia por parte de los altos cargos (art. 16 Ley 5/2006). En segundo lugar, ejerce una labor inspectora en la tramitación de los expedientes sancionadores por la infracción de la normativa de incompatibilidades de los altos cargos (art. 19 Ley 5/2006)²⁷³.

²⁷² CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, p. 60; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 141. Por el contrario, las inspecciones de servicios de otros países, como la *Internal Revenue Service* en Estados Unidos, si han asumido de manera activa la labor de la detección del fraude interno, VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, p. 159.

²⁷³ Esta Oficina de Conflictos de Intereses ha sido constituida por el Real Decreto 432/2009, de 27 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado, con nivel orgánico de Subdirección General, adscrita al Ministerio de Administraciones Públicas, a través de la Secretaría de Estado para la Administración Pública, asumiendo además de las citadas competencias en materia de altos cargos, las competencias en materia de gestión de régimen de incompatibilidades del personal de las Administraciones Públicas previstas en el Real Decreto 1131/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Administraciones Públicas (art. 20 RD 432/2009). En todo caso, como denuncia GARCÍA MEXÍA. P., a pesar de que la Ley 5/2006 proclama la autonomía funcional de la citada Oficina de Conflictos de Intereses, la encuadra dentro de la estructura jerárquica del Ministerio de Administraciones Públicas, lo que impide «disponer de un garante auténticamente independiente que, sin inquina, pero con denuedo, sea en verdad capaz de hacer cumplir la normativa sobre conflictos de intereses» (*op. cit.*, 2008b, p. 158). La creación de Agencias públicas encargadas de la vigilancia de la ética de las autoridades y los empleados públicos se encontraba ya dentro de las sugerencias del Informe Notan y ha sido fuertemente impulsada por la OCDE, aceptándose por buena parte de los países de su entorno, y sus funciones coexisten con las de otros órganos de control como el Tribunal de Cuentas, la IGAE o el Ministerio Fiscal, siendo significativo que a principios de la década de los 90 el Grupo parlamentario popular propusiera que la gestión de los registros de altos cargos se

La *Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios* es un organismo público de los regulados en la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, con personalidad jurídica pública diferenciada, patrimonio y tesorería propios, y autonomía de gestión y funcional, adscrito al Ministerio de Administraciones Públicas (arts. 1 y 5 del Real Decreto 1418/2006, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios). La creación de la Agencia de Evaluación de las Políticas Públicas y Calidad de los Servicios tiene como finalidad «la calidad democrática, mayor transparencia, calidad y eficiencia en la gestión de los servicios y políticas públicas, así como en la utilización de los recursos asignados a las mismas». Por lo tanto, la nueva Agencia promueve la transparencia de los resultados de los agentes públicos y el control de su eficiencia y calidad²⁷⁴.

La función principal de la AEVAL es la evaluación y control de la calidad de los servicios públicos, si bien también ejerce funciones complementarias de información y estadística, además de las funciones de consultoría y de las propias de autoorganización (art. 6.2 RD 1418/2006)²⁷⁵.

Las funciones de la AEVAL no hacen referencia alguna al control del fraude y de la corrupción, por lo que sus obligaciones en relación con estas materias no se extienden más allá de las que afectan a todos los funcionarios e instituciones públicas

centralizaran en torno al Tribunal de Cuentas, MESEGUER YEBRA, J., *op. cit.*, 2007, pp.248-258.

²⁷⁴ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 82-83. Tal como en su día considerara la Comisión de Expertos para la creación de la Agencia, la apuesta por el impulso de la evaluación de las políticas públicas constituye una pieza clave de un nuevo modelo de gestión pública orientado al servicio de los intereses generales, en un entorno de estabilidad presupuestaria, y de búsqueda de la mejora continua de la productividad y competitividad de la economía española. La Agencia de Evaluación se inserta en los procesos de modernización e innovación de la Administración Pública española, siendo un instrumento favorable para la aplicación de la agenda renovada de Lisboa y el cumplimiento de los Programas de Convergencia y Empleo de la Unión Europea (exp. mot. RD 1418/2006).

²⁷⁵ La AEVAL se crea mediante el Real Decreto 1418/2006, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, en base a la autorización prevista en la disposición adicional primera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, con fecha de inicio de sus operaciones de 1 de enero de 2007 (disp. adic. 1ª RD 1418/2006). El modelo de control de calidad de los servicios públicos resultante se materializa en un doble nivel: (a) los Departamentos ministeriales y demás organismos públicos de la Administración General del Estado mediante órganos y unidades específicas; y (b) la AEVAL en el ejercicio de sus funciones (art. 3.3 y disp. adic. 2ª Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado), LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 83.

como son el deber de denuncia de los ilícitos penales o disciplinarios conocidos, y el deber de información cuando sean requeridos por los Tribunales. Desde este punto de vista es significativa la ausencia de referencia alguna a nivel reglamentario de la obligación de denunciar los hechos delictivos o disciplinarios que se conozcan en sus actuaciones, como es tradicional en la regulación de las entidades de control, tal y como ocurre con el Consejo de Estado y la IGAE.

Finalmente, hay que resaltar que la doctrina ha reclamado en ocasiones la creación de *Tribunales Administrativos* dotados de independencia encargados de enjuiciar la revisión de los actos administrativos (SÁNCHEZ MORÓN). En definitiva, se trata de sustituir las funciones de revisión administrativa ejercidas por los propios órganos superiores y directivos de la Administración Pública, por la labor de un órgano especializado ajeno a la estructura jerárquica de mando administrativa²⁷⁶.

Por el contrario, la evolución del Derecho positivo, a partir del precedente decimonónico de constituir un órgano especializado y ajeno a la Administración activa como el Consejo de Estado, ha seguido el sentido contrario, al detraer la función de la resolución de los recursos administrativos desde un órgano independiente a los órganos de la propia estructura jerárquica administrativa, encabezada por el Consejo de Ministros y sus miembros, atribuyendo el enjuiciamiento final de los actos administrativos a la jurisdicción externa propia del Poder Judicial²⁷⁷.

La creación de un órgano especializado en la revisión de los actos administrativos únicamente se ha establecido a nivel de la Administración General del Estado en materia financiera y tributaria, mediante los Tribunales Económicos Administrativos. Se trata de órganos de naturaleza administrativa, a pesar de su denominación de tribunales, dotados de autonomía funcional, que dependen de la Secretaría de General de Hacienda y que están obligados a resolver en Derecho. Su organización y competencias se regulan en los arts. 228 a 230 LGT y los arts. 28 a 34

²⁷⁶ La propuesta supone adoptar el modelo británico de los *administrative tribunals* que se ha extendido a Estados Unidos y a muchos países europeos. Las ventajas de la creación de estos Tribunales administrativos son numerosas, como ha expuesto de forma sistemática SÁNCHEZ MORÓN, M.: (a) la garantía de objetividad e imparcialidad al actuar funcionarios, e incluso jueces, dotados de independencia, (b) la naturaleza administrativa que impide conflictos entre los poderes públicos y permite el control de la discrecionalidad y la sustitución de los actos administrativos, (c) la participación conjunta de personal técnico y jurídico que garantiza un mayor acierto en los asuntos complejos que la actuación judicial, y (d) el servir de filtro a las reclamaciones antes de acudir a la vía judicial (*op. cit.*, 1991, pp. 148-149).

²⁷⁷ En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 52-53.

del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa²⁷⁸.

Los Tribunales Económico-Administrativos, como ha destacado SABÁN GODOY, enjuician con objetividad el ajuste a la legalidad de las actuaciones administrativas en materia fiscal, pero, a pesar de su prestigio y su tradición de independencia, ha quedado cercenada su capacidad de control al haberse considerado incompetentes para analizar la regularidad de las numerosas normas de rango reglamentario dictadas en esta materia²⁷⁹.

Para terminar este análisis del control interno de la Administración estatal debe hacerse referencia al órgano especializado, dentro de la Administración financiera, para el control de la gestión de los fondos públicos, dotado de funciones asesoras, evaluadoras, fiscalizadoras e inspectoras, como es la Intervención General de la Administración del Estado, el cual se estudiará más detenidamente en el *Capítulo Segundo*.

4. El control externo de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción.

El control externo en las democracias constitucionales contemporáneas es el resultado, como se ha estudiado *supra*, de la evolución del principio de separación de poderes hacia la dependencia política del Gobierno ante los parlamentos, el sometimiento jurídico a la revisión de los tribunales de justicia y el balance constante del juicio de la opinión pública. De esta forma, el viejo principio revolucionario de la rendición de cuentas (art. 15 DDHC) se ha extendido a una compleja red de instituciones y procedimientos de control en el que participan los parlamentos, los tribunales y la sociedad, así como, en apoyo de estas funciones, un conjunto cada vez más extenso de órganos especializados²⁸⁰.

²⁷⁸ El principio de separación de las funciones de gestión tributaria y de resolución de las reclamaciones contra las mismas arranca con la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, se consagró en el art. 90 LGT de 1963 y ha sido ratificado por el art. 83.2 LGT de 2003. El Real Decreto-ley de 16 de junio de 1924 creó los Tribunales Económico-Administrativos que se mantienen en la actualidad. Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 52-53; y MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, *Memoria 2006: Tribunales Económico-Administrativos*, www.meh.es [ref. 15 de enero de 2008], s.f., pp. 15-16.

²⁷⁹ SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, pp. 91-93.

²⁸⁰ «Los modernos Estados democráticos, forjados alrededor de la idea nuclear de Constitución escrita como instrumento para la limitación del Poder, han configurado con el tiempo los

La Constitución de 1978 es fiel reflejo del estado actual de la cuestión pues, además de establecer las facultades de los poderes del Estado y los ciudadanos, instituye una serie de órganos de relevancia constitucional encargados de completar el control del Gobierno y la Administración Pública, como el Tribunal Constitucional, el Defensor del Pueblo o el Ministerio Fiscal. En la **Figura 17** se detallan los órganos que forman parte del sistema institucional de control externo, con referencia exclusivamente a la Administración del Estado, con indicación de sus funciones principales y las que ejercen de forma complementaria.

Figura 17. Sistema institucional de control externo de la Administración del Estado

INSTITUCIONES Y ÓRGANOS	Funciones principales	Funciones complementarias
Cortes Generales	Intervención, Fiscalización y Enjuiciamiento	Asesoramiento e inspección
Tribunal de Cuentas	Fiscalización y Enjuiciamiento	
Defensor del Pueblo	Inspección	Asesoramiento
Poder Judicial	Enjuiciamiento	
Tribunal Constitucional	Enjuiciamiento	
Ministerio Fiscal y Fiscalía Anticorrupción	Inspección	
Administración inspectora	Fiscalización e inspección	
Sociedad civil	Fiscalización e inspección	

FUENTE: Elaboración propia

Las *Cortes Generales* tienen atribuida constitucionalmente, por su naturaleza representativa de la soberanía popular, la potestad de controlar la actuación del Gobierno y su Administración. Por ello, esta función no se articula en un único procedimiento de control, sino que se inserta en la esencia misma de toda la actividad parlamentaria, si bien en algunos de estos instrumentos esta función de control será prioritaria²⁸¹.

Este control parlamentario se regula en el Título V de la Constitución a través de las técnicas clásicas de control del Ejecutivo en su doble faceta de órgano de dirección política y de órgano superior de la Administración mediante la atribución directa de la potestad de controlar la acción del Gobierno y la configuración de una serie de procedimientos de control atribuidos directamente a los órganos parlamentarios (Pleno, Comisiones especializadas, Comisiones de investigación,

principios de control y responsabilidad como elementos consustanciales a la idea misma de democracia», MELADO LIROLA, A.I., *op. cit.*, 2007, p. 161.

²⁸¹ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, pp. 255-256.

Grupos y miembros parlamentarios), así como a órganos comisionados, como el Defensor del Pueblo y el Tribunal de Cuentas, que suplen la falta de capacidad técnica y material para que las Cortes controlen, de manera efectiva, la totalidad de la actividad administrativa²⁸².

En primer lugar, el Pleno de las Cámaras parlamentarias puede fiscalizar la responsabilidad política del Gobierno a través de la aprobación de mociones específicas (art. 111.2 CE) o de censura (art. 113 CE), así como interponer la acusación del delito de traición o cualquier delito contra la seguridad del Estado contra el Presidente del Gobierno (art. 102.2 CE)²⁸³.

En segundo lugar, las Comisiones especializadas constituidas en el Congreso y el Senado ejercen también funciones de control de ciertos cargos públicos en el proceso de su nombramiento o a través de la exigencia de su comparencia en sede parlamentaria. Así, por ejemplo, se han constituido Comisiones *ad hoc* de seguimiento para el control directo de órganos específicos de la Administración, como RTVE, en las que incluso se aprueba el nombramiento de los miembros del Consejo de Administración²⁸⁴.

En tercer lugar, las Comisiones de investigación son una manifestación del poder de encuesta de los parlamentos reconocido constitucionalmente en el art. 76 CE con la finalidad de poder investigar cualquier asunto de interés público, aunque «[s]us conclusiones no serán vinculantes para los Tribunales, ni afectarán a las resoluciones judiciales, sin perjuicio de que el resultado de la investigación sea comunicado al Ministerio Fiscal para el ejercicio, cuando proceda, de las acciones oportunas»²⁸⁵.

²⁸² SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 62-64; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, pp. 156-159.

²⁸³ Como explican GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., la decisión sobre un suplicatorio implica una valoración sobre si la petición implica un detrimento de la independencia del parlamentario y el nombramiento de una persona para un cargo supone una valoración de su adecuación conforme a criterios legislativos y jurídicos (*op. cit.*, 1988, pp. 737-738).

²⁸⁴ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993d, pp. 210-211.

²⁸⁵ Las Comisiones de investigación se integran dentro de las denominadas por la doctrina encuestas parlamentarias dirigidas a la investigación o pesquisa de asuntos de interés público realizadas por las Asambleas o sus miembros designados. Estas comisiones especializadas se han desarrollado en la actividad parlamentaria de nuestro país de forma regular desde el siglo XIX, si bien no se han reconocido constitucionalmente de forma expresa hasta la Constitución Española de 1978, vid. MARTÍNEZ ELIPE, L., *Fiscalización política del Gobierno: Fiscalización parlamentaria y extraparlamentaria/Inspección parlamentaria*, vol. I, Aranzadi, 1998, pp. 351-466; y, de forma monográfica, TORRES BONET, M., *Las comisiones de investigación: Instrumentos de control parlamentario del Gobierno*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1998.

Finalmente, los grupos y miembros parlamentarios pueden requerir información al Gobierno (art. 109 CE), reclamar la presencia ante las Cámaras de los miembros del Gobierno (art. 110 CE) e interpelar y preguntar a los miembros del Gobierno (art. 111.1 CE)²⁸⁶. Este control debilitado no implica el contraste con una norma determinada, sino con varias (la de la mayoría y las minorías) y su valoración final se traslada a la voluntad soberana del electorado que deberá «sacar las consecuencias que estime oportuno del resultado de este control *ad referendum*»²⁸⁷.

La regulación constitucional y reglamentaria de los controles parlamentarios puede hacer pensar en un férreo control del Gobierno, como dice SANTAMARÍA PASTOR, pero el Estado de partidos no permite el desarrollo pleno de esta función, limitándose la labor de las Cámaras a la difusión de la confrontación política, que será trasladada a los ciudadanos a través de los medios de comunicación. Así, y centrándonos en el examen de los medios de control parlamentario más cercanos a la actividad administrativa, como son los controles informativos (preguntas, interpelaciones y comparencias), la problemática sería la siguiente: sólo abarcan a los órganos de confianza política; no suponen, generalmente, una votación de las Cámaras; se refieren a hechos singulares y no generales de una gestión política; no se aporta previamente la documentación a la oposición y existe un sistema rígido de turnos, sin publicidad adecuada posterior. Por otra parte, los controles indagatorios (comisiones de investigación) no tienen una finalidad de averiguar hechos y solucionar problemas, sino de desgastar al Gobierno, siguiendo esquemas judiciales²⁸⁸

Como dice SÁNCHEZ MORÓN, la simbiosis, y consiguiente falta de autonomía de la mayoría parlamentaria frente al Ejecutivo, hace que la función de control parlamentario recaiga en la oposición y, en esto, la legislación establece algunas restricciones que dificultan este control: la potestad del Gobierno de denegar datos, informes o documentos recabados de las Administraciones Públicas por razones fundadas en Derecho, la atribución a la Mesa y Junta de Portavoces o a las Comisiones de decidir la comparencia del Gobierno y autoridades, las limitaciones

²⁸⁶ Estas facultades derivan del derecho subjetivo al ejercicio al cargo de todos los miembros parlamentarios, por lo que no pueden establecerse disposiciones legales, reglamentarias o *de facto* que limiten su ejercicio, por lo que es necesario «que se otorgue a los miembros de la Cámara las mismas facultades de iniciar el procedimiento y de intervenir en el mismo y el que no se dificulte el ejercicio de sus funciones representativas mediante obstáculos artificiales», GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., *op. cit.*, 1988, pp. 743-745,

²⁸⁷ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, pp. 252-255.

²⁸⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *op. cit.*, 2004b, pp.208-214.

del control parlamentario y la posibilidad de vetar la creación de comisiones de investigación²⁸⁹.

En conclusión, puede afirmarse que las Cortes Generales, a pesar de las limitaciones denunciadas regularmente por sus miembros, están dotadas de un conjunto de instrumentos de control sobre las Administraciones Públicas, que, aunque perfeccionable, permite vigilar el abuso de poder desde la perspectiva política y, complementariamente, desde la jurídica o económica, pero la voluntad política será siempre un requisito insustituible en un órgano de esta naturaleza²⁹⁰.

El *Defensor del Pueblo* es una institución comisionada de las Cortes Generales encargada de proteger al ciudadano frente a la Administración y otros poderes estatales cuando se vean vulnerados los derechos fundamentales y las libertades públicas de los ciudadanos, dotada de autonomía, inviolabilidad e inmunidad, y reconocida constitucionalmente en el art. 54 CE. La Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo lo define como «el alto comisionado de las Cortes Generales designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales ejercerá las funciones que le encomienda la Constitución y la presente» (art. 1)²⁹¹.

²⁸⁹ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 80-83. En conclusión, doce años después de promulgarse la Constitución, la práctica de los controles sociales y políticos presenta un “paisaje de luces y sombras”, con cierta atrofia del control del Parlamento y sus órganos comisionados, y un incremento, a veces excesivo, del papel de los medios de comunicación. En definitiva, aun partiendo de que el control de la Administración no puede ser completo, ni obstructivo, si pueden adoptarse medidas de mejora dentro de las posibilidades que ofrece la Constitución, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 97-98. Acerca de la evolución que han experimentado la función de control parlamentario y los instrumentos para su implementación, vid. TUDELA ARANDA, T., «La renovación de la función parlamentaria de control», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007, pp. 75-104; ARANDA ÁLVAREZ, E., «Transformaciones en los instrumentos de control parlamentario», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007, pp. 105-134; y BUSTOS GISBERT, R., *op. cit.*, 2007, pp. 149-160.

²⁹⁰ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 60-61. En opinión de SÁNCHEZ MORÓN, M., los controles parlamentarios han manifestado su eficacia contra la corrupción a nivel de desgaste del Gobierno, como lo demostró la última legislatura de la Presidencia de D. Felipe González, pero no tanto en cuanto a la exigencia de responsabilidades personales por la existencia de prácticas corruptas. Por ello, «sería bueno no servirse meramente de los casos de corrupción para hostigar a un Gobierno (olvidándolos casi cuando no tienen ese efecto), sino utilizar los poderes de investigación parlamentaria conforme a su finalidad propia, es decir, la de analizar las malformaciones del sistema administrativo y estudiar fórmulas para superarlas» (*op. cit.*, 1997, pp. 202-203).

²⁹¹ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 108-112. La institución del Defensor del Pueblo es de origen escandinavo, pasando luego a instaurarse en los países anglosajones y más tarde en los de la Europa latina, traspasando posteriormente las fronteras transcontinentales. En nuestro país ha sido incorporada al sistema institucional público por la Constitución de 1978. Acerca de

Esta institución ejerce, como ha señalado CORCHETE MARTÍN, una función de supervisión e investigación de naturaleza inspectora y, si bien no ejerce funciones de enjuiciamiento, pues no ostenta la facultad de sancionar o corregir la actuación administrativa, cuenta con la capacidad de poder interponer denuncias por hechos delictivos, ejercer acciones de responsabilidad contra autoridades y funcionarios o instar el ejercicio de potestades disciplinarias, e interponer recursos de amparo constitucional y de inconstitucionalidad. En definitiva, estamos ante un órgano de control de las instituciones públicas que, como ha destacado PICHARDO PAGAZA, le emparenta con el Poder Judicial, pero su protección va más allá del derecho de amparo o de habeas corpus, actuando en circunstancias en las que éste no participa²⁹².

Los procedimientos de inspección o investigación se inician previa queja suscrita por los ciudadanos o de oficio y tendrán carácter sumario e informal. La resolución se realizará mediante un informe y una recomendación que remite en primer lugar al titular de la autoridad involucrada, en segundo al titular del Ejecutivo y al Parlamento, y, por último, a los medios de comunicación para que la opinión pública presione para la corrección de la decisión negligente. Las Administraciones Públicas deben colaborar con las investigaciones de esta institución y adoptar medidas sobre las reclamaciones y consejos establecidos por la misma, para lo cuál el Defensor del Pueblo está facultado para informar a las Cortes de las labores obstructoras de la Administración²⁹³.

la evolución histórica del Defensor del Pueblo en el concierto internacional y de las antecedentes remotos en nuestro ordenamiento de figuras asimilables al mismo, vid. GIL-ROBLES GIL-DELGADO, A., *El Defensor del Pueblo*, Civitas, Madrid, 1979, pp. 18-28; PICHARDO PAGAZA, I., *Modernización administrativa: Propuestas para a una reforma inaplazable*, El Colegio Mexiquense A.C.-Universidad Nacional Autónoma de México (Facultad de Ciencias Políticas y Sociales), Zinacantepec (México), 2004, p. 311; y www.defensordelpueblo.es, [ref. 17 de enero de 2008]. De forma más extensa y monográfica, vid. GIL-ROBLES GIL-DELGADO, A., *El control parlamentario de la Administración: El Ombudsman*, 2ª edición, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1981; y FAIREN GUILLÉN, V., *El Defensor del Pueblo: Ombudsman*, tomo I, Parte General, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1982.

²⁹² CORCHETE MARTÍN, M.J., *El Defensor del Pueblo y la protección de los derechos*. Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2001, pp. 92-95; y PICHARDO PAGAZA, I., *op. cit.*, 2004, p. 311. En el mismo sentido, DE LA CUÉTARA, J.M., partiendo de la naturaleza inspectora e informal de la actividad del Defensor del Pueblo, lo define, en síntesis, como «un delegado parlamentario capaz de darle un rostro humano a la necesidad sentida por todo ciudadano de acudir a sus representantes si el aparato ejecutivo del Estado comete alguna tropelía contra él (*op. cit.*, 1986, pp. 178-183).

²⁹³ PICHARDO PAGAZA, I., *op. cit.*, 2004, p. 313.

Las facultades vinculadas a la función jurisdiccional le permiten denunciar «el abuso, arbitrariedad, discriminación, error, negligencia u omisión de un funcionario», lo que comunicará al funcionario afectado y al superior jerárquico (art. 23 LODP). Además, denunciará ante el Fiscal General del Estado las conductas que presumiblemente presenten indicios delictivos (art. 25 LODP).

La función del Defensor del Pueblo es el control de la Administración, no acerca de la toma de decisiones contrarias al Derecho y que deben ser corregidas judicialmente, sino sobre la denominada *maladministration*, entre las que se incluyen las incorrecciones graves como los casos de corrupción, parcialidad o negligencias que supongan abusos deshonestos en los procesos de toma de decisiones²⁹⁴. Por ello, su figura es recomendada por todos los tratadistas como un elemento importante en la lucha contra la corrupción²⁹⁵.

El *Tribunal de Cuentas* es, igualmente, un órgano de naturaleza técnica comisionado por las Cortes Generales para el control de la actividad económica de las Administraciones Públicas (art. 136 CE), cuyo análisis acerca de su contribución a la lucha contra la corrupción se realizará de forma específica en el *Capítulo Tercero*.

El *Poder Judicial* ha logrado obtener la potestad de control de las Administraciones Públicas tras una larga disputa que finalmente ha convertido a la judicatura, en palabras de SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, en «guardiana de los derechos contra los ataques que éstos [los ciudadanos] puedan sufrir por parte de los poderes públicos»²⁹⁶.

²⁹⁴ MARSHALL, G., *Constitutional Conventions: The rules and forms of political accountability*, Clarendon Press, Oxford, 1984, pp. 81-86.

²⁹⁵ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, p. 169. Esta recomendación del Defensor del Pueblo como instrumento contra la corrupción es especialmente firme entre la doctrina latinoamericana, vid. GORDILLO, A., *Problemas del control de la Administración Pública en América Latina*, 1981, pp. 125-137; y PICHARDO PAGAÑA, I., *op. cit.*, 2004, p. 314. Como ha destacado SÁNCHEZ MORÓN, M., el Defensor del Pueblo está plenamente facultado legalmente para ser un acicate en la lucha contra la corrupción, pero en su ejercicio se ha encontrado con limitaciones sobretodo de índole práctico: la falta de medios materiales y personales, y la excesiva extensión de sus competencias. Lo primero, nos dice este autor, es un problema de voluntad política fácilmente solucionable, lo segundo es un problema de organización institucional que se debería solucionar distribuyendo las competencias con los órganos homónimos autonómicos o creando, como se ha hecho en otros países, órganos especializados en grandes servicios —como en Gran Bretaña con el Servicio Sanitario Nacional o en Alemania para la Administración militar— (*op. cit.*, 1991, pp. 92-93).

²⁹⁶ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, p. 88. Este nuevo paradigma constitucional, fruto de una larga evolución del principio de control del poder en los estados democráticos, ha encontrado las reticencias de parte de la propia doctrina jurídica. Esta paradoja se explica por razones de coyuntura histórica, pues en la Francia revolucionaria el Poder Judicial estaba dominado por Jueces provenientes del antiguo régimen que provocaban

El sometimiento de las Administraciones Públicas al control judicial se establece de forma expresa en el art. 106.1 CE: «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican». Este control judicial, unido a los principios de tutela judicial efectiva del art. 24 CE y de exclusividad judicial para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado del art. 117.3 CE, ha extendido la legitimación del control judicial frente a los estrechos límites establecidos inicialmente por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Estos principios constitucionales obligarán a la Administración al acatamiento de las sentencias judiciales (art. 118 CE) y a los Tribunales a no sustituir al Gobierno y a la Administración en el ejercicio de sus funciones (art. 117.4 CE). La Constitución articula, como ha afirmado SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, un control jurisdiccional no sólo objetivo (potestades regladas, hechos determinantes, etc.), sino también teleológico (desviación de poder o control de la proporcionalidad) en el que «juez administrativo adquiere una expansión a través de los criterios teleológicos de control a su vez tolerados por Leyes cada vez más sectoriales y repletas de objetivos, principios y fines»²⁹⁷.

El Poder Judicial, como garante de la legalidad, es la última *ratio* en la lucha contra la corrupción. En los Tribunales de Justicia reside la potestad para declarar la ilicitud penal de las acciones corruptas de las autoridades y funcionarios públicos (jurisdicción penal), la ilegalidad de los actos administrativos de abuso de poder (jurisdicción contencioso-administrativa), la responsabilidad patrimonial de las autoridades y funcionarios públicos derivada de la desviación de los fondos públicos (jurisdicción contable), e incluso la ilegalidad de los abusos de poder relacionados con la contratación de personal laboral (jurisdicción laboral). En la práctica, por el contrario, la inactividad de los responsables públicos y de las instituciones de control de las Administraciones Públicas sitúan al Poder Judicial en la primera línea de la lucha contra la corrupción. En numerosas ocasiones, los casos de abusos de poder de la Administración atraviesan todos los filtros de control sin que sean corregidos, obligando a los ciudadanos a acudir a las diferentes jurisdicciones solicitando su

la desconfianza de los políticos republicanos. A esto se une el origen no democrático del Derecho Administrativo en la etapa napoleónica, como forma de control de la actuación administrativa, vigilada por una jurisdicción contencioso-administrativa retenida en el propio Poder Ejecutivo. Acerca de esta tensión entre dos valores básicos como son la separación de poderes y el control judicial, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 31-50 y 126-160; y desde la perspectiva histórica española, PAREJO ALFONSO, L., *op. cit.*, 1998b, pp. 832-835.

²⁹⁷ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *op. cit.*, 2004, pp. 94-108 y 146-147; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 101-105.

remoción. Esta preeminencia del binomio particulares-jueces en la lucha contra la corrupción se muestra, incluso, en el caso de la jurisdicción penal, en las que es mayoritario el número de asuntos denunciados por los particulares (directamente o a través del Ministerio Fiscal) en relación con los comunicados por las propias autoridades administrativas u otros órganos de control²⁹⁸.

En este trabajo no nos corresponde analizar la problemática específica del Poder Judicial en relación con la lucha contra la corrupción, pero es importante dejar referencia, aunque sea sucinta, de dos cuestiones que podrían mejorar su actuación ante este problema, como son la falta de respuesta del sistema de controles ante las declaraciones judiciales explícitas de la existencia de abuso de poder y los problemas estructurales de la jurisdicción contencioso-administrativa que impiden el ejercicio real de la tutela judicial efectiva²⁹⁹.

²⁹⁸ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 160-164; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 61-62; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 105-108. Como afirma SÁNCHEZ MORÓN, M., la jurisdicción contencioso-administrativa no es la llamada a combatir directamente la corrupción, pero «un control más regular y tempestivo de las ilegalidades administrativas constituiría una barrera, al menos preventiva, frente a la extensión de ciertas conductas». En la actualidad esta jurisdicción es meramente formalista, dedicada a la revisión del acto, lo que le impide el análisis de las posibles operaciones de colusión que pueden encontrarse detrás de ello, a lo que se une la falta de poderes inquisitivos del juez administrativo y la limitación y obsolescencia de los medios. En estas condiciones, el juez penal se convierte de último a primer guardián del bien público (*op. cit.*, 1997, 204-207). Esta tendencia a exacerbar la función de la Justicia penal, dotándola de facultades extraordinarias y transformándola en la *única ratio* preventivo-represiva se ha extendido a numerosas manifestaciones socialmente reprobables como el narcotráfico, el terrorismo, la corrupción, la explotación sexual, el blanqueo de dinero, la delincuencia informática, atentados contra el medio ambiente, etc., hasta el punto de que se haga referencia a un Derecho Penal de *dos velocidades* y del Derecho Penal y Procesal penal *del enemigo*, tal y como denuncia RODRÍGUEZ GARCÍA, N., «Cooperación judicial penal en la Unión Europea: Algunas experiencias orgánicas para hacer frente a la delincuencia grave con dimensión trasfronteriza», en BUJOSA VADELL, L.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2008, pp. 271-276.

²⁹⁹ Estas medidas se dirigen a atacar la falta de control de las facultades administrativas discrecionales que son, en opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA, «donde tan fácilmente pueden anidar prácticas corruptas», justificando un reforzamiento del control de la jurisdicción contencioso-administrativa (*op. cit.*, 2000, pp. 121-126). El replanteamiento de estas cuestiones no son sino el consecuente de reformas de mayor calado que ahondan en las mismas raíces de la justicia administrativa y que, como ha propuesto SABAN GODOY, implicarían la remoción de los obstáculos jurídicos para permitir «una adecuada fiscalización de motivos y fines de la actividad administrativa» y la supresión de los trámites procesales «que hacen depender el proceso de la voluntad de una de las partes» (*op. cit.*, 1991, p. 75). Así, en concreto, en relación con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, sigue siendo necesario «solucionar la situación de hecho de la jurisdicción contencioso-administrativa, para dar contenido a la garantía constitucional de un proceso sin dilaciones indebidas y al compromiso internacional asumido por España de impartir Justicia en un plazo razonable», vid. RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y RIVERO ORTEGA, R., «El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas en la jurisdicción contencioso-administrativa: reflexiones a la luz de la STC 20/1999, de 22 de febrero», *REDA*, nº 102, 1999, pp. 281-296.

El *Tribunal Constitucional*, como intérprete supremo de la Constitución, dotado de independencia del resto de poderes, es el encargado, entre otros asuntos, del recurso de amparo por violación de los derechos y libertades referidos en el art. 53.2 CE, en cuyo ejercicio podrá supervisar las resoluciones judiciales relativas a la actuación de de las Administraciones Públicas (art. 161 CE y art. 1 LOTC)³⁰⁰.

Por ello, aunque el Tribunal Constitucional no ejerce un control directo de la Administración, si bien ha podido realizar una labor importante de acercamiento de los sistemas de control administrativo a los valores constitucionales, sobre todo en relación a los controles judiciales³⁰¹. En esta función la jurisdicción constitucional se sitúa como el último instrumento al que puede acudir el ciudadano para reaccionar, como afirma RUBIO LLORENTE, contra «los actos antijurídicos del poder cuando todos los medios ordinarios han sido intentados en vano»³⁰².

El *Ministerio Fiscal* tiene como misión «promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social» (art. 124.1 CE, art. 541 LOPJ y art. 1 LEOMF). En el contexto constitucional, el Ministerio Fiscal adopta una posición de equilibrio en el sistema de poderes, vinculada al Poder Ejecutivo, con el cuál no se conecta en una relación de dependencia, sino en «un principio de relación, colaboración y comunicación» sujeta a los límites de legalidad, imparcialidad, igualdad y competencia, y al Poder Judicial en el que se integra con autonomía funcional (art. 2.1 LEOMF)³⁰³.

³⁰⁰ «No se trata, en definitiva, de un órgano jurisdiccional ni tampoco de control inmediato, constituyendo una institución cuya misión fundamental es apoyar el cumplimiento y respeto por la Administración de los derechos y libertades de los ciudadanos», MARTÍN MATEO, R., *op. cit.*, 2005, pp. 47-49. El Tribunal Constitucional trae antecedente histórico del Tribunal de Garantía Constitucionales de la II República y es consecuencia del modelo de los Tribunales Constitucionales europeos especializados surgido tras el periodo entreguerras a partir del modelo austriaco, <http://www.tribunalconstitucional.es>, [ref. 31 de enero de 2008], s.f.

³⁰¹ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 106-109.

³⁰² RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, p. 244.

³⁰³ FLORES PRADA, I., *El Ministerio Fiscal en España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 338. Acerca del encuadre del Ministerio Fiscal en el sistema constitucional de poderes existe una fuerte controversia doctrinal, entre los defensores de su incardinación en el Poder Ejecutivo sin una relación de dependencia, como FLORES PRADA, I.; y quienes defienden su integración de naturaleza funcional en el Poder Judicial como CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *El Ministerio Fiscal*, Pamplona, 1999, pp. 38-40; y PORTERO, L., «La estructura del Ministerio Fiscal en la investigación e instrucción», en *Libro Homenaje al Fiscal Luis Portero*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2001, p. 281. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha tenido la oportunidad de declarar que estamos ante una institución «que forma parte de la maquinaria

Las funciones del Ministerio Público se han visto incrementadas de forma importante en diversos campos procesales, pero sigue siendo el proceso penal, como destaca FLORES PRADA, el ámbito en el que, desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo, desarrolla la mayor parte de sus cometidos. Las funciones penales son de naturaleza investigadora o inspectora, pudiendo instar ante la autoridad judicial la adopción de las medidas cautelares que procedan y la práctica de las diligencias encaminadas al esclarecimiento de los hechos, así como ejercitar las acciones penales (art. 3.4 y 5 LEOMF)³⁰⁴.

Las potestades y competencias en materia de investigación y como garante de la persecución de los delitos públicos atribuyen al Ministerio Fiscal una posición directamente relacionada con la lucha contra la corrupción, hasta el punto de que la Ley 10/1995, de 24 de abril, que modifica la Ley 50/1981, creó la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción encargada de la persecución de los ilícitos penales de esta naturaleza en los que concurren circunstancias de gran trascendencia social. La Ley 24/2007, de 9 de octubre, por la que se modifica la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, reguladora del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal ha modificado la denominación de esta Fiscalía Especial para adoptar el nombre de *Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada*³⁰⁵.

judicial en el sentido amplio de la palabra» (STEDH de 11 de marzo de 2004), VERCHER NOGUERA, A., «Reflexiones de futuro sobre Ministerio Fiscal y la lucha contra la corrupción en medio ambiente», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004, p. 308. Para un estudio en profundidad de las distintas posturas doctrinales se puede consultar, entre otros, a FLORES PRADA, I., *op. cit.*, 1999, pp. 348-362; DÍEZ-PICAZO, L.M., *El poder de acusar: Ministerio Fiscal y constitucionalismo*, Ariel, Barcelona, 2000, pp. 157-163; y CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *op. cit.*, 1999, pp. 45-57.

³⁰⁴ FLORES PRADA, I., *op. cit.*, 1999, p. 489. El modelo de proceso penal español se inspira en la revolución napoleónica la cuál instauró un modelo intermedio entre el Juez omnipotente del Antiguo Régimen y el acusador público de las ideas revolucionarias. Bajo estas premisas, la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 instauró un sistema con vocación de provisionalidad en el cuál el proceso penal se divide en dos fases: una primera de instrucción en la que el Juez investiga y el Fiscal vigila la legalidad, y una segunda de juicio oral en la que el Fiscal acusa y el Juez decide. La evolución legislativa postconstitucional del proceso penal ha ido produciendo cambios paulatinos en la estructura de la fase de instrucción, concediendo facultades investigadoras al Ministerio Fiscal a través de una fase preprocesal de términos difusos denominada investigación preliminar, y que no supone la eliminación del modelo de Juez instructor. La creación de las Fiscalías Especiales ha incidido en esta tendencia, llegando a dotar al Ministerio Público de capacidad de investigación autónoma, vid. FLORES PRADA, I., *op. cit.*, 1999, pp. 492-496, 512-515 y 520; y MARTÍNEZ DALMAU, R., *Aspectos constitucionales del Ministerio Fiscal*, Universitat de València, Valencia, 1999, pp. 199 y 205-206.

³⁰⁵ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, p. 63. La creación de la Fiscalía Anticorrupción, de forma pionera en el panorama internacional, respondió a unas necesidades técnico-jurídicas

Esta Fiscalía se basa en la especialización funcional y en la iniciativa procesal, tomando como modelo la Fiscalía Especial para la Prevención y Represión del Tráfico Ilegal de Drogas, implantada por la Ley 5/1988, de 24 de marzo. Para ello ha adoptado un modelo de investigación mucho más activo que el tradicional papel de órgano inspector de la instrucción, tratando de llevar la iniciativa procesal de forma continua en los procedimientos relacionados con estas actividades criminales³⁰⁶.

La existencia de la Fiscalía Anticorrupción ha supuesto un punto de referencia para la ciudadanía, facilitando la colaboración social en forma de denuncias presentadas por particulares, colectivos u organismos oficiales³⁰⁷.

La *Administración inspectora*, entendiendo por tal los órganos de las Administraciones Públicas encargados del control del cumplimiento de la legislación administrativa sectorial (tributaria, laboral, urbanística, medioambiental, etc.), incluye entre los sujetos pasivos de sus actuaciones a las propias instituciones públicas, pues

puestas de manifiesto reiteradamente por organismos nacionales e internacionales: la corrupción sistémica se encuentra íntimamente relacionada con el complejo mundo de la gran criminalidad organizada, emparentada con los delitos de tráfico de drogas, terrorismo, etc., por lo que es necesario la colaboración internacional y la creación de órganos procesales altamente especializados, que eviten «investigaciones lentas y numerosos sobreesimios». De este modo, la investigación penal sobre la 'gran corrupción' se centraliza en un único organismo especializado encargado del descubrimiento de las actividades presuntamente delictivas. A estos argumentos técnicos se unieron razones político-sociales de carácter coyuntural, pues en 1995, año de creación de la Fiscalía Especial, el clima político se encontraba fuertemente sensibilizado por la puesta en escena de numerosos casos de corrupción que afectaban al poder político y económico, RODRÍGUEZ GARCÍA, N., «Los sistemas procesales penales frente al reto de controlar la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000, pp. 75-78. En el mismo sentido, NÚÑEZ GARCÍA-SAUCO, A., «La Convención de Naciones Unidas contra la corrupción», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 13-14; y CASTRESANA FERNÁNDEZ, C., «Corrupción, globalización y delincuencia organizada», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit. bib.*, 2004, pp. 213-226.

³⁰⁶ RODRÍGUEZ GARCÍA, N., *op. cit.*, 2000, p. 76. La Fiscalía Anticorrupción ha adoptado un modelo de investigación en el proceso penal que, profundizando en las facultades actuales que su Estatuto y la legislación procesal le confieren, ha supuesto un incremento de su actividad investigadora y el impulso decidido en los procedimientos en los que interviene con el fin de responder en igualdad de condiciones a la actividad procesal de los delincuentes económicos y sus asesores legales. Este modelo 'activo' de investigación se ha concretado en el desarrollo por parte de los Fiscales adscritos a la Fiscalía Especial de la iniciativa procesal, fijando los objetivos de la instrucción y planteando las diligencias necesarias, y ejerciendo de forma plena las competencias que para la investigación de las operaciones financieras y mercantiles le atribuye el art. 773 LECr, el art. 5. LEOMF, el art. 95.1.a LGT y el art. 11.2.d) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1999, pp. 240-241. La doctrina ha reclamado la independencia de esta Fiscalía Especial en relación con el Ejecutivo, en tanto que su labor es precisamente controlar las desviaciones de la actuación del Gobierno y las Administraciones Públicas, MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 79-85.

³⁰⁷ RODRÍGUEZ GARCÍA, N., *op. cit.*, 2000, p. 76.

las mismas deben de cumplir, en el desarrollo de su actividad, con las exigencias derivadas del ordenamiento jurídico-público. En estos supuestos, el control practicado por la Administración encargada de cada sector administrativo tendrá el carácter de externo sobre la Administración controlada, aun cuando pertenezcan al mismo sector público administrativo (*v. gr.*, los controles de la Inspección de Trabajo sobre la situación de los trabajadores de la Administración General del Estado)³⁰⁸.

Estas actuaciones de control pueden colaborar en la lucha contra la corrupción, pues las irregularidades detectadas en el cumplimiento de su legislación específica también pueden ser indicativas de la existencia de delitos contra los intereses públicos (*v. gr.*, si el Ministerio de Medio Ambiente detecta en sus trabajos de control que se ha concedido por un Ayuntamiento una licencia urbanística con la ausencia de los preceptivos trámites medioambientales), pero, como ha manifestado la Asociación de Inspectores Financieros y Tributarios, es en materia tributaria donde esta vinculación entre Administración inspectora y lucha contra la corrupción resulta más patente³⁰⁹.

Como último estadio de control, la *Sociedad Civil* debe, como afirma VILLORIA MENDIETA, «estar alerta y denunciar cualquier conducta incorrecta», sin que su

³⁰⁸ GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2006, p. 41. En este punto se hace referencia al ejercicio de la potestad inspectora de las Administraciones Públicas sobre los sujetos privados en el ejercicio de la función de policía que tienen encomendadas. Los antecedentes históricos en nuestro Derecho se remontan a las figuras de los veedores, visitadores y corregidores medievales, desarrollándose a partir del siglo XIX las Administraciones inspectoras de minas, sanidad, fiscalidad, y, más recientemente, la encargada de la protección de consumidores o el medio ambiente. La organización de la inspección administrativa en nuestro complejo Estado descentralizado parte del principio de que la potestad inspectora corresponde a quien ostenta la función ejecutiva, si bien esta organización primaria se enriquece con la existencia de autoridades que ejercen la Alta inspección, autoridades reguladoras de sectores económicos e, incluso, la atribución de facultades inspectoras a los propios sujetos privados, *vid.* RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 34-55 y 137-162.

³⁰⁹ La ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO ha propuesto la adopción de las siguientes medidas de inspección fiscal en relación con el control de la corrupción urbanística en el ámbito local: (Medida 1) Plan especial de comprobación de alcaldes, concejales de urbanismo y otros representantes públicos, (Medida 2) Remisión de información a la Agencia Tributaria, (Medida 3) Seguimiento patrimonial especial por la AEAT de las personas condenadas por corrupción, (Medida 4) Tipificar como delito, castigado con penas de prisión, la no entrega o falseamiento de datos en la declaración de los bienes patrimoniales y de la participación en sociedades de todo tipo, (Medida 5) Reforzamiento de la denuncia pública, (Medida 6) Potenciar la fiscalía anticorrupción, incrementando el número de inspectores y técnicos, para que auxilien a la fiscalía en la persecución de este tipo de delitos, y (Medida 7) Aprobación de una ley anticorrupción (*Informe sobre fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*, <http://www.inspectoresdehacienda.org> [ref. 22 de enero de 2008], 16 de noviembre, 2007, pp. 2-5).

participación en la vida pública pueda reducirse al momento de la participación política³¹⁰.

La Constitución configura a los ciudadanos e instituciones sociales con una serie de derechos fundamentales que establecen un sistema acabado de controles sociales, los cuáles cierran el sistema de control de las Administraciones Públicas: la libertad de expresión e información, los derechos de reunión y asociación, el derecho de acceso a los cargos y funciones públicas, así como otras garantías institucionales como la imparcialidad del funcionario, el derecho al Juez ordinario, el derecho de acceso a la documentación administrativa, etc.³¹¹.

Los ciudadanos, en tanto que personas individuales, son los primeros en ostentar una serie de derechos fundamentales cuyo recto ejercicio coadyuvará al buen funcionamiento de las Administraciones Públicas. El ejercicio del derecho de audiencia (art. 105. a y b CE), el acceso a los archivos y registros administrativos (art. 105.b CE) o a la aplicación de la tutela judicial efectiva al ámbito administrativo (art. 24.1 y art. 106.1 CE), no sólo le permite al particular la defensa de sus intereses, sino que informará a las autoridades que deban resolver o supervisar la actividad administrativa de la existencia de posibles actuaciones incorrectas. Además, los representantes sociales (sindicatos, patronales, organizaciones no gubernamentales y otras asociaciones) han sido reconocidos paulatinamente como organismos, no sólo de defensa de los intereses que representan, sino de colaboración del control público, a través del reconocimiento cada vez más amplio de su legitimación en la jurisdicción contencioso-administrativa y la participación en los órganos consultivos de las Administraciones Públicas. Los medios de comunicación, finalmente, representan la última instancia fiscalizadora e inspectora del control desde la llamada sociedad civil, pues, a partir del ejercicio del derecho a la información y la libertad de expresión, investigan y trasladan a la opinión pública noticias sobre el correcto funcionamiento de las instituciones públicas³¹².

³¹⁰ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, pp.157-158. En el mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 21-22; y GORDILLO, A., *op. cit.*, 1981, pp. 16-20.

³¹¹ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 67-68; y PASCUAL GARCÍA, J., «La modificación de la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 148, 1994, pp. 1-2.

³¹² CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 64-66. Acerca del contenido del sistema de control social establecido en la Constitución de 1978, vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 70-80. De forma específica, VILLORIA MENDIETA, M., señala que los sindicatos del ámbito público «deben ser instrumentos de control del deterioro de los servicios públicos denunciando las actuaciones ineficaces y corruptas en la Administración y promoviendo la

5. Conclusiones.

El *control* es una capacidad, una actividad y un juicio que establece una relación entre un sujeto controlante y un sujeto controlado con la finalidad de contrastar el cumplimiento de las reglas del sistema normativo de referencia. La capacidad de control es, en primer lugar, una potestad atribuida a un poder o institución pública que le otorga poderes exorbitantes para su ejercicio y, en un segundo rango de fuerza jurídica, un derecho subjetivo atribuido a los particulares para contribuir a la vigilancia de la actuación de los poderes públicos. La función de control pública se manifiesta en diferentes modalidades, que implican distintos grados de intensidad en la acción comprobadora: el *asesoramiento* destinado a aconsejar la mejor opción en relación con el sistema normativo de referencia, la *evaluación* que valora el grado de adecuación de la actuación pública a la norma, la *intervención* que visa de forma concomitante la conformidad de las decisiones públicas que se adoptan, la *fiscalización* que verifica que la justificación de la actividad administrativa confirma la legalidad o buena gestión administrativa, la *inspección* que investiga más allá de los hechos que constan en los expedientes administrativos para confirmar la rectitud de los actos administrativos y el *enjuiciamiento* que revisa con todos los medios de prueba disponibles la adecuación de la actividad de las Administraciones Públicas.

Las *democracias constitucionales* han construido un complejo sistema de control público que, partiendo del principio de separación de poderes, se ha enriquecido con la creación de unas instituciones *ad hoc* y el incremento del papel del control social. Si en los albores revolucionarios el control público se confiaba al sistema de pesos y contrapesos derivados de la aplicación radical del principio de separaciones de poderes importado por MONTESQUIEU del sistema político anglosajón, la evolución de las democracias liberales y constitucionales ha configurado paulatinamente, a partir de las ideas de ROUSSEAU de primacía de la ley y de LOCKE de vinculación teleológica de la función ejecutiva, un esquema de control en el que participan el propio Poder Ejecutivo en el ejercicio de su potestad de autocontrol, los Poderes Legislativos y Judiciales en el ejercicio de sus propias potestades políticas y jurisdiccionales, así como las instituciones públicas especializadas y la propia Sociedad Civil. En este contexto, como ha afirmado RUBIO LLORENTE, las instituciones de control en la historia del Estado constitucional son «la médula misma

mejora del servicio» (*op. cit.*, 2000, p. 163); y en el mismo sentido, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 1997b, p. 30.

de la idea de Constitución», pues la norma suprema no es sino un instrumento de limitación del poder y de garantía de los ciudadanos³¹³.

El *control de la corrupción* se encuentra en el propio origen de las democracias liberales y constitucionales a partir del reconocimiento de MONTESQUIEU de la tendencia al despotismo del poder y la configuración del sistema de reparto del poder soberano como forma de evitar su ejercicio abusivo. La evolución de los sistemas constitucionales ha difuminado la vinculación del ejercicio del poder y su control con el fin de evitar los abusos de poder, dirigiéndose hacia otras finalidades como el control técnico (Administraciones Públicas), el control político (Parlamentos) o el control de legalidad (Tribunales de Justicia), correspondiendo la responsabilidad de la denuncia de las prácticas corruptas en muchas ocasiones a la propia sociedad civil (ciudadanos, organizaciones representativas y medios de comunicación).

El *Poder Ejecutivo*, como ha destacado SABÁN GODOY, es el poder preponderante pues domina la actividad legislativa, las decisiones de oportunidad, el nombramiento de autoridades y empleados y la actividad económica, y, como complemento, tiene a su cargo un importante sistema institucional de control interno por lo que debe ser el poder pionero en la lucha contra la corrupción. El esquema institucional comienza por la propia Administración jerárquica responsable y controladora de la actuación de los órganos inferiores, una Administración horizontal (Secretarías Generales Técnicas y Gabinetes Técnicos) y consultiva (Abogacía General del Estado-Servicio Jurídico del Estado, Consejo de Estado, Consejo Económico y Social y otros comités consultivos) que coadyuva a la adopción certera de las decisiones públicas y a vigilar su adecuado cumplimiento, y una Administración especializada (Inspecciones Generales de Servicio, Oficina de Conflictos de Intereses, Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios y Intervención General de la Administración del Estado) que ejercita el control administrativo en diferentes ámbitos sectoriales³¹⁴.

Los controles internos, como ha propuesto MALEM SEÑA, deben facilitar la denuncia interna, con procedimientos accesibles y garantizando la confidencialidad, pero, en la práctica, como ha denunciado buena parte de la doctrina (SABÁN GODOY o SÁNCHEZ MORÓN), el sistema de autocontrol administrativo no ha sido suficiente. Por una parte, los órganos consultivos, como el Consejo de Estado o la Abogacía

³¹³ RUBIO LLORENTE, F., *op. cit.*, 1993c, p. 243.

³¹⁴ SABÁN GODOY, *op. cit.*, 1997, pp. 61-68.

General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, se han limitado a ejercer sus funciones con carácter formal o sin implicarse en cuestiones con gran calado político. Por otro, los órganos fiscalizadores e inspectores tienden a realizar tareas de evaluación y asesoramiento, desconociéndose los resultados obtenidos en sus labores de investigación, tal y como se ha estudiado en el *Capítulo Preliminar*, lo que impide valorar el grado de implicación real de estas instituciones en la lucha contra la corrupción³¹⁵.

El *Poder Legislativo* ejerce la fiscalización del Gobierno y su Administración a través de numerosos instrumentos (preguntas, interpelaciones o comisiones), e, incluso, asume la inspección de las actuaciones gubernativas en casos de especial relevancia política a través de las comisiones de investigación e interviene en el procedimiento de nombramiento de algunos cargos administrativos de especial relevancia. Además, cuenta con dos órganos comisionados (Tribunal de Cuentas y Defensor del Pueblo) encargados, respectivamente, de fiscalizar las cuentas públicas y vigilar que la actuación de la Administración respete los derechos fundamentales de los ciudadanos. A pesar de ello, como ha denunciado GARCÍA DE ENTERRÍA, el actual Estado de partidos ha convertido a las instituciones parlamentarias en un instrumento en manos del Ejecutivo, debilitando su capacidad de control y favoreciendo el desarrollo de la corrupción³¹⁶.

El *Poder Judicial* es un elemento esencial del control del Ejecutivo al ostentar la potestad de enjuiciar la actividad administrativa y las responsabilidades penales y patrimoniales de las autoridades y empleados públicos, a la que contribuyen la totalidad de órganos de la jurisdicción ordinaria, y, de forma complementaria, otras instituciones vinculadas a la actividad jurisdiccional como el Tribunal Constitucional, garante de la voluntad de los constituyentes, y el Ministerio Fiscal, garante de la legalidad. Las respuestas jurisdiccionales se dirigen a remediar en último término las actividades ilegales cometidas por las Administraciones Públicas, cuando con anterioridad no han sido detectadas por el sistema de controles. En relación con la corrupción, por el contrario, la experiencia ha mostrado la tendencia contraria, siendo los órganos de la Administración de Justicia quienes investigan y castigan, previa denuncia de los ciudadanos, la mayor parte de las prácticas corruptas.

³¹⁵ Vid. SABÁN GODOY, A., *op. cit.*, 1991, pp. 68-93; SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 141; y MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 79-85,

³¹⁶ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 75-84.

La *Sociedad Civil y la Administración* inspectora cierran el sistema institucional de controles de las Administraciones Públicas. El principio de participación social, amplificado en las actuales democracias constitucionales, otorga a los ciudadanos y representantes mayores instrumentos para denunciar la actividad administrativa contraria a los intereses generales, ya no sólo mediante las reclamaciones individuales contra los actos administrativos, sino mediante la actuación de los medios de comunicación y la integración de los representantes sociales en organismos consultores del propio Poder Ejecutivo. Desde otra perspectiva, el ejercicio de las funciones de policía de las regulaciones administrativas sujeta a las propias Administraciones Públicas al control de los órganos de inspección sectoriales. En ambos casos, estas potestades o derechos no se dirigen en primer lugar al control de la mala administración, ni de la corrupción pública, pero, en la práctica, son numerosos los casos de corrupción que se persiguen gracias a la denuncia de los particulares y los medios de comunicación o a raíz de los descubrimientos realizados en un procedimiento inspector.

En definitiva, el estudio de las instituciones de control de las Administraciones Públicas muestra un complejo sistema institucional encargado de asesorar, evaluar, intervenir, fiscalizar, inspeccionar y enjuiciar la actuación de las Administraciones Públicas que, en la práctica, reside buena parte de la responsabilidad de vigilar los comportamientos corruptos de las autoridades y empleados públicos en la labor de denuncia de la Sociedad Civil —especialmente de los medios de comunicación—, las investigaciones de la Administración inspectora y el enjuiciamiento de la Administración de Justicia. Como ha afirmado SÁNCHEZ MORÓN, la extensa y compleja red de controles públicos ha hecho hincapié en salvaguardar «de la mejor manera posible la legalidad y la eficacia administrativa y los derechos individuales», pero parece haber obviado el fin primigenio que se le otorga en los regímenes democráticos: el freno del abuso de poder³¹⁷. En la **Figura 18** se representa gráficamente el déficit en el grado de participación en el control de las Administraciones Públicas de las diferentes instituciones de control.

³¹⁷ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 34-40.

Figura 18. Grado de participación de las Instituciones de control de las Administraciones Públicas en la lucha contra la corrupción

Grado o rango teórico			Grado o rango real estimado		
<i>1º Grado. Poder Ejecutivo</i>			<i>1º Grado. Sociedad Civil y Admón. inspectora</i>		
Admón. jerárquica	Admón. consultiva	Admón. controladora	Ciudadanos y Representantes	Medios de comunicación	Admón. inspectora
<i>2º Grado. Poder Legislativo</i>			<i>2º Grado. Poder Judicial</i>		
Cortes Generales	Defensor del Pueblo	Tribunal de Cuentas	Tribunales de Justicia	Ministerio Fiscal	Tribunal Constitucional
<i>3º Grado. Poder Judicial</i>			<i>3º Grado. Poder Legislativo</i>		
Tribunales de Justicia	Ministerio Fiscal	Tribunal Constitucional	Cortes Generales	Defensor del Pueblo	Tribunal de Cuentas
<i>4º Grado. Sociedad Civil y Admón. inspectora</i>			<i>4º. Poder Ejecutivo</i>		
Ciudadanos y Representantes	Medios de comunicación	Admón. inspectora	Admón. jerárquica	Admón. consultiva	Admón. controladora

FUENTE: Elaboración propia

A continuación se va estudiar con un mayor detalle la organización y el funcionamiento de las instituciones de control especializadas en el ámbito económico-financiero (Intervención General de la Administración del Estado y Tribunal de Cuentas) con el fin de determinar su grado de implicación teórico y real en la lucha contra la corrupción.

«El bien juzgar exige ante todo y sobre todo, independencia de criterio, y la disciplina jerárquica, así como el detestable y dañosísimo espíritu de cuerpo, ahogan toda independencia de él» (Unamuno, *La patria y el ejército*, 1906).

CAPÍTULO SEGUNDO. LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN.

1. Planteamiento.

La actividad financiera es el único ámbito de la Administración Pública en el que se ha desarrollado tradicionalmente de forma extensa y completa el control interno de la actividad administrativa, pues su ámbito de aplicación no se limita a las inspecciones internas motivadas por hechos puntuales o revisiones administrativas como consecuencia de la detección de oficio de errores legales o la presentación de recursos por los particulares, sino que esta actividad se encuentra sometida, en todo caso, a la vigilancia permanente de un órgano autónomo y especializado en esta materia³¹⁸.

La Hacienda Pública clásica conectaba el concepto de control directamente con el respeto al principio democrático que, a través de la institución del Presupuesto,

³¹⁸ Como señalan BAYONA PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M.T., la función de control sobre la actividad administrativa general se ejercita únicamente sobre los supuestos de gestión irregular y, por el contrario, la función de control financiera de forma continuada sobre toda la gestión, pues «la actividad financiera es una actividad fiscalizada» (*Temas de Derecho Presupuestario*, 1990, p 201). En palabras de SÁINZ DE BUJANDA, F., «[s]i a toda actividad administrativa es consustancial la existencia de controles, con mayor motivo en la esfera financiera, ya que la naturaleza medial de esta actividad asegura la posibilidad de funcionamiento regular de todo bloque de vida pública, y no sólo estatal, sino también local e institucional» (*op. cit.*, 1993, p. 501). Por ello, puede afirmarse, desde la perspectiva política, que el control de las finanzas públicas se ha adaptado con rapidez al esquema propio del modelo de control evaluativo intervencionista en el que, bajo el principio de *libertad positiva*, inserta las tareas de supervisión dentro del proceso de gestión de las políticas públicas; mientras, por el contrario, el control administrativo generalista ha evolucionado más lentamente, permaneciendo sujeto, salvo las excepciones señaladas en el *Capítulo anterior*, al esquema de control jurisdiccional liberal que, basándose en el principio de *libertad negativa*, únicamente entra en funcionamiento cuando, excepcionalmente, se detecta una infracción de la norma jurídica; PORRAS NADALES, A.J., *op. cit.*, pp. 100-101.

sujetaba las decisiones gubernativas de ingresos y gastos a la autorización previa otorgada por el Parlamento. La traslación constitucional de este principio establece un control externo representado por los Tribunales de Cuentas y otorga al Poder Ejecutivo una potestad de autocontrol de naturaleza directiva sobre la Administración Pública, dirigido a comprobar la legalidad presupuestaria y administrativa, y la fiabilidad de las cuentas que ha de rendir ante el Poder Legislativo, con el fin de asegurarse el examen favorable de las instituciones de control externo³¹⁹.

Posteriormente, las técnicas gerenciales importadas del ámbito empresarial han obligado a las autoridades gubernativo-administrativas a responsabilizarse de una gestión pública no sólo legal, sino también eficiente. La respuesta en materia de control interno ha consistido en el establecimiento de medidas de seguimiento que informen a los responsables de la gerencia de la eficiencia de las operaciones económicas y la obtención de los objetivos con el fin de poder dar cuenta de una buena administración de los recursos públicos³²⁰.

En un último paso, las preocupaciones *macroeconómicas* sobre los déficits presupuestarios, incentivadas en nuestro entorno por los criterios de convergencia europeos previos a la adopción de la moneda única, han introducido un nuevo aspecto del control interno que adopta como referencia la Contabilidad nacional y que trata de garantizar la estabilidad presupuestaria³²¹.

³¹⁹ En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Naturaleza del control financiero en la Administración Pública», *REDF*, nº 36, 1982c, p. 605; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 837. En el ámbito financiero, esta función de control tiene una naturaleza interna de raíz histórica, hasta el punto de que, como señala CAZORLA PRIETO, L.M., «las exigencias del Estado contemporáneo, enraizadas, además, en las profundidades históricas, imponen un férreo y variado control sobre la ejecución y liquidación del Presupuesto, De este modo la función de control se intensifica mucho en materia presupuestaria, hasta constituir uno de los rasgos que le caracterizan» (*op. cit.*, 2009, p. 616). Por otra parte, su importancia se externaliza a las propias raíces democráticas pues, en opinión de PASCUAL GARCÍA, J., «[l]a función de control ciertamente no se constriñe a la actividad financiera, pero resulta innegable su trascendencia en dicho ámbito tanto del lado de los ingresos como del lado del gasto público; por ello el nacimiento del control financiero, tomada esta expresión en su más amplio sentido, va ligado al nacimiento mismo de las instituciones democráticas y tiene fundamentos constitucionales propios» (*Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4ª edición, Madrid, 2005b, p. 771). Pero el control presupuestario no presenta un carácter exclusivamente público-constitucional, sino que también se emparenta con el ámbito privado en cuanto que, al diferenciarse en ambos ámbitos la soberanía/propiedad (en manos del monarca/pueblo o del empresario) de la gestión, los directivos tratan de proteger su posición mediante el ejercicio de una actividad de autocontrol, PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 37-38.

³²⁰ CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 236.

³²¹ «Como es obvio, los límites agregados de gasto que figuran en el presupuesto no son 'autoimpositivos' (*self-enforcing*), no se hacen cumplir a sí mismos automáticamente. Resulta pues indispensable el desarrollo de dispositivos que velen por su cumplimiento y, en su caso,

Por ello, el control interno de la Hacienda Pública adopta un perfil multinivel y complejo marcado por su carácter *constitucional, presupuestario y directivo*, en cuanto que se corresponde con la responsabilidad del Poder Ejecutivo ante el Poder Legislativo y tiene al Presupuesto como parámetro de referencia; *gerencial, programático y de eficiencia* pues debe asegurar la efectividad de la buena gestión de los recursos públicos; y *macroeconómico y de disciplina presupuestaria*, ya que va dirigido a la vigilancia de las grandes magnitudes presupuestarias, en especial, del equilibrio financiero³²².

A estas funciones del control de la Hacienda Pública hay que añadir, como afirma PÉREZ ROYO, la vigilancia de la corrección de abusos e inercias que «inevitablemente se producen en una actividad tan compleja como es la ejecución del presupuesto». Este carácter del control como medida anti-fraude para la protección del erario público tiene una raíz histórica, que se puede encontrar, como se va a estudiar a continuación, en los comisionados medievales nombrados por la Corona con el fin de vigilar el erario público y en las primeras formulaciones del control interno de los gobiernos constitucionales. Desde una perspectiva más actual, las Normas de Auditoría de la INTOSAI destacan esta vinculación del control interno con la prevención del fraude al definir la auditoría interna como «[l]os medios funcionales a través de los cuales los gerentes de una entidad reciben de fuentes internas la seguridad de que todos los procesos contables están operando de manera en la que puedan minimizar la probabilidad de la ocurrencia de un fraude, error o prácticas ineficientes o antieconómicas»³²³.

Por ello, como corolario de estas diversas concepciones, puede definirse el control interno, siguiendo a la INTOSAI, como «un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, [que] está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, [en el

aseguren la adecuación macroeconómica de los necesarios cambios. De nuevo es clave aquí el papel de la instancia central, tanto en el seguimiento de la ejecución y los ajustes durante el ejercicio, como en el control posterior», CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 161.

³²² La doctrina hacendística tradicional, de base fundamentalmente jurídica, ha resaltado el carácter constitucional-presupuestario del control de la actividad financiera pública, vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 839. Desde una postura multidisciplinar más amplia se destaca esta triple perspectiva directiva, gerencial y macroeconómica, vid. CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 92-257.

³²³ PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 525; e INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE CONTROL INTERNO, *Guía para las normas de control interno del sector público*, www.intosai.org [ref. 9 de septiembre de 2008], Viena, 2004, p. 70.

cual] se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales: (a) ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones, (b) cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad, (c) cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables, y (d) salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño»³²⁴.

En el ámbito de la Hacienda Pública, estos procesos de control se encuentran objetivizados, lo que justifica su ejercicio por instituciones especializadas dotadas de mayor o menor grado de independencia y que, como afirma PEDROCHE Y ROJO, le configura «como un instrumento cuya finalidad es, o al menos debería ser, ofrecer una opinión profesional e independiente». Si en el ámbito *extraadministrativo*, dirigido a los particulares, el control financiero se encarga fundamentalmente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; en el aspecto *intraadministrativo* de la gestión de los fondos públicos la figura recurrente desde hace más de 125 años es la Intervención General de la Administración del Estado³²⁵.

En este Capítulo se va a estudiar la naturaleza y funciones de la IGAE y su grado de vinculación real con los abusos de poder en beneficio privado a través de los siguientes apartados: (a) su papel institucional en la lucha contra la corrupción, (b) las modalidades de control interno como medio de evitar los perjuicios contra la Hacienda Pública, y (c) la función de la inspección y la auditoría forense en la investigación de las defraudaciones económicas.

2. El papel institucional de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.

2.1. La evolución histórica: el nacimiento y la consolidación de una institución para velar por el buen uso de los fondos públicos.

A partir de la Edad Media, la Administración de los reinos españoles había ido creando una serie de figuras como los *veedores*, *escribanos*, *visitadores*, *intendentes*, *corregidores*, *comisarios*, *maestres racionales* o *contadores* encargados, de forma exclusiva o junto con otras funciones, de la vigilancia del buen empleo de los recursos públicos; pero será la figura castellana de las Contadurías, mediante la que la Corona procuraba, como afirma VELARDE FUERTES, «en lo que podía, no ser burlado por los malos administradores», la que servirá de antecedente más inmediato a la

³²⁴ INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE CONTROL INTERNO, *op. cit.*, 2004, p. 6.

³²⁵ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 37-38. En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 26.

configuración de los controles financieros del Estado constitucional liberal que nace a principios del siglo XIX. La evolución del constitucionalismo decimonónico conllevará rápidamente la diferenciación entre el control interno propio de la potestad de autocontrol del Ejecutivo y el control externo vinculado a la potestad de exigir la responsabilidad política propia del Legislativo, iniciándose un proceso que culminará, desde el punto de vista interno, con la creación de la Intervención General de la Administración del Estado, institución que se mantiene hasta nuestros días. En la **Figura 19** se desglosan las principales fases de la evolución de esta institución con detalle de los principales hitos legislativos, funcionales e institucionales que han marcado este proceso³²⁶.

Figura 19. Etapas de la evolución institucional y funcional de la Intervención General de la Administración del Estado

ETAPAS	Legislación	Funciones	Instituciones
Etapa preliminar (1812-1870)	Constitución de 1812	De la contabilidad a la intervención	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Contadurías de Valores y Distribución de Renta Pública (1812-1819) ✓ Consejo General del Reino (1819-1820) ✓ Contadurías de Valores y Distribución de Renta Pública (1820-1842) ✓ Consejo General del Reino (1842-1847) ✓ Dirección General de Contabilidad (1847-...)
Etapa clásica (1870-1911)	Ley de 1870	De la intervención a la fiscalización	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Dirección General de Contabilidad (...-1871) ✓ Dirección General de Contabilidad e Intervención Gral. de la Admón. del Estado (1871-1873) ✓ Sección de intervención y teneduría de cuentas (1873-1874) ✓ Intervención General de la Administración del Estado (1874-...)
Etapa moderna (1911-1977)	Ley de 1911	De la fiscalización a la inspección	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Intervención General de la Administración del Estado (...-1924) ✓ Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (1924-1930) ✓ Intervención General de la Administración del Estado (1930-...)
Etapa contemporánea (1977-...)	Ley de 1977 TR de 1988 Ley de 2003	De la inspección a la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Intervención General de la Administración del Estado (...-...)

Fuente: Elaboración propia

³²⁶ VELARDE FUERTES, J., «Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia», *CIGAE*, nº 5, octubre, 2002, pp. 46-48. Por lo tanto, como afirma GUTIÉRREZ ROBLES, A., «[l]a Intervención General de la Administración del Estado [...] no nace por generación espontánea, tiene raíces muy profundas» (*Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1993, p. 23).

La *etapa preliminar (1812-1870)* de esta institución se inicia, dentro de la era constitucionalista, con el reconocimiento expreso en la Constitución de Cádiz de 1812 de las funciones interventoras de las Contadurías de Valores y de Distribución de la Renta Pública, en relación con las salidas y entradas de fondos con la finalidad de que «la tesorería general lleve su cuenta con la pureza que corresponde» (art. 348). El Decreto de las Cortes de 7 de agosto de 1813 desarrollará las funciones interventoras de ambas instituciones, para, posteriormente, adscribir estas habilitaciones, en la etapa absolutista, al Consejo General del Reino creado por el Decreto de 8 de febrero de 1819. La restauración constitucional de 1820 remite de nuevo a la dualidad de Contadurías de Valores y Distribución de Rentas que se reglamentan por el Real Decreto de 3 de julio de 1824 que aprueba la Instrucción para la Dirección, Administración, Recaudación, Distribución y Cuenta de la Real Hacienda que les configura como los centros superiores de fiscalización e intervención, y por el Real Decreto de 19 de mayo de 1825 que modifica la citada instrucción y le atribuye al Contador General de Distribución de la Renta Pública las funciones de Intervención General del Ejército e Intervención General de Marina. La Orden de 26 de diciembre de 1842 reestablece nuevamente, siguiendo el ritmo de las convulsiones políticas del momento, el Consejo General del Reino que ejerce la autoridad superior para la intervención y fiscalización de todas las operaciones financieras y la participación en todas las actividades y negocios relacionados con la Hacienda Pública³²⁷.

Tras estas primeras previsiones constitucionales del control interno, la fase constitutiva de la IGAE empieza a adoptar una forma más definida dentro de la reforma de la Hacienda Pública de 1850 que se dirigió expresamente a combatir los abusos y la corrupción que se habían propagado ante la ineficacia de los controles de los fondos públicos, para lo cuál, entre otras medidas, se consagró la división moderna entre el control interno regulado en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1850 y el control externo regido por la Ley de 10 de julio de 1951

³²⁷ La Constitución de Cádiz marca, como afirma MIAJA FOL, M., la organización de la Hacienda Pública moderna regida por el ciclo presupuestario, estableciendo un sistema de control con instituciones específicas de control interno (las citadas Contadurías de Valores y de Distribución de la Renta Pública) y externo (la Contaduría Mayor de Cuentas) que únicamente encuentra cierto parangón en los comisarios de Contabilidad previstos en las Constituciones francesas de finales del siglo XVII que verificaban las cuentas previamente a que las revisasen los comisarios designados por el Poder Legislativo («La Hacienda Pública en las Constituciones españolas del siglo XIX», *PGP*, nº 26, 2001, pp. 13-16, 20-22, 25, 29 y 31). Las Constituciones posteriores del siglo XIX y XX no volverán a realizar ninguna mención específica a las instituciones propias del control interno de la Hacienda Pública, aunque si harán referencia de forma habitual al control externo del Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 27-34.

que instauró el Tribunal de Cuentas del Reino. En este contexto reformista, la Dirección General de Contabilidad, sustitutiva del Consejo General del Reino, ya había sido creada previamente por el Real Decreto de 11 de junio de 1847 atribuyéndola funciones típicamente interventoras en relación con la realización de ingresos y pagos, que se complementaban con la facultades de revista de personal, recuentos de material y arqueos de caudales públicos; siendo posteriormente estas funciones desarrolladas por la Instrucción de 20 de junio de 1850³²⁸.

Como se ha indicado, esta reforma hacendística trae causa de la situación de abusos y descontrol que presentaban las arcas públicas desde el inicio de la etapa constitucional, lo que puede deducirse de las apelaciones constantes a la corrección de las malas prácticas que se realizan en este periodo histórico. Así, por ejemplo, la Real Orden de 12 de agosto de 1814 afirma que concurren casos «de que en algunas provincias se pagan sueldos en calidad de empleados a muchas personas que no son de reglamento ni ha mediado orden superior para ello», la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 24 de marzo de 1818 señala que «[e]l Rey ha llegado a entender con sentimiento que las rentas de la Corona en lugar de aumentarse como conviene para sobrellevar los gastos del Estado sufren notable disminución en sus valores, con especialidad en esta provincia de Madrid, en las de Cádiz y Barcelona y en otras ricas y populosas, de cuya falta resulta mayor penuria para el Tesoro», la Real Orden de 16 de noviembre de 1819 advierte que «[e]l Rey nuestro Señor ha visto con justo sentimiento que al mismo tiempo que ocupa todos sus desvelos en proporcionar alivio a sus pueblos y el debido cumplimiento de todas las obligaciones de la Monarquía, se descubren alcances crecidos contra los empleados de la recaudación de su Real Hacienda» y la Real Orden de 27 de agosto de 1834 reconviene que «una de las causas de la baja de valores que se advierte en los productos de las rentas reales procede de la apatía o descuido con que muchos empleados miran el cumplimiento de sus respectivos deberes, contribuyendo a ello la tolerancia de algunos jefes en no dar parte de las faltas y delitos que por aquellos se cometan en el servicio, para que sufran los efectos de las responsabilidades y penas que están

³²⁸ La LACHP de 1850 hacía referencia, de forma errónea, a la desaparecida Contaduría General del Reino, por lo que el Real Decreto de 20 de junio de 1850 hubo de confirmar su denominación de Dirección General de Contabilidad, desarrollándose sus funciones mediante la Instrucción de la misma fecha, VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2002, p. 51. Como afirman MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., en esta etapa inicial del control interno hay una constante confusión entre las funciones de contabilidad y control, no produciéndose la separación nítida de ambas funciones, aun residenciándose en el mismo órgano, hasta la posterior creación de la IGAE (*op. cit.*, 2008, p. 841).

sujetos con arreglo a los prevenido por Instrucción y Reales Órdenes». Asimismo, esta preocupación por la integridad de las arcas públicas estuvo presente en la tramitación en Cortes del proyecto de LACHP de 1850 como se deduce de las apelaciones realizadas en los debates parlamentarios a la necesidad de dictar una norma completa y rigurosa que permita combatir los abusos anteriormente señalados³²⁹.

La *etapa clásica (1870-1911)* institucionaliza de forma definitiva a la Intervención General de la Administración del Estado como un centro directivo con identidad propia caracterizado, en materia de control interno, por la naturaleza interventora de sus funciones, la sumariedad de los procedimientos y el predominio del control fáctico o material de los fondos como objetivo de control. La propuesta reformadora de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1870 va a confirmar el encargo a la Dirección General de Contabilidad de las funciones de policía financiera relativas a la fiscalización de gastos e ingresos, la intervención de pagos y cobros, y la inspección de las dependencias y establecimientos de Guerra y Marina, estableciendo, como contrapartida, la responsabilidad mancomunada de los interventores ante los actos ilegales que consientan (arts. 53 a 56)³³⁰.

³²⁹ En este sentido, son significativas las palabras del Diputado Señor Polo cuando afirmaba en el marco del debate parlamentario de la LACHP de 1850 que «[h]ace muchos años que en España existe Gobierno representativo y, sin embargo, el primer derecho, el que forma la base, el que es la esencia de los Gobiernos constitucionales, el derecho que tienen los pueblos de votar los impuestos y aprobar su inversión por medio de sus representantes, ha sido un derecho completamente nulo. En vano ha estado escrito en todas las Constituciones, en vano lo consignaba el Estatuto, la Constitución de 1812, la Constitución de 1837 y la reformada de 1845; no menos, por ello, ha dejado de ser una decepción completa. A la sombra de este estado increíble, estado que dentro de pocos años no sabrán comprender los que vengan a legislar a estos bancos y todos los que examinen la historia de estos tiempos, a la sombra de este estado han pululado los abusos, han crecido, se han hecho fortísimos. Para remediar estos abusos se da la presente ley, y por eso esta ley debe ser fuerte, debe ser muy completa, debe ir directamente a combatirlos; no debe dejar ningún vacío, (ni) el menor motivo para que esos abusos puedan continuar», vid. GUTIÉRREZ ROBLES, *op. cit.*, 1993, pp. 34-39 y 40-46. Esta preocupación por la protección de las finanzas públicas no parece que fuese fructífera pues en 1853, el entonces Ministro de Fomento Sr. Collantes se vio involucrado en la contratación torticera, realizada sin anuncio público, ni licitación, del acopio de material de obra para la reparación de carreteras, sin que tal suministro se realizara en ningún momento y por el que obtuvieron unos ingresos ilícitos de alrededor de 975.000 reales, sin que los mecanismos de control administrativos y parlamentarios pudieran evitarlo, vid. NIETO GARCÍA, A., «Causa del Sr. Collantes ¿Drama o Farsa?», en MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit. bib.*, 2002b, pp. 359-386.

³³⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Servidumbres del control de legalidad», Conferencia pronunciada el día 12 de noviembre de 1974 en *Primeras Jornadas sobre el control de la actividad financiera en la Administración Pública con motivo de la celebración del I Centenario de la Intervención General de la Administración del Estado (1874-1974)*, Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre, 1975, pp.5-8.

La evolución desde la doble condición y denominación contable e interventora a la preeminencia nominativa y funcional de la función interventora fue rápida, aunque no exenta de los vaivenes propios de una época caracterizada por la inestabilidad político-institucional. La LACHP de 1870 ya empleaba la denominación de Intervención General de la Administración del Estado en varios artículos, si bien el Decreto de 7 de noviembre de 1871 reafirmará el título de Dirección General de Contabilidad e Intervención General de la Administración del Estado. El Decreto de 29 de mayo de 1873, por el contrario, suprimirá este centro directivo, asignando a una sección de intervención y teneduría de cuentas el ejercicio de la ‘intervención general’. El Decreto de 7 de enero de 1874, finalmente, constituye la Intervención General de la Administración del Estado, norma que, paradójicamente, se acuerda por un Gobierno en régimen de suspensión constitucional como consecuencia del pronunciamiento de General Pavía producido apenas unos días antes en la noche del 2 al 3 de enero³³¹.

El desarrollo reglamentario confirmará la preeminencia de la técnica interventora, que marcará la denominación *cuasi* sempiterna de la nueva institución, mediante el examen sumario e inmediato de todos los actos de naturaleza financiera. De esta forma, el Reglamento de 24 de mayo de 1891 de la Ordenación de pagos que establecía la intervención de todas las fases del proceso de pagos (la inversión, la ordenación y el pago material), y, junto a ella, la potestad de inspección de la contabilidad de las ordenaciones secundarias. Por otra parte, la reglamentación orgánica incidirá en la vocación de la IGAE de guardián de los caudales públicos, al declarar solemnemente que le corresponde «la honra de vigilar en primer término por la guarda y legítima inversión de todos los derechos e intereses públicos» (preámbulo del Decreto de 7 de septiembre de 1871), así como «la alta y noble misión de velar por la exacta aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del país» (preámbulo del Decreto de 7 de enero de 1874). Por ello, puede afirmarse que la institución recién nacida se orienta, en su origen, hacia la misión de velar por la integridad de los fondos públicos³³².

³³¹ *Ibidem*.

³³² El Proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 29 de octubre de 1969, antecedente del que trae causa directa la Ley aprobada en 1870, confirmaba en su exposición de motivos que, con la centralización de los pagos prevista en el art. 102 del texto constitucional de 1869, «[e]l legislador quiso con esto dar al Ministro de Hacienda una intervención directa e inmediata en el pago de todas las obligaciones, y tan eficaz como fuese necesaria, para regularizar el ingreso y la salida de fondos del Tesoro público. Como consecuencia de ello, quiso también dar un paso más en la organización de nuestra

Como último hito de este periodo, la Ley de 15 de mayo de 1902 anticipará para la Administración Militar un modelo de control que se extiende más allá de la mera intervención del movimiento de fondos, con una fiscalización previa de legalidad de los gastos, una intervención formal y material de los pagos y una inspección material de las personas, el dinero y los bienes, que no se regulará en toda su extensión para el conjunto de la Administración del Estado hasta el Real Decreto de 19 de junio de 1924³³³.

La *etapa moderna (1911-1977)* consolidará a la IGAE como entidad predominantemente fiscalizadora de la legalidad que se rige, asimismo, por un procedimiento administrativo formal subsumido en la normativa legal, e iniciará paulatinamente un camino hacia su constitución como un ente inspector que compruebe e investigue las posibles desviaciones en la gestión de los fondos públicos, lo que no llegará a afianzarse por distintas razones históricas que se estudiarán al final de este Capítulo. Como primer paso en esta evolución, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 inicia un largo proceso de desarrollo de la función fiscalizadora que, respetando la técnica interventora, instaura un control de legalidad que llegará, más adelante, a absorberla plenamente. Por ello, se reconoce la doble misión interventora y fiscal del Centro directivo, aunque sin definir sus formas de ejercicio, además de atribuirle facultades inspectoras en relación con las dependencias militares (art. 73), y de establecer, en contrapartida, la responsabilidad de los interventores en caso de actuar de forma negligente (art. 86)³³⁴

Posteriormente, las transformaciones de la Dictadura del General Primo de Rivera, bajo al marco unitario del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, continuarán la labor de fortalecimiento de la fiscalización previa que, conforme afirmaba en su preámbulo el Real Decreto de 19 de junio de 1924, «estaba apenas esbozada». La razón declarada para unificar en una sola entidad los órganos de control externo e interno será el dotar de mayor independencia a la institución y

Contabilidad, unificando en lo posible sus dos ramas civil y militar y, sobre todo, fortaleciendo el principio de intervención de una manera vigorosa», vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 60-66 y 83-91.

³³³ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 120-123.

³³⁴ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 141-143; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 161. Como afirmara FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., aunque el germen de la fiscalización previa estaba en las LACHP de 1870 y 1911, el mismo no «dio sus frutos» hasta la aprobación del Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 1924 y su Reglamento de 1925 «Nociones de carácter general sobre el control de la actividad fiscal del Estado», *RECE*, nº 50, 2005, pp. 197 [Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el 8 de febrero de 1956].

facilitar un mejor cumplimiento de sus finalidades entre las que se incluirá, tal y como se estudiará en el siguiente Capítulo dedicada al Tribunal de Cuentas, la lucha contra la corrupción. El desarrollo reglamentario del Real Decreto de 3 de marzo de 1925 incidirá en la regulación técnica de las funciones controladoras, regulando por primera vez la fiscalización e intervención por modalidades de acuerdo con las fases de la actividad financiera (aprobación, disposición, liquidación de la inversión, ordenación formal y material del pago). El breve advenimiento de la Dictadura del General Berenguer restituirá las instituciones de control interno y externo por Real Decreto-Ley de 4 de febrero de 1930, pero, a pesar de ello, mantendrá la vigencia del Reglamento de 1925 mediante el Real Decreto de 24 de febrero de 1930, consolidándose de esta forma el ejercicio del control de legalidad³³⁵.

La reforma hacendística de la II República, impulsada por la Ley de Bases de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 3 de diciembre de 1932 y la Ley de Restricciones de 1 de agosto de 1935, se decanta por conceder carácter universal al ámbito del control interno y de establecer una función inspectora complementaria de la fiscalización. Desde el punto de vista subjetivo, la IGAE asume con plenitud la dirección de la totalidad del control interno mediante la asunción por la esfera civil de las intervenciones militares a través de la creación por Decreto de 2 de julio de 1931 de la Intervención Civil de Marina y por Decreto de 15 de febrero de 1933 de la Intervención Civil de Guerra. Desde el ámbito subjetivo se habilita de forma expresa al Ministerio de Hacienda para establecer la intervención e inspección de subvenciones por Decreto de 28 de septiembre de 1935. Pero la novedad más importante a efectos de este trabajo reside en el aspecto funcional, pues, por primera vez la IGAE asume un papel controlador que se dirige más allá de las meras

³³⁵ La justificación de la adopción de la unificación de la actividad de control en el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública se basaba, en palabras de la exposición de motivos del Decreto de 19 de junio de 1925 en que, «[e]l Directorio militar ha optado, como medio más eficaz para el logro de sus propósitos, por la creación de un organismo en armonía con la tendencia universal de las mejores organizaciones y la supresión de todos los existentes. / Funda esta determinación en el aprecio de que el Tribunal de Cuentas del Reino, a pesar de su rancia estirpe, carece de independencia; la Intervención General de la Administración del Estado, de libertad, y la Intervención Civil de Guerra y Marina y del Protectorado de España en Marruecos es una dualidad de funciones». Vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 167-176 y 183-196, en el cuál se pueden consultar los antecedentes históricos y las principales opiniones doctrinales sobre la creación de una única autoridad de control. En el mismo sentido, HERRERO SUAZO, S., «La Ley General Presupuestaria y el control», *HPE*, nº 44, 1977, p. 66, VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2002, pp. 51-52; y GARCÍA CRESPO, M., «Capítulo 5. El sistema de control público en España», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005b, pp. 134-135. Acerca de los problemas de organización administrativa y de coordinación legislativa que causó en el ámbito del control interno la reforma y la contrarreforma de 1924 y 1930, vid. FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., *op. cit.*, 2005, pp. 197-202.

verificaciones de legalidad, incorporando las funciones de comprobación e investigación de las irregularidades que se ocultan tras la realidad extracontable, a través del Decreto de 28 de septiembre de 1935 que regula la Fiscalización e Inspección de los Gastos Públicos, tal y como se estudiará más detenidamente *infra* en este Capítulo³³⁶.

Como en otras materias, el régimen del General Franco procederá, en primera instancia, a desandar este camino al restaurar las instituciones *prerrepúblicas*, remitiendo de nuevo a la IGAE a sus funciones tradicionales contables e interventoras por la Ley de 23 de septiembre de 1939 y ratificando la vigencia del Reglamento primorriverista de 1925, y la práctica derogación del Decreto republicano de 1935, por el Decreto de 11 de septiembre de 1953³³⁷.

Más tarde, la reforma administrativa y el desarrollismo económico de finales de los 50 y principios de los 60 retomará la senda hacia la universalización y la asunción del carácter inspector del control interno, introduciendo, a su vez, las reformas precursoras de la nueva Ley General Presupuestaria que tratan de racionalizar la fiscalización previa e introducir el control sobre la gestión financiera, en especial sobre las entidades sujetas a programas financiados por instituciones internacionales y las empresas subvencionadas con fondos públicos. En el aspecto fiscalizador de legalidad, se reafirman las funciones de la intervención en materia de tasas parafiscales (Ley de 26 de diciembre de 1958), entidades estatales autónomas (Ley de 26 de diciembre de 1958), contratación (Ley de 28 de diciembre de 1963) y patrimonio

³³⁶ La reforma republicana había sido alabada por la doctrina en tanto que supuso el cierre del ciclo del control al introducir la inspección del gasto público, pero recibió críticas por abrir las puertas en su reglamentación al nombramiento para el ejercicio de funciones interventoras de personal de otros ministerios designados por el Ministro correspondiente a propuesta de la Intervención General (art. 1 Decreto de 1935), vid. MANTERO SÁENZ, A., «Control financiero e inspección financiera», *HPE*, nº 46, 1977, pp. 60-61; HERRERO SUAZO, S., *op. cit.*, 1977, p. 66; y GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 218-245.

³³⁷ El régimen del General Franco suspenderá la aplicación *de facto* de todas las instituciones republicanas «en cuanto fueran incompatibles con la organización transitoria del nuevo Estado español» por el Decreto-Ley de 22 de octubre de 1936, lo que incidió en el ejercicio de las funciones de la IGAE durante este periodo, a pesar de que la Ley de 23 de septiembre de 1939 ratificó sus funciones tradicionales, que, además, se verán recortadas con la revisión del carácter civil de la Intervención Militar por las Leyes de 7 de octubre de 1939, 7 de diciembre de 1939 y 12 de julio de 1940, y la limitación de la fiscalización de las Cajas Especiales a la salida de fondos por la Ley de 13 de marzo de 1943. Esta confusa situación normativa no será normalizada hasta la Ley de 20 de diciembre de 1952 que restaura la vigencia de LACHP de 1911 y el Decreto de 11 de septiembre de 1953 que deroga en su práctica totalidad el Decreto de 1935 y recupera la vigencia del Reglamento primorriverista de 1925, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 259-271. El Preámbulo de la Ley de 3 de diciembre de 1953 del Tribunal de Cuentas confirmará que «[e]l control de la ejecución del Presupuesto está encomendado en España a la Intervención General y al Tribunal de Cuentas», VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2002, p. 52.

(Decreto de 5 de noviembre de 1963); si bien se exceptúa de esta obligación al crédito oficial (Ley de 26 de diciembre de 1958); y, por último, se racionaliza el ejercicio de estas competencias al aglutinarlas en torno al Interventor Delegado (Decreto 2325/1969, de 24 de julio). Por su parte, el nuevo control sobre la racionalidad económica de las decisiones públicas se ejercerá a través de una inspección financiera sobre la comprobación de la realidad y efectividad del funcionamiento de los servicios que se desarrolla por impulso de las institucionales internacionales y en el marco del desarrollo de una inspección financiera genérica que estaba configurando el Ministerio de Hacienda³³⁸.

La *etapa contemporánea* (1977-...) se inicia por el camino de la inspección financiera dirigida a investigar la debida y efectiva aplicación de los fondos públicos, evitando sus desviaciones, como paso previo hacia la auditoría interna asumida en estos momentos por la mayor parte de los países de nuestro entorno, aunque el desarrollo posterior haya configurado otro sistema de control interno de muy distinto signo. La Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria regulará tres modalidades de control presupuestario: la clásica función interventora y las nuevas, de control financiero de los servicios, las entidades públicas y los perceptores de subvenciones, y el control de eficacia sobre el cumplimiento de los programas presupuestarios (arts. 16 a 18 y 92 a 98). De forma complementaria, se prevé un control de auditoría alternativo a la función interventora en los organismos autónomos aún sin desarrollar (art. 100) y la inspección de la contabilidad inserta todavía entre las funciones contables de la IGAE (art. 125.d)³³⁹.

³³⁸ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 285-300. En el *apartado 4.1* de este *Capítulo Segundo* se expondrá de forma detenida el contenido de estos nuevos controles sobre la actividad financiera en el contexto de la evolución histórica de la inspección de los fondos públicos.

³³⁹ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 259-271; y MARTÍN SECO, J.F., «Interrelación entre la función interventora y el control financiero permanente: Un modelo integrado de control», *CIGAE*, nº 21, 2008, pp. 6-7. En opinión de BAREA TEJEIRO, J., la LGP de 1977 «ha recogido los diferentes tipos de control que la moderna doctrina señala»: un control de legalidad que garantiza el principio de legalidad financiera, una auditoría operativa a través del control de carácter financiero sobre el funcionamiento de los servicios, y el control de eficacia sobre las desviaciones de los programas; a los que se añade una auditoría contable mediante la atribución a la IGAE de la inspección de la contabilidad, en cuanto centro directivo de la contabilidad pública, que garantiza la calidad de la información contable («¿Es necesaria una nueva Ley General Presupuestaria?», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986, pp. 145-146). En el mismo sentido, BOLUFER NIETO, R., «Conclusiones del Interventor General de la Administración del Estado», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986, p. 315. Acerca del proceso de elaboración de la LGP de 1977, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 313-315; y HERRERO SUAZO, S., *op. cit.*, 1977, pp. 21-25, 41-43, 82-94, 141-157. Acerca del contenido de la citada ley, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp.

Estas nuevas formas de control *a posteriori*, que se añaden a las tradicionales funciones interventoras, quedarán apenas esbozadas en la nueva ley, sin que el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, que reguló provisionalmente las funciones de la Intervención General de la Administración del Estado, las desarrollara suficientemente, por lo que será la posterior evolución legal y reglamentaria la que configure su verdadero contenido. La primera regulación que desarrollará el contenido la función de control financiero será una norma singular, como el Real Decreto 3327/1983, de 7 de diciembre, por el que se establece el régimen de control financiero y el régimen presupuestario para el ente público Radiodifusión y Televisión Española³⁴⁰.

A partir de esta novedad reglamentaria, las evoluciones normativas de la década de los 80, consolidadas en Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, se decantan por un modelo *bifuncional* de control interno, con una función interventora que rompe con el principio de plenitud y un control financiero que absorbe la totalidad de modalidades de control posterior. La función interventora, tras un primer intento de ejercitarse a través de técnicas de muestreo, se flexibiliza con la introducción de la fiscalización limitada previa de requisitos esenciales. El control financiero se consolida como una modalidad de control unificada en torno a la técnica de auditoría que abarcará los controles accidentales de funcionamiento, subvenciones y programas, a la que se añadirá un nuevo control financiero permanente ordinario de organismos autónomos (sustitutivo del control de auditoría) y de los ministerios (en el que se integra la fiscalización *a posteriori* de los expedientes sometidos a fiscalización previa limitada), y la también novedosa auditoría de cuentas anuales a la que deben someterse todas las entidades públicas con personalidad jurídica propia. Como se tendrá ocasión de señalar *infra*, en estas primeras auditorías de los años 80 se prioriza el carácter inspector de los controles dirigidos a investigar la posible existencia de

317-318; FUENTES VEGA, S., «El Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE», *PGP*, nº 18, 1996, pp. 161-162; MUÑOZ LÓPEZ-CARMONA, R., «Nuevas perspectivas del control interno del gasto», *PGP*, nº 18, 1996, p. 12; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (I): La función interventora», *REDF*, nº 258, 2000, p. 788; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 808-809.

³⁴⁰ MÁÑEZ VINDEL, G., «El reglamento de control interno: Una reforma necesaria», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 242-243; LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 219-218; y MARTÍN SECO, J.F., *op. cit.*, 2008, pp. 7-8.

actos defraudatorios, si bien, la evolución posterior tenderá al ejercicio de un control limitado a la regularidad legal y contable³⁴¹.

El desarrollo reglamentario de la década de los 90 consolida este sistema dual de control previo y posterior, de carácter básicamente formal. El Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado regula con detalle las características funcionales y técnicas de ambas modalidades de control, prestando especial atención a la tramitación y el destino de los informes de control financiero. En esta década, el contexto social muestra una grave preocupación por el problema de la corrupción pública, si bien la reacción en materia de control interno se limitó a regular con mayor detenimiento en el Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, que modifica el RD 2188/1995, el tratamiento de las medidas a adoptar por el órgano gestor para la corrección de las deficiencias o las irregularidades detectadas en el control financiero, con especial incidencia en las que afectaren a la integridad de la Hacienda Pública; pero sin que se volviera a retomar la senda de la regulación de la función de inspección iniciada en la etapa anterior³⁴².

³⁴¹ Las principales modificaciones legislativas introducidas en este periodo son las siguientes: la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1983 amplía el control de carácter financiero a todas las entidades públicas estatales e implanta la auditoría como sustitutivo de la función interventora en el presupuesto estimativo de los Organismos Autónomos comerciales, industriales, financieros y análogos; la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1984 introducirá la fiscalización previa limitada por muestreo, la posibilidad del control financiero permanente y la elaboración de un Plan de Auditorías; la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1988 regulará la fiscalización limitada previa de requisitos esenciales; y la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1990 establece la sujeción de los organismos autónomos comerciales, industriales, financieros y análogos al control financiero permanente en sustitución de la función interventora y la modificación del control financiero de subvenciones, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 335-341; FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 165; LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 218-220; y MARTÍN SECO, J.F., *op. cit.*, 2008, pp. 8-9. Acerca de la justificación y el sentido del modelo del control interno que se consolida en el TRLGP, vid. BOLUFER NIETO, R., *op. cit.*, 1986, pp. 320-321.

³⁴² FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, pp. 165-166; MÁÑEZ VINDEL, G., *op. cit.*, 2000, pp. 245-265; GUTIÉRREZ ROBLES, A., «Origen y evolución de la Intervención General de la Administración del Estado», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 250-252; y ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C., «Ponencia en la Mesa de trabajo El control financiero y la auditoría del sector público: Una función reciente y plenamente consolidada», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, p. 47. En palabras del entonces Ministro de Economía y Hacienda, RATO Y FIGAREDO, R., «[e]l mayor riesgo que acechaba al control a posteriori es que sus informes quedasen perdidos, sin efectividad. Esto es lo que hemos pretendido evitar al diseñar unos procedimientos claros y precisos del camino a seguir y que terminan con la elevación al Consejo de Ministros, en los casos pertinentes, de los "informes de actuación" e "informes resúmenes"» («Clausura de las XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, p. 152). La problemática de la corrupción en España en la década de los 90 se ha estudiado con mayor detenimiento en el apartado 3.1. del *Capítulo Preliminar*.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria ha reordenado el control interno, como afirma URBANO LÓPEZ DE MENESES, en torno a tres modalidades de control, mediante una función interventora garante de la legalidad y el desglose del control financiero en un control financiero permanente, continuado y descentralizado, y una auditoría pública que actúa como cierre del sistema. De este esquema se ha desvinculado el control financiero de subvenciones, que la LGS configura como una inspección de los beneficiarios y entidades colaboradoras semejante a la inspección tributaria o laboral, y que no puede encuadrarse dentro del control interno de la Administración Pública. En este nuevo diseño, las referencias a la asunción por parte de la IGAE de funciones inspectoras en materia de control de los fondos públicos y de prevención del fraude y la corrupción han quedado obviadas, salvo, de forma un tanto paradójica, en materia de control de subvenciones, tal y como se estudiará a lo largo de este Capítulo³⁴³.

2.2. El modelo de control interno contemporáneo como medio para la lucha contra la corrupción.

La Constitución española de 1978 no prioriza ningún sistema de control interno financiero, al contrario de lo que hace con el Tribunal de Cuentas como el órgano de control externo, por lo que las Administraciones Públicas de los distintos ámbitos territoriales ostentan la libertad para implantar su propio modelo³⁴⁴.

³⁴³ URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., «La situación del control interno dentro de la Unión Europea: ¿Es necesaria una reforma del modelo español?», *CIGAE*, nº 15, 2006, pp. 18. La principal novedad técnica en este nuevo esquema es la nítida distinción entre la función interventora *ex-ante* y el control financiero permanente *ex-post*, mediante la supresión de la fiscalización previa *a posteriori* de los gastos sometidos a fiscalización e intervención previa de requisitos básicos que, como afirma BLASCO LANG, «pasa a ser parte del control financiero permanente, con lo que se supera la confusión terminológica actual, al tratarse de una verdadera actuación de control financiero y no de fiscalización», («La nueva Ley General Presupuestaria», *CIGAE*, nº 8, octubre, 2003, pp. 27-28). La bifurcación del control en dos modalidades independientes supone el reconocimiento legal de la diferenciación introducida en la práctica por el funcionamiento diario de la IGAE, y que se había consagrado legalmente por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, entre un control financiero permanente descentralizado y un control financiero accidental centralizado.

³⁴⁴ Nuestro ordenamiento público estatal establece un modelo de control de la actividad financiera del Estado que se reitera en nuestro sistema jurídico desde la Constitución de Cádiz de 1812, salvo en el periodo de 1924-1930, articulándose tres controles de distinta naturaleza: el control político o parlamentario de las Cortes Generales, el control interno y administrativo de la Intervención General de la Administración del Estado, y el control externo, fiscalizador y jurisdiccional, del Tribunal de Cuentas, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, p. 20. En el apartado 3 del Capítulo Segundo se ha hecho referencia a la problemática del reconocimiento del control interno en la Constitución. Acerca del control interno en las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, vid. PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 842-845.

En el ámbito estatal se ha optado por el denominado modelo de control latino, atribuyendo en exclusiva a una institución ya centenaria como la Intervención General de la Administración del Estado el control interno de la actividad financiera. Las reformas producidas a partir de 1977 nos permiten afirmar que estamos ante un modelo de segunda generación que ha asimilado los controles *a posteriori* de carácter gerencial sobre el funcionamiento de los servicios y la eficacia de los programas, y ha flexibilizado el régimen de las fiscalizaciones *a priori*. En el último estadio de esta evolución, la plena sustitución de los controles previos en el ámbito de la llamada Administración Institucional, con la aceptación cada vez más generalizada de instrumentos de control interno insertos en la propia estructura de los entes administrativos, tales como los departamentos de auditoría interna o los Comités de Auditoría, ha iniciado un progresivo acercamiento hacia el modelo de control propio del ámbito anglosajón³⁴⁵.

³⁴⁵ Los sistemas de control interno económico-financieros adoptados por los países occidentales parten de dos modelos claramente diferenciados: el anglosajón y el latino, en cada uno de los cuales pueden diferenciarse dos grandes etapas en su evolución. El *modelo anglosajón de primera generación* se basa en un control interno de carácter funcional, en el que los responsables de las diferentes áreas de gobierno controlan la actuación de sus subordinados, contando con una estructura y organización técnicamente orientada a evitar la defraudación y las irregularidades, y careciendo de un órgano especializado y autónomo encargado del control de la propia organización, por lo que suele afirmarse, de forma un tanto simplificada, que el modelo anglosajón carece de control interno. El *modelo anglosajón de segunda generación* ha instaurado órganos especializados de la auditoría interna por influencia, tanto de los controles internos de esta naturaleza creados en el ámbito empresarial, como de los órganos *ad hoc* tradicionales de las Administraciones Públicas continentales, si bien sigue diferenciándose de éstos últimos en el carácter exclusivo de control posterior de estas actuaciones. El *modelo latino de primera generación* se caracteriza por la constitución de un órgano especializado de control interno inserto en la propia estructura del Poder Ejecutivo, lo que no es incompatible con la vigilancia jerárquica de los directivos sobre los subordinados, que se encuentra generalmente adscrito al Ministerio de Hacienda y que ejerce un control de legalidad financiera y administrativa. El *modelo latino de segunda generación*, bajo el influjo de las técnicas gerenciales importadas del campo anglosajón, establece un modelo combinado de control *a priori* de legalidad, más laxo que el tradicional, y unos controles posteriores con una pluralidad de objetivos jurídicos y económicos de naturaleza inspectora y regidos por la técnica de la auditoría. En esta evolución, en la que los tres grandes modelos de control interno (anglosajón, latino y empresarial) se influyen mutuamente, se produce una constante recepción de instituciones procedentes de los diferentes campos de la gestión económica, cuya última manifestación en nuestro país es la introducción de los Comités de Auditoría implantados en las sociedades estatales mercantiles españolas. En todo caso, en 2006, la mayoría de los países de la Unión Europea había optado por el modelo anglosajón de segunda generación con diversas especialidades (Alemania, Austria, Bélgica, Chequia, Chipre, Dinamarca, Eslovenia, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Irlanda, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Reino Unido y Suecia) y se mantenían en el modelo continental de control interno, aunque con su doble forma de ejercicio *a priori* y *a posteriori*, Bulgaria, Eslovaquia, Estonia, España, Grecia, Italia, Luxemburgo, Portugal y Rumania. Vid. BLASCO LANG, J.J., y FERRÍN GUTIÉRREZ, J.A., «Las Comisiones de Auditoría en el sector público», *CIGAE*, nº 1, 2001, pp. 20-26; URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2006, pp. 17-22 y 24-25; CAAMAÑO ALEGRE, J., «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda?: Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública»,

En el análisis del nacimiento de la IGAE se ha podido observar una clara vinculación del control interno como instrumento para evitar el fraude y la corrupción, pues esta institución surge para corregir irregularidades tales como nóminas que se abonan a personas que no prestan servicios en la Administración o ingresos que se recaudan, pero no llegan a ingresarse en las arcas del Tesoro Público, para lo cual se establece un rígido sistema de intervención previa que examina todos los pagos y revisa todos los cobros. Este carácter no se ha visto mermado, *a priori*, por la evolución posterior en la que se asumen nuevos objetivos, como la legalidad formal o la eficacia, y se adoptan técnicas de control *a posteriori*; pero, con carácter previo a examinar la virtualidad de los procedimientos de control interno en la lucha contra la corrupción, hay que examinar de forma crítica los elementos básicos que conforman la organización de la propia institución encargada de este control, pues, como ha señalado la doctrina, únicamente una estructura organizativa que permita la libertad de criterio del órgano controlador puede garantizar la eficacia en la prevención de las decisiones de gestión financiera dirigidas a atender intereses espurios. Para ello es necesario conocer los caracteres básicos de esta organización y las características de su estatus institucional y el del personal a su servicio.

Como primera premisa hay que destacar la *autonomía organizativa*, que es principio necesario para que una institución de control pueda actuar con libertad de criterio suficiente, para lo cuál debe de estar dotada de un rango institucional adecuado en relación con los órganos sujetos a su control, así como de competencia suficiente para la selección del personal a su servicio.

En este sentido, desde 1996 la Intervención General de la Administración del Estado es un órgano directivo, con rango de Subsecretaría (art. 4.2 Real Decreto 562/2004, de 19 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales), adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 2.4 Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda), que tiene asignadas las funciones de control interno de sector público estatal (art. 140.2 LGP), y de centro directivo y gestor de la contabilidad pública (art. 125 LGP). De esta forma, ha obtenido rango suficiente para

APu, nº 38, 2006, p. 70; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 17-19. Acerca de los modelos de control interno aplicados en los diferentes países miembros de la Unión Europea y en la propia institución comunitaria desde una perspectiva armonizadora y comparada, vid. URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *La armonización del control interno en la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

el examen de la gestión de los centros directivos de los diferentes departamentos ministeriales y de los organismos de la Administración Institucional, si bien no faltan voces dentro de la doctrina que reclaman la creación de una agencia estatal con personalidad jurídica propia que pueda controlar en igualdad de rango jurídico la totalidad de entidades del sector público estatal³⁴⁶.

Por otra parte, como es propio de todo órgano de control interno, este grado de libertad organizativa es relativo, pues la designación del Interventor General está vinculada al Gobierno, quien lo nombrará por Real Decreto en virtud de su rango de Subsecretario (art. 15.2 LOFAGE), y la designación de los Interventores Delegados, a la libre designación del Ministro o Secretario del ramo en su calidad de Subdirectores Generales (art. 20.1.b. LRFP)³⁴⁷.

En segundo lugar, el reconocimiento de la *autonomía funcional* le permite a la IGAE actuar con independencia de criterio para fiscalizar y auditar la actividad financiera estatal, sin que pueda recibir indicaciones de sus órganos superiores, ni perturbaciones de los órganos controlados. La LGP garantiza la autonomía funcional de la IGAE a través del art. 140.2, que establece que «[l]a Intervención General de la Administración del Estado ejercerá en los términos previstos en esta Ley el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle», y del art. 144.2, que establece que «[e]l control a que se refiere este título se ejercerá con plena autonomía respecto al órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control. A tales efectos, los funcionarios que lo realicen gozarán de independencia funcional respecto de los titulares de los órganos cuya gestión controlen y ajustarán su

³⁴⁶ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, s.f.b, p. 9. El Real Decreto 765/1996, de 7 de mayo, por el que se establece la estructura orgánica básica de los Ministerios de Economía y Hacienda, de Interior y de la Presidencia elevó a la IGAE al rango de órgano superior de la Administración del Estado, con el nivel de Subsecretaría. Acerca del concepto y organización de la IGAE he tenido ocasión de pronunciarme más extensamente en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 61-68. La IGAE es un órgano de coordinación interna y especializada, que mantiene una relación funcional con las Intervenciones Delegadas, y en el que sus órganos o unidades se encuentran en una posición jerárquicamente supraordinada, al menos funcionalmente, en relación con los órganos controlados, vid. MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 276-279.

³⁴⁷ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 811; y MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 287-290. Desde la doctrina se han aportado, desde distintos puntos de vista, las siguientes propuestas para dotar de mayor independencia a esta institución: (1) la elevación de su rango administrativo, (2) el nombramiento de los interventores por concurso de méritos, (3) su adscripción a la Presidencia del Gobierno, (4) la atribución de un Estatuto propio similar al de los organismos de regulación económica o (5) su vinculación directa al Parlamento. Vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 232 y 403-408.

actuación a la normativa vigente y a las instrucciones impartidas por la Intervención General de la Administración del Estado»³⁴⁸.

Esta libertad de criterio, y la justificación de la propia institución, se fundamenta, como afirman MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, en el carácter constitucional y objetivo del control presupuestario que se dirige a comprobar el cumplimiento de una ley, como la presupuestaria, que habilita al Gobierno para la realización de gastos, y que, para su control eficaz, requiere de un órgano separado de la estructura jerárquica que pueda actuar con objetividad³⁴⁹.

Esta autonomía no significa independencia pues, como afirma FUENTES VEGA, la potestad de control corresponde en última instancia al Consejo de Ministros, como titular constitucional del poder de dirección de la Administración, ya que, en caso contrario, «el control sería independiente, pero habría dejado de ser interno»³⁵⁰.

En definitiva, puede colegirse que, si bien la normativa reconoce la autonomía organizativa y funcional de la IGAE, ésta se encuentra mediatizada por la discrecionalidad en el nombramiento y remoción de los interventores, su adscripción orgánica al Ministerio de Economía y Hacienda, y su dependencia funcional del Consejo de Ministros en cuanto surjan discrepancias con los órganos controlados³⁵¹.

En un tercer estadio, hay que hacer referencia a las facultades del *personal colaborador* de este Centro Directivo, que está compuesto fundamentalmente por miembros de dos Cuerpos especiales, como son el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, y el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Estado, que

³⁴⁸ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 35. El principio de autonomía funcional supone una excepción al principio de jerarquía que rige la organización de la Administración Pública y en virtud del mismo los titulares de los órganos auditados no podrán dictar órdenes en relación con el ejercicio de la función de control, MÁÑEZ VINDEL, G., «El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal español: Características y fundamento», *PGP*, nº 18, 1996, pp. 28-29.

³⁴⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 839.

³⁵⁰ FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, pp. 167-168; y MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 293-295. La potenciación del control interno es una solución eficaz en la lucha contra el fraude, pero sólo si concede, a su vez, la mayor independencia posible para ejercitar sus tareas de manera rigurosa y no condicionada, tratando de encontrar el punto de equilibrio para que el técnico no influya en las decisiones de los políticos, ni que éstos ejerzan ninguna presión en el desarrollo de la función de control, CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, p. 63.

³⁵¹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 811. En el apartado 2.2 del Capítulo Cuarto se hará una referencia más detenida a la problemática de la autonomía de la IGAE como garantía de su eficacia en la lucha contra la corrupción.

son expertos en la auditoría y contabilidad de los órganos del sector público estatal. Además, y dado que el desarrollo del control y la auditoría del Sector Público se caracteriza por su carácter integral y multidisciplinar, será necesaria la colaboración de personal de una gran variedad de disciplinas, tales como expertos en evaluación de programas, educadores, analistas, estadísticos, etc., aunque en la práctica esta previsión se ha desarrollado de forma muy limitada. Como elemento externalizador de estas funciones, la IGAE está autorizada para recabar la colaboración de sociedades de auditorías o auditores de cuentas individuales cuando los medios con los que cuente no sean suficientes para cumplir el Plan Anual de Auditorías (disp. adic. 2ª LGP)³⁵².

³⁵² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 811-815. El *Cuerpo Superior de Interventores y Auditores* del Estado ha evolucionado desde su origen en el *Cuerpo Pericial de Contabilidad* creado por el Real Decreto de 28 de marzo de 1893, a través de su transformación en el Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado por Decreto 2003/1964, de 13 de junio, su integración en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado por Ley 30/1984, de 2 de agosto, su especialización como Intervención, Control Financiero y Presupuestario del Sector Público y Contabilidad Pública dentro del citado Cuerpo por Real Decreto-Ley 2/1989, de 31 de marzo, y la creación del actual Cuerpo por Ley 66/1997, de 30 de diciembre; y el *Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Estado* ha evolucionado desde su origen en el Cuerpo Auxiliar de Contabilidad del Estado por Real Decreto de 14 de mayo de 1913, la constitución del Cuerpo de Contadores del Estado por Ley de 18 de diciembre de 1946, la integración como especialidad de Contabilidad en el Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública por Real Decreto 14/1976, de 10 de agosto, y la creación del Cuerpo actual por Ley 24/2001, de 27 de diciembre; vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 2000, pp. 213-214, 216, 228 y 231-232; TORRES FERNÁNDEZ, J.L., «El Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado: Primeras promociones», *CIGAE*, nº 9, 2004, pp. 72-74; y GARCÍA-MARCOS ÁLVAREZ, B., «Orígenes del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad: El Cuerpo Auxiliar de Contabilidad del Estado (1913)», *CIGAE*, nº 11, 2005, pp. 70-73. Además, prestarán su servicio en este Centro directivo funcionarios de los Cuerpos generales de la Administración y personal laboral en el ejercicio de las funciones que le son propias, y la Intervención General de la Seguridad Social contará con su propio personal técnico (Cuerpo de Intervención de la Seguridad Social y Cuerpo de Gestión de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad) e igualmente la Administración militar, en donde el Cuerpo Militar de Intervención de la Defensa se ocupa de las labores de control y el Cuerpo de Intendencia Militar de las funciones contables, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, p. 348. El reconocimiento legal de la posibilidad de recurrir a la colaboración de las entidades de auditoría privada no es sino un reconocimiento expreso de la insuficiencia de medios de personal de la IGAE y, de hecho, la apelación a la externalización de los trabajos de control ha sido recurrente en los últimos ejercicios (*v. gr.*, la Orden EHA/2387/2008, de 31 de julio, y la Orden EHA/2513/2009, de 15 de septiembre, por la que se declaran la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría), vid. NAVAS VÁZQUEZ, R., «La posición institucional de los órganos de control externo: La necesidad de una orientación adecuada», *REDF*, nº 130, 2006, pp. 308-305. Acerca del régimen jurídico de la externalización de los controles financieros a favor de las auditorías privadas, vid. LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 282-289; y DE VEGA BLÁZQUEZ, P., «El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos», *RECE*, nº 30, 2008, pp. 75-102; y desde un punto de vista práctico, analizando la experiencia en la Diputación Provincial de Córdoba, vid. LUQUE ROLDÁN, J.M., «Una experiencia de adopción de un sistema de control interno basado en la colaboración con firmas privadas de auditoría», *APu*, nº 47, 2009, pp. 57-62.

Las facultades de este personal les habilita para reclamar la colaboración y apoyo de las autoridades, jefes o directores y, en general, de quienes ejerzan funciones públicas o desarrollen sus trabajos en las entidades sujetas a control; para revisar los sistemas informáticos de gestión que sean precisos para llevar a cabo sus funciones de control; y para solicitar la asistencia jurídica del Servicio Jurídico del Estado cuando, como consecuencia de actuaciones de control interno, sean objeto de citaciones por órganos jurisdiccionales (art. 145 LGP y art. 5 RD 2188/1995). Además, el deber de colaboración de toda persona o entidad, pública o privada, le otorga a este personal la facultad específica de requerir «toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle» (art. 145.3 LGP)³⁵³.

Estas facultades no se acompañan con el reconocimiento de la condición de autoridad, lo que impide acciones tales como la libre entrada en establecimientos públicos o el reconocimiento de prueba fehaciente de las evidencias obtenidas. Esta condición de autoridad es propia de todas las personas que ejercen funciones inspectoras (*v. gr.*, los inspectores tributarios —142.4 LGT— o los inspectores laborales —art. 5 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social—) y, de forma un tanto contradictoria, sí la tiene reconocida el personal controlador de la IGAE cuando ejerce las funciones de control financiero de subvenciones (art. 47.1 LGS)³⁵⁴.

Finalmente, hay que destacar la rígida *responsabilidad* a la que están sometidos los interventores desde la LACHP de 1870, asumiendo la responsabilidad contable, mancomunada junto con los gestores, de indemnizar a la Hacienda Pública por los daños y perjuicios causados por dolo o negligencia grave en el ejercicio de la función interventora (art. 179 LGP). Este riguroso sistema de responsabilidad imputable al personal controlador ha servido de antídoto para evitar, no sólo la connivencia de los órganos controladores con los gestores nefandos, sino su

³⁵³ La LGP de 2003 ha extendido este deber de colaboración a todos los sujetos de derecho, superando la tradicional limitación a los funcionarios y entidades del sector público estatal. Esta facultad omnicomprendiva recuerda las facultades tradicionales de la Administración tributaria, si bien no se articulan medidas coercitivas para garantizar su cumplimiento, por lo que únicamente en el caso del sector público en relación con el personal sujeto a medidas disciplinarias pueden adoptarse medidas de garantía, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 814-815.

³⁵⁴ En el *apartado 2.2 del Capítulo Cuarto* se hará referencia al problema del reconocimiento de la condición de autoridad al personal controlador y a las opiniones doctrinales vertidas sobre este extremo.

participación omisiva mediante el ejercicio laxo de sus obligaciones profesionales. La actual restricción de esta responsabilidad subsidiaria al ejercicio de la función interventora ha limitado el carácter preventivo de esta medida, permitiendo que el control *a posteriori*, como se estudiará a continuación, se dirija más a cuestiones meramente formales que al análisis de asuntos, como las defraudaciones materiales, más comprometidos política y profesionalmente.

2.3. El papel funcional de la Intervención General de la Administración del Estado y la lucha contra la corrupción.

2.3.1. La misión y las finalidades de la Intervención General de la Administración del Estado: de la salvaguarda de los bienes públicos a la mejora de la gestión pública.

La misión o finalidad originaria de la IGAE en el siglo XIX se dirigía, como se ha analizado *supra*, a la salvaguarda de los bienes de la Hacienda Pública y a evitar la esquilmación de los recursos públicos, para lo cual se establecieron mecanismos *proactivos* de control y responsabilidad, como la intervención de todos los cobros y pagos o la responsabilidad contable específica de quien menoscaba los fondos públicos. Por lo tanto, la lucha contra el abuso de poder en la gestión de los fondos públicos puede incluirse de forma primaria en el fin originario del control interno, pero también adoptará un carácter propio más especializado a lo largo del desarrollo histórico de la institución y, en especial, con la tendencia a la regulación de las funciones de naturaleza inspectora dirigidas a la investigación y la comprobación de la actividad extracontable.

A lo largo de este devenir histórico hay que hacer referencia al preámbulo del Decreto de 1924, en tanto que único documento normativo que se ha pronunciado expresamente sobre las finalidades del control interno de la actividad financiera. El preámbulo de la citada norma citaba los cuatro fines esenciales de las instituciones fiscalizadoras, que se circunscribían a los siguientes: «Salvaguardia de las haciendas públicas, fiador para el contribuyente de la legitimidad del empleo de sus esfuerzos y heraldo del grado de probidad y acierto de los gestores de los intereses públicos». Esta relación resume de forma acertada las cuatro finalidades clásicas de la IGAE (salvaguarda, legalidad, probidad y eficacia), a las que se unirá más actualmente un fin de carácter gerencialista como es la contribución a la mejora de la gestión pública; y entre ellos cabe destacar, a efectos de este trabajo, la asunción expresa de la garantía de la probidad en la actuación de los gestores públicos, es decir, la ausencia de

desviación en las decisiones de estos agentes públicos a favor de sus intereses personales³⁵⁵.

Esta visión plurifinalista del control interno ha sido acogida, con diversas formulaciones, por la doctrina hacendística, haciendo hincapié en la finalidad de garantía del cumplimiento de las reglas de gestión financiera, en especial las vinculadas con la ejecución del Presupuesto. Así, FERREIRO LAPATZA destaca que el control de la actividad financiera se dirige a arbitrar, a través del ordenamiento jurídico, mecanismos que aseguren un control «posible y efectivo, de tal forma que se asegure la correcta ejecución de la Ley de Presupuestos o, en otro caso, se exijan de las personas y funcionarios que intervengan en la gestión financiera las oportunas responsabilidades». En la misma línea, MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA afirman, con referencia al control presupuestario, que «[e]ste control de la Hacienda Pública integra el conjunto de medidas y dispositivos adoptados por el ordenamiento para asegurar en un grado más o menos amplio la legitimidad, regularidad e incluso la conveniencia de la actividad financiera desarrollada por los entes públicos, es decir, su correspondencia a las normas o reglas dispuestas para ella explícitamente por el mismo, de tal modo que el dinero público, obtenido coactivamente con el sacrificio de los contribuyentes sea destinado solamente en la forma prevista por el ordenamiento jurídico y para los fines institucionales que de él se desprenden en cada momento histórico». De forma más amplia, CALVO VÉRGEZ justifica que el control interno se instaura por el propio Poder Ejecutivo como garantía frente al control externo, comprobando *a priori* la legalidad presupuestaria de las actuaciones de las que deberá rendir cuentas, al que se ha añadido con el desarrollo del intervencionismo estatal, la preocupación por «la eficacia y la rentabilidad social y económica de sus iniciativas, incrementándose el conjunto de fines y objetivos exigibles a la Administración»³⁵⁶.

En la nueva regulación de la LGP de 2003 no se aporta una definición explícita sobre la misión actual de la IGAE, si bien de las declaraciones de su exposición de motivos puede deducirse que entre sus fines se encuentran la garantía de la legalidad, la buena gestión financiera, la estabilidad presupuestaria y los objetivos de los programas presupuestarios. El RD 2188/1995 es más concreto acerca de los fines de la IGAE, en tanto que máxima responsable del control financiero interno, al declarar en su exposición de motivos, como notas básicas de su actuación la verificación de la

³⁵⁵ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, p. 171.

³⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, 2006, p. 229.; MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, p. 250; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 17-19.

regularidad jurídica y económica, así como la vinculación del control con la mejora de la gestión pública, ya que «el control no es, ni puede ser, un fin en sí mismo, sino que debe concebirse como un instrumento para el perfeccionamiento de la actividad controlada»³⁵⁷.

Desde esta perspectiva normativa, BLASCO LANG, uno de los artífices de la nueva Ley, afirma que el nuevo control interno desarrollado por la Ley 43/2007 se dirige a la «[i]mplantación de un sistema de control interno de la actividad económico-financiera flexible que favorezca el cumplimiento de la legalidad y la gestión eficiente». En esta misma línea, GARCÉS SANAGUSTÍN expone que, junto con los controles reglados y preceptivos dirigidos a garantizar la legalidad (función interventora) y regularidad contable (auditoría de cuentas anuales), se establecen controles discrecionales, en forma de auditorías específicas, dirigidos a aportar un valor añadido a la gestión pública. Finalmente, desde la perspectiva del RD 2188/1995, FUENTES VEGA ha afirmado que «la [función] de control tendría como finalidad verificar el acomodamiento entre lo que se tenía previsto hacer y lo realizado para conocer las desviaciones que se producen, poder corregirlas y mejorar, por lo tanto, el funcionamiento de toda organización»³⁵⁸.

En la Memoria de actividades de 2008, la IGAE ha realizado una manifestación expresa de su misión de control interno, identificándola con el desarrollo de «un sistema de control legal, transparente, eficiente y eficaz, con el propósito de otorgar certidumbre a la gestión pública estatal, en beneficio de la sociedad»; así como de sus valores básicos que incluyen la *independencia funcional*, el *rigor profesional* y la *responsabilidad*. Estos valores actúan como principios que se desagregan en subvalores tales como la independencia, la objetividad, la confidencialidad, la justicia,

³⁵⁷ La LGP de 2003 señala en su exposición de motivos como objetivos del control interno «la verificación del sometimiento de dicha gestión a la legalidad, a los principios de buena gestión financiera y a los establecidos en la citada Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Asimismo, y en consonancia con la relevancia atribuida a la presupuestación por objetivos, el control se concibe como un instrumento adicional para asegurar su efectividad», considerando expresamente al control financiero permanente «como instrumento esencial para el seguimiento y control del principio de estabilidad presupuestaria». El RD 2188/1995 declara en su exposición de motivos como una de las notas características del control interno «[t]omar en conjunto como marco de referencia tanto el aspecto legal o de cumplimiento normativo como otros principios fundamentales en la actuación del sector público, como son la economía, la eficiencia y la eficacia».

³⁵⁸ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 27; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «La eficacia de la auditoría pública: En especial, el seguimiento de recomendaciones», *Ponencia en el II Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público: 30 y 31 de marzo de 2006*, <http://www.conasp.org> [ref. 26 de abril de 2008], Sevilla, 2006, pp. 8-9; y FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 161.

la innovación, el compromiso, la eficiencia, la competencia profesional, la motivación, la cooperación y, especialmente, en cuanto afecta a este estudio, la integridad, «identificada con rectitud, honradez y sinceridad en la realización del trabajo profesional». Esta declaración sobre la misión y los valores define con precisión los fines institucionales del órgano de control interno estatal, pero, como se observa, únicamente incluye como valor corporativo la integridad *ad intra* del personal de la propia institución, sin considerar como elemento valorativo la garantía de la integridad de los recursos públicos y de la actuación de sus gestores³⁵⁹.

Por lo tanto, la misión actual de la IGAE, a la luz de las citadas manifestaciones, se circunscribe a la garantía del ajuste de la actividad financiera a la disposiciones aplicables, los criterios de buena gestión financiera, la disciplina presupuestaria, la programación por objetivos, y, como corolario, la contribución a la mejora de los procedimientos de gestión financiera pública. De la misma forma, cabe afirmar que han quedado preteridos, al menos a nivel de declaración institucional, los fines de salvaguardia de los fondos públicos y de probidad de los funcionarios que se vinculan directamente con la lucha contra la corrupción³⁶⁰.

A pesar de ello, siguiendo a CAAMAÑO ALEGRE, puede afirmarse que las exigencias primarias de todo sistema de control de las finanzas públicas han sido asegurar la limpieza y legalidad de la gestión del gasto, porque «si ‘desincrustásemos’ [sic] tales virtudes del armazón de legalidad y claridad racionalistas propias del Estado liberal, las hallaríamos también al fondo de aquellas salvaguardias que desde tiempo inmemorial acompañan al manejo del dinero público»³⁶¹.

³⁵⁹ En todo caso, es plausible la novedosa incorporación de la definición expresa de la misión y los valores de la IGAE introducida en el ejercicio 2008, superando la declaración de corte gerencialista establecida en ejercicios anteriores, que circunscribía la finalidad de la institución a la promoción de la mejora de la gestión financiera pública del Estado y a proporcionar información fiable, completa, profesional e independiente sobre la misma a los máximos responsables de la Administración del Estado, soslayando otras finalidades más clásicas tales como la salvaguardia, la legalidad, la eficacia o la probidad; vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, s.f.c, p. 9; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, s.f.d, pp. 7-8. Como dice MUÑOZ LÓPEZ-CARMONA, R., desde la perspectiva de la función interventora, el ejercicio de las funciones de controlar y asesorar no son incompatibles, sino complementarias, pues esta misión ha evolucionado desde la verificación de si la «gestión es buena» hacia un control que sirve «para mejorar la gestión de la cosa pública» (*op. cit.*, 1996, pp. 11-12).

³⁶⁰ Vid. FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 161; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (II): El control financiero», *REDF*, nº 261, 2001, pp. 788 y 818; y PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 37-38.

³⁶¹ CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 293. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 70-81.

2.3.2. Las funciones y competencias de control de la Intervención General de la Administración del Estado, y su grado de vinculación con la prevención de la corrupción.

La dualidad funcional, controladora y contable, de la Intervención General de la Administración del Estado es conocida, si bien en este trabajo corresponde analizar exclusivamente el carácter de órgano de control de esta institución. La IGAE ejerce, por delegación *ex lege* del Gobierno, las funciones de control relativas al asesoramiento interno, al control interno, al control de subvenciones, y el auxilio y colaboración judicial (art. 140.2 LGP y art. 13.1 RD 1127/2008)³⁶². En la **Figura 20** se detallan las modalidades de ejercicio de estas funciones de control, con indicación de su naturaleza funcional.

Figura 20. Funciones de control de la Intervención General de la Administración del Estado

CLASES	Modalidades de ejercicio	Naturaleza funcional
Asesoramiento interno	Informes de Patrimonio	Asesora
	Mesas de Contratación y Patrimonio	Interventora
Control interno	Función interventora	Interventora y fiscalizadora
	Control financiero permanente	Fiscalizadora, inspectora y asesora
	Auditoría pública	Fiscalizadora, inspectora y asesora
Control financiero de subvenciones	Control financiero de beneficiarios	Inspectora
	Control financiero de entidades colaboradoras	Inspectora
Auxilio y colaboración judicial	Peritación	Inspectora
	Intervención judicial	Interventora y fiscalizadora
	Administración judicial	Gestora*

NOTA: * En este caso la IGAE no ejerce una función de control, sino una función ejecutiva relativa a la gestión de una entidad pública o privada sujeta a una administración de naturaleza judicial.

FUENTE: Elaboración propia

La *función de asesoramiento* de los órganos de gestión corresponderá al Interventor General y a los Interventores Delegados, en razón a sus respectivas competencias, como cometido inherente «derivado de sus funciones de control» (art. 13.1.e RD 1127/2008). Las manifestaciones de esta función se encuentran en la

³⁶² SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, 1993, p. 507. Acerca del debate sobre la doble naturaleza funcional de la IGAE, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., 1993, *op. cit.*, p. 195; y VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2002, p. 55. Acerca de las funciones de la IGAE desde una perspectiva general, vid. GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, p. 134.

legislación financiera especial de la actividad financiera pública como, por ejemplo, los informes y las asistencias a mesas en materia de patrimonio (art. 112.3 LPAP) o la asistencia a órganos colegiados en materia de contratación (arts. 291.4 y 295.3 LCSP)³⁶³.

Estas manifestaciones atípicas de las capacidades de control de la IGAE, que comparte en buena medida con la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, tienen un carácter preventivo mediante la aportación de un criterio técnico a las decisiones de los órganos ejecutivos en los que existe un mayor grado de discrecionalidad con el fin de evitar que deriven arbitrarias. En los supuestos en los que esta actividad controladora supone una participación más directa en la adopción de decisiones en áreas críticas de la gestión, como en el caso de la asistencia a juntas o mesas patrimoniales y de contratación con voz y voto, la presencia de ambos representantes de la Administración consultivo-controladora (interventores y abogados del Estado) se vincula directamente, no sólo con el fin de preservar la legalidad, sino de evitar posibles actos defraudatorios al incorporarse a estos órganos colegiados unos componentes externos a los órganos ejecutivos que adoptan las decisiones de gestión³⁶⁴.

La *función de control interno* se ejerce en tres modalidades de distinta naturaleza como son la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública (art. 142.2 LGP). El ámbito de actuación del control interno de la IGAE se extiende, conforme al principio de universalidad, a la totalidad de actos de contenido financiero realizados por las entidades pertenecientes al sector público

³⁶³ La naturaleza de estas actuaciones de la IGAE es controvertida, pues el informe de carácter económico-patrimonial previsto en la LPAP para determinados negocios patrimoniales como enajenaciones o permutas, es asumido por la Subdirección de Gestión Contable en razón de su carácter contable-patrimonial (RODRÍGUEZ RASO, E., y MARTÍN BARÓ, R., «La Subdirección de Gestión Contable», *CIGAE*, nº 20, 2008, p. 66) y las Mesas y Juntas de contratación «se encuentra[n] en tierra de nadie, puesto que no se acepta que forme[n] parte de la función interventora, pero tampoco se asume[n] como parte del control financiero permanente» (MARTÍN SECO, J.F., *op. cit.*, 2008, p. 10). En mi opinión, estas competencias son modalidades de control atípicas, en cuanto que no se insertan entre las tres formas de control interno reguladas expresamente en la LGP, sino que se establecen por la normativa financiera específica, si bien el apdo. 3.2 de la Circular IGAE 1/2009 se ha decantado por considerar la participación en las Mesas y Juntas de Contratación previstas en la LCSP como una modalidad de control financiero permanente de las previstas en el art. 159.1.e LGP, tal y como se analizará *infra*.

³⁶⁴ En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, p. 147. Los órganos colegiados activos se establecen con el fin de dotar de un plus de objetividad a las decisiones públicas, mediante la participación en la toma de decisiones de una pluralidad de personas que suelen representar los intereses de diferentes unidades administrativas e, incluso, de ciertos colectivos sociales, vid. NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., *op. cit.*, tomo I, 2003, pp. 74-75.

estatal (art. 143 LGP), quedando excluidos los órganos del Estado no pertenecientes al Poder Ejecutivo (v. gr., las Cortes Generales), así como a los órganos excluidos por su normativa específica (v. gr., el Banco de España)³⁶⁵.

Estas competencias de control interno se atribuyen, como regla general y de acuerdo al principio de desconcentración, al Interventor Delegado ante el correspondiente organismo o entidad, reservándose el Interventor General las competencias que estrictamente considere necesarias. Por lo tanto, a los Interventores Delegados les corresponden el ejercicio de la función interventora (art. 8.1.b RD 2188/1995) y el control financiero permanente (art. 157 LGP). En el ámbito de los Ministerios de Defensa y Seguridad Social esta competencia se ejercerá por las Intervenciones Generales correspondientes (art. 143. LGP). Por su parte, el Interventor General ejercerá las siguientes competencias de control interno: (a) la fiscalización previa de los gastos que hayan de ser aprobados por el Consejo de Ministros o por las Comisiones Delegadas del Gobierno, los que supongan una modificación de otros que hubiera fiscalizado la Intervención General de la Administración del Estado, y los que deban ser informados por el Consejo de Estado o la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado (art. 8.1.a RD 2188/1995); (b) la intervención material de la inversión que podrá ser delegada (art. 28 RD 2188/1995); (c) las actuaciones de control financiero permanente relativas a los informes de actuación y a los informes generales (arts. 146 y 161 LGP); y (d) la auditoría pública con carácter general, salvo las actuaciones que se deleguen en las Intervenciones Delegadas o la Oficina Nacional de Auditoría (art. 34.2 RD 2188/1995)³⁶⁶.

³⁶⁵ FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 166; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 24. La LGP de 2003 ha ampliado al ámbito subjetivo del control interno, superando el concepto tradicional de Hacienda Pública por el de sector público estatal de los arts. 1 y 2, lo que permite sujetar a las modalidades de control a todas clases de organismos y entidades, cualquiera que sea su génesis o naturaleza, BLASCO LANG, J.J., «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *RECE*, nº 18, 2004, p. 171. En el *apartado 3* de este *Capítulo Segundo* se justificará más detenidamente la naturaleza de las actuaciones de estas tres modalidades de control interno.

³⁶⁶ Vid. MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 279-312. La LGP de 2003 atribuye la competencia de control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal al Interventor General (art. 140.2 LGP), a pesar de que la redacción de las atribuciones de las diferentes modalidades de control, en especial del control financiero permanente que se imputa a las Intervenciones Delegadas (art. 157 LGP), permite reabrir la polémica acerca de si estas intervenciones actúan por delegación o por competencia propia. Acerca del debate de la naturaleza de la competencia atribuida a los Interventores Delegados desde la perspectiva de la LGP de 1977, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., «Transferencias de funciones interventoras y competencias de los interventores delegados», *PGP*, nº 1, 1979, pp. 123-124 y 131-148; SANTACANA GÓMEZ, J.M., «Principios reguladores de la función interventora: Su aplicación en la Administraciones Públicas españolas», *PGP*, nº 11, 1993, p. 168; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 264-265.

Con carácter general, la doctrina especializada en asuntos de corrupción, como VILLORIA MENDIETA, ha juzgado como imprescindible el ejercicio de las funciones de control interno propias de la IGAE en la lucha contra la corrupción, hasta el punto que para algunos autores, como SÁNCHEZ MORÓN, entre los factores causantes de la corrupción de los años 90 hay que destacar la falta de adecuación de los sistemas de control de las Administraciones Públicas a los retos de nuestro tiempo, pues, a pesar del incremento formal de los controles internos, su eficacia no alcanzaba aún niveles satisfactorios³⁶⁷.

La *función de control financiero de subvenciones* se dirige al «seguimiento y control de subvenciones establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones» (art. 13.1.b RD 1127/2008). Las actuaciones de control financiero de subvenciones tienen, según ha reconocido la doctrina, naturaleza inspectora, pues se dirigen a la averiguación de los hechos conocidos u ocultos, para lo cual el personal controlador ostentará la condición de autoridad (art. 47.1 LGS). El ámbito de este control se ejercita «respecto de beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras por razón de las subvenciones de la Administración General del Estado y organismos y entidades vinculados o dependientes de aquélla, otorgadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a los fondos de la Unión Europea» (art. 44.1 LGS). La competencia para este control le corresponderá al Interventor General de la Administración del Estado, que podrá delegarla en los interventores de la Oficina Nacional de Auditoría o de las Intervenciones Delegadas que estime por conveniente (art. 44.3 LGS y art. 13.4 y 5 RD 1127/2008)³⁶⁸.

³⁶⁷ Vid. VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, pp. 158-159; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, pp. 191-196. En el apartado 3 de este *Capítulo Segundo* se analizará más detenidamente la relación entre las diferentes modalidades de control interno con la lucha contra la corrupción pública.

³⁶⁸ Vid. SESMA SÁNCHEZ, B., «El control financiero», en FERNÁNDEZ FARRERES, G., (dir.) *op. cit. bib.*, 2005, pp. 529-595; ARELLANO PARDO, P., «Título III. Del control financiero de subvenciones», en BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I., y ARELLANO PARDO, P., *op. cit. bib.*, 2005b, pp. 381-458; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005b, pp. 351-400; y VEGA LABELLA, I. (coord.), *Subvenciones públicas y ayudas: Unión Europea, Estado y Comunidades Autónomas*, DAPP: Publicaciones Jurídicas, Pamplona, 2008, pp. 437-466. En definitiva, en la justificación del control financiero de subvenciones se encuentra el «criterio denominado “longa manu” y consistente [sic] en que allí donde llegue el dinero público ha de alcanzar igualmente su control», CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 24. La LGP de 2003 ha remitido la regulación del control financiero de subvenciones a una ley específica al considerar que estamos ante un control parapúblico «por cuanto, y a pesar de que incide en la verificación y control del empleo dado a fondos públicos, opera sobre la esfera de actividad empresarial, personal o institucional de determinados agentes sujetos con la Administración a una relación de sujeción especial por razón de la transferencia recibida», BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 172. Acerca de la justificación de la regulación heterónoma del control financiero de subvenciones en una norma independiente de la Ley

Como ha señalado la doctrina, las subvenciones públicas son un área de especial riesgo para la existencia de actuaciones defraudatorias, por lo que la nueva LGS de 2003 ha reforzado el carácter inspector del control financiero de subvenciones con el fin, precisamente, de facilitar las labores de los órganos de control en el descubrimiento de posibles actuaciones fraudulentas de los beneficiarios de subvenciones. Para ello, se ha dotado al personal controlador de facultades como el libre acceso a los locales de negocio, la obtención de copia o la retención de facturas o documentos cuando se deduzcan indicios de incorrecciones, o la facultad de requerir la colaboración de todas las autoridades y empleados públicos, los jueces y tribunales, y el Servicio Jurídico del Estado³⁶⁹.

La *función de auxilio y colaboración con la Administración de Justicia* «en procedimientos relativos a delitos públicos de carácter económico, dentro de las condiciones y límites fijados en el correspondiente convenio y en función de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye» (art. 13.1.h RD 1127/2008) tiene como finalidad expresa la participación de la IGAE en la lucha contra el fraude y la corrupción. La naturaleza de esta función podrá ser asesora (v. gr., el asesoramiento a los fiscales realizados por la unidad de la IGAE en la fiscalía anticorrupción), inspectora (v. gr., los peritajes judiciales), interventora y fiscalizadora (v. gr., las intervenciones judiciales), e, incluso, gestora y no controladora (v. gr., las administraciones judiciales). La competencia para el ejercicio de las funciones de auxilio y colaboración judicial se delimitarán conforme a la norma procesal relativa al nombramiento de peritos, interventores y administradores judiciales³⁷⁰.

General Presupuestaria, vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «El control financiero de las subvenciones otorgadas a federaciones deportivas», *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 20, 2007b, pp. 17-21.

³⁶⁹ La Instrucción de la IGAE de 19 de febrero de 2004 ha aclarado que, tal y como recoge la exposición de motivos de la LGS, uno de los objetivos fundamentales de la nueva norma es diseñar un procedimiento de control específico que permita la detección de las conductas fraudulentas, VEGA LABELLA, I. (coord.), *op. cit.*, 2008, pp. 457-458. En el *apartado 3.1 del Capítulo Preliminar* se han analizado las opiniones doctrinales acerca de la problemática de las subvenciones en relación con la corrupción y en los *apartados 3.2. y 3.3 del Capítulo Cuarto* se hará referencia a las funciones y las facultades inspectoras atribuidas por la LGS al personal controlador.

³⁷⁰ En el *apartado 4* de este *Capítulo Segundo* se analizarán más detenidamente las formas de ejercicio, la naturaleza y las competencias de esta función de auxilio y colaboración judicial.

2.3.3. Los objetivos de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado como instrumentos para el descubrimiento de la corrupción pública.

La actividad financiera pública está sujeta a una pluralidad de sistemas normativos concurrentes, por lo que el objeto del control de la Intervención General de la Administración del Estado no puede extenderse a la totalidad de las normas (jurídicas o no) susceptibles de ser vulneradas. La LGP de 2003 ha realizado una labor normalizadora de los objetivos del control interno para centrarlos en cuatro aspectos: la legalidad, la contabilidad, la *economicidad* y la programación de la gestión financiera conforme establece el art. 142.1 LGP³⁷¹:

- a. «Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- b. »Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.
- c. »Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- d. »Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado».

La finalidad de estos objetivos es garantizar la ‘regularidad’ de los citados sistemas normativos de referencia, lo que permite diferenciar entre el *control de regularidad legal*, el *control de regularidad contable*, el *control de regularidad económica* y el *control de regularidad programática*.

El *control de regularidad legal* (o control de legalidad) limita la verificación de la actividad financiera al «cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control» (art. 142.1.a LGP), cuyo régimen económico y financiero se regula «en esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en otras normas especiales y lo establecido en la normativa comunitaria» (art. 4.1 LGP). Por lo tanto, el control de legalidad de la IGAE se limita objetivamente a la normativa que regula la actividad financiera pública, lo que incluirá la propia ley financiera, las leyes anuales

³⁷¹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 808-810.

presupuestarias, las leyes especiales sobre la gestión de la contratación, el patrimonio y otra clase de recursos públicos, la legislación comunitaria aplicable en materia financiera como las directivas sobre disciplina presupuestaria y contratación, y las normas de desarrollo reglamentario. A esta normativa debe unírsele la legislación administrativa general en cuanto que sea aplicable a la gestión de los fondos públicos, por lo que debe tenerse en cuenta las prescripciones de la LRJPAC y la normativa de organización y funcionamiento de la actividad administrativa. De esta revisión quedaría fuera la legislación sectorial no dirigida a regular la gestión de la actividad económico-financiera, por lo que no será objeto del control interno financiero la legislación medio-ambiental, de seguridad, etc., a no ser que la citada normativa establezca una previsión expresa en sentido contrario. En definitiva, como afirma PASCUAL GARCÍA, el objeto del control de la IGAE se circunscribe a «[e]l cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales en la medida que incidan sobre la vertiente financiera»³⁷².

La corrupción es una infracción del ordenamiento jurídico delimitada, tal y como se describió en el *Capítulo Preliminar*, por un *elemento prescriptivo* (el incumplimiento de un deber o función), los *elementos causal y subjetivo* (un beneficio irregular de un funcionario) y, con carácter accidental, otros *elementos subjetivos, materiales y formales* (la existencia de un tercero, el daño para la Administración Pública y la ausencia de publicidad). El elemento prescriptivo implica, en el caso de las prácticas corruptas en el ámbito financiero, el incumplimiento de las normas aplicables a la gestión de la Hacienda Pública, por lo que el descubrimiento de estas prácticas irregulares se encuentra, en este aspecto, dentro del objeto del control de legalidad. No ocurre así, en principio, con el resto de elementos, pues el beneficio obtenido por estas prácticas fraudulentas, el carácter de funcionario de quien lo comete o la

³⁷² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 816. La Administración financiera está sujeta, como el resto de poderes públicos, al mandato constitucional de sometimiento a la Ley y al Derecho (arts. 9.1 y 103.1 CE), pero la verificación del cumplimiento de la totalidad de la normativa que afecta a la gestión pública está distribuida entre una pluralidad de órganos controladores de diferentes sectores económicos (inspecciones de servicios, laborales, tributarias, etc.) y diferentes niveles administrativos (locales, autonómicos, estatales e, incluso, comunitarios). La IGAE debe limitarse a la comprobación de la legalidad derivada de la legislación de naturaleza financiera, pues si no, se excedería de la finalidad de garantizar el buen funcionamiento de la actividad financiera, traspasando el ámbito de competencias de los restantes órganos de control. A este respecto, BOLUFER NIETO, R., alertaba, desde su cargo de Interventor General, de los peligros de una interpretación extensiva del objeto del control de legalidad y de la ya creciente, en esos momentos, tendencia normativa de las diferentes legislaciones sectoriales a atribuir a la función interventora el control de aspectos exógenos a la vertiente financiera, al afirmar que «el contenido de la normativa, en muchos casos, determina una ampliación del ámbito del control hacia áreas que nada tienen que ver con el control de la Administración económico-financiera [lo que produce] distorsiones profundas en la gestión sin mejoras en el examen de la legalidad» (*op. cit.*, 1986, p. 317).

existencia de terceros, el daño para los intereses públicos y la ocultación de la infracción, no se encuentran dentro de la normativa que establece el régimen jurídico y el procedimiento aplicable a la actividad financiera. Así, por ejemplo, si un funcionario acepta un soborno para adjudicar un contrato a un contratista determinado, estará incumpliendo los principios de concurrencia y objetividad que rigen el procedimiento de contratación, lo que implicará una irregularidad detectable en el control de legalidad, pero este control no se dirigirá a conocer si la misma surge en virtud de un beneficio privado del funcionario (corrupción) o de su mera impericia (error). Por lo tanto, el objeto del control de legalidad incluiría únicamente de manera parcial, aunque importante, el control de la corrupción.

El *control de regularidad contable o financiera* (control de contabilidad) verifica que la actividad financiera se someta a las normas de contabilidad a las que están sujetas las Administraciones Públicas (art. 142.1.b LGP), conforme al principio de contabilidad previsto en el art. 119.1 LGP. El control contable público es más extenso que en el ámbito privado, pues no sólo alcanza a las normas de la contabilidad financiero-patrimonial, sino también a las normas de contabilidad presupuestaria. El régimen de contabilidad de las Administraciones Públicas estatales se regula en la LGP y se desarrolla a nivel reglamentario, si bien, en algunos casos, la normativa reguladora aplicable a ciertas instituciones remite a la aplicación de regímenes de contabilidad privada, como es el caso de los sectores públicos empresarial y fundacional (art. 121 LGP).

La concurrencia de la corrupción y las irregularidades contables suele ser habitual en las manifestaciones de este fenómeno, pero esta imbricación únicamente sobreviene cuando se utiliza la contabilidad como instrumento para ocultar la comisión de estas prácticas fraudulentas, es decir, cuando sirve como fórmula para facilitar su clandestinidad (*elemento formal*) y siempre que se haya producido un daño para la Hacienda Pública (*elemento material*). Así, por ejemplo, si un funcionario percibe un soborno que implica adjudicar un contrato a mayor precio que el de mercado, esto supondrá la contabilización de los bienes recibidos por mayor cuantía de lo que admiten los principios contables y, siempre que la cantidad sea excesiva, pues sino entraría en funcionamiento el principio de importancia relativa, se estará cometiendo una irregularidad contable que deberá ser detectada por las auditorías de cuentas. Por el contrario, si en este supuesto el precio de adjudicación no difiere de forma importante del de mercado, o la transacción no afecta de forma notoria al conjunto del patrimonio de la entidad, la irregularidad cometida no será objeto de los controles contables. Por lo tanto, el control de regularidad contable no tiene por objeto el control

de la corrupción, salvo en relación con dos elementos accidentales (el material y el formal), que únicamente serán verificados si suponen cuantitativa o cualitativamente un perjuicio económico importante en relación con la situación financiera de la entidad controlada³⁷³.

El *control de regularidad económica* (o control de racionalidad económica o de eficiencia) verifica que la actividad financiera se someta al principio de buena gestión financiera (art. 142.1.c LGP)., conforme a los principios constitucionales de eficiencia y economía del art. 31.2 CE y el mandato legal de disciplina presupuestaria del art. 3 TRLGEP. El control de eficiencia parte del mandato constitucional de realizar una programación y ejecución de los gastos públicos que responda «a los criterios de eficiencia y economía» e implica, como afirma PEDROCHE Y ROJO, «la utilización racional, en términos económicos, de los recursos puestos a disposición de la entidad sometida a control» para la obtención de los objetivos propuestos presupuestariamente. El control de estabilidad presupuestaria surge de nuevo cuño por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y supone, como dice GARCÉS SANAGUSTÍN, la incorporación al ordenamiento positivo de una directriz dirigida a que la ejecución presupuestaria se realice con equilibrio o superávit económico conforme a los criterios establecidos legalmente³⁷⁴.

Las actuaciones defraudatorias contra los bienes públicos pueden suponer, de forma contingente, como se acaba de analizar, la adopción de decisiones económicas dañinas para la Administración (*elemento material*) por lo que, en estos supuestos, se vulnera el principio de racionalidad económica. Por ello, el control de regularidad económica, entendido en un sentido estricto, deberá detectar la ineficiencia de las operaciones defraudatorias realizadas por los agentes públicos, pero, en cambio, no servirá para determinar la calificación jurídica de estos actos corruptos, al no entrar entre sus objetivos, al igual que en el control de regularidad contable, el análisis del resto de los elementos que configuran las figuras de corrupción. Así, en el ejemplo

³⁷³ Acerca del circuito financiero y patrimonial de las operaciones económicas ligadas a actividades corruptas, vid. CARBAJO CASCÓN, F. «Aspectos jurídico-mercantiles de la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *La corrupción: Aspectos jurídicos y económicos*, Salamanca, 2000, pp. 55-60.

³⁷⁴ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 47; y en el mismo sentido, NIETO DE ALBA, U., «El control externo: Parlamento y opinión pública», <http://www.tcu.es> [ref. 20 de julio de 2007], 2007; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «En torno al concepto de estabilidad presupuestaria en España», en GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 31-35. Acerca de la interrelación de los principios de coordinación y solidaridad con la autonomía financiera de las Administraciones territoriales en relación con la estabilidad presupuestaria, vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «Las leyes de Estabilidad Presupuestaria: Objetivos y rasgos fundamentales», *RECE*, nº 13, 2003, pp. 42-47.

citado, las adjudicaciones fraudulentas con sobreprecio suponen operaciones ineficientes en los que el control interno únicamente detectará que se ha producido una adquisición a precio superior de los valores de mercado, pero no si ésta ha sido consecuencia de una mala decisión económica o de una decisión colusoria y espuria entre el funcionario público y el contratista.

Esta vinculación con la corrupción es más lejana aún en relación con la disciplina presupuestaria, pues el control de las desviaciones financieras macroeconómicas únicamente puede incidir en uno de los elementos de las prácticas corruptas, como es el elemento material, en los supuestos de corrupciones sistémicas que dañan al conjunto del orden económico, como, de hecho, ha ocurrido históricamente en algunos regímenes políticos³⁷⁵.

La *regularidad presupuestaria o programática* (o control de programas o de eficacia) verifica «el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado» (art. 142.1.d LGP), de acuerdo a la programación por objetivos desarrollada conforme a los principios establecidos en los arts. 28 a 31 LGP. Aunque este control de programas se ha venido desarrollando por la IGAE dentro del denominado control financiero por la antigua LGP, el nuevo texto legal le otorga identidad propia, «en consonancia con la relevancia atribuida a la presupuestación por objetivos» (exp. mot. LGP)³⁷⁶.

Las actividades corruptas pueden desviar totalmente a la Administración de sus objetivos cuando el funcionario espurio sustituya los objetivos públicos por los personales (*elemento causal*) o parcialmente cuando los mantiene pero a costa de dañar y disminuir los recursos financieros públicos (*elemento material*). Sin embargo, este control de eficacia o de programas no detectará, al igual que en los anteriores controles de naturaleza económica, el resto de elementos configuradores de la corrupción, pues no analizará las razones de gestión (lícitas o espurias) que los motivan. A esta limitación intrínseca, hay que añadir que el control de programas tiene

³⁷⁵ La inserción en un objetivo unitario de control de la eficiencia y la disciplina presupuestaria es consecuencia de la traslación de la política presupuestaria al plano técnico de gestión bajo, como afirma FOLGADO BLANCO, J., dos ejes fundamentales: el eje del rigor y del control presupuestario por un lado, y el de la eficiencia en el logro de los objetivos, por otro («El control presupuestario y la eficiencia económica», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, p. 71). En mi opinión, la disciplina presupuestaria pertenece a la esfera macro-económica relativa a la contabilidad nacional y la eficiencia al ámbito gerencial de la gestión, por lo que ambos objetivos deberían haberse regulado de forma separada, insertando el segundo en el llamado por la doctrina control de economicidad que incluye también el control de eficacia.

³⁷⁶ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 47

un carácter gerencial pues se ejerce sobre una visión global de la gestión realizada, por lo que, si la defraudación no es sistemática o no opera sobre grandes operaciones, no se reflejará de forma relevante en los balances de resultados. Así, por lo tanto, en el ejemplo citado, el mayor coste de la adjudicación fraudulenta implicará la disminución de los recursos disponibles para la obtención de los objetivos pero, aunque la operación tuviera suficiente importancia económica por sí misma, o unida a otras prácticas fraudulentas, para alterar los objetivos presupuestarios, el control de eficacia únicamente reflejará las desviaciones producidas y no las razones de estas desviaciones.

En conclusión, la verificación del fraude de las operaciones y la probidad de los funcionarios no constituye en la legislación vigente un objetivo prioritario del control económico-financiero de la IGAE, en consonancia, como se ha analizado *supra*, con la definición de sus finalidades, pero sí forma parte, al menos parcialmente, del contenido de los objetivos definidos por la LGP de 2003. Por ello, las actuaciones de control de la IGAE deben servir para determinar la existencia de indicios de prácticas corruptas, al menos, cuando se dictan actos manifiestamente ilegales que dañan a la Administración y se realizan sin transparencia (control de legalidad), cuando se producen operaciones económicas ocultas o se valoran a precios distintos al mercado (control contable y de racionalidad económica), o cuando se producen desviaciones importantes de los objetivos presupuestarios no justificadas por otras causas de gestión (control de programas)³⁷⁷.

A continuación se va a analizar de forma más pormenorizada si los objetivos, los procedimientos y los resultados propios de cada una de las modalidades de control

³⁷⁷ En el mismo sentido, CABEZA DEL SALVADOR, I., ha destacado, tras analizar las normas de auditoría del sector público, los siguientes factores que regulan la actuación de la auditoría pública como herramienta contra los actos fraudulentos o ilegales: «1º. La lucha contra el fraude y la corrupción no constituye objetivo singular o prioritario de la auditoría del sector público. / 2º. La responsabilidad de la prevención y detección de la irregularidad recae directamente en los gestores. / 3º. La auditoría no puede garantizar de forma absoluta la detección de dichos actos. / 4º. No obstante, el auditor en su planificación, y en concreto en la evaluación del control interno y de los riesgos generales, debe tener presente la posible existencia de acciones fraudulentas. Para ello es importante, además, que entienda la naturaleza y las causas que originan tal acción. / 5º. En el supuesto de que tal posibilidad se manifieste de forma razonable, debe modificar su plan de trabajo e introducir procedimientos complementarios. / 6º. Se establecen canales especiales de información —tanto interna como externa— en los supuestos de detección de acciones ilegales. 7º. Sólo los tribunales de justicia están facultados para decidir si una determinada acción es considerada ilegal. / y 8º. Ninguna de las normas anteriores cita expresamente la palabra “corrupción”» («El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, pp. 43-44).

interno son eficaces para la lucha parcial contra la corrupción definida en los objetivos genéricos que se acaban de analizar³⁷⁸.

3. Las modalidades de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado y sus resultados en la lucha contra la corrupción.

3.1. La función interventora de la Intervención General de la Administración del Estado como modalidad de salvaguarda de los intereses financieros públicos.

3.1.1. La extensión de la función interventora como elemento de control de la legalidad y de la integridad de los bienes públicos

La función interventora es aquella que «tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso» (art. 148 LGP). Su ejercicio se materializa en un acto de fiscalización que tiene naturaleza de «un verdadero acto administrativo, inserto en el procedimiento de intervención y, subsiguientemente, en el procedimiento de gasto»³⁷⁹.

De esta definición legal se deduce su carácter *previo*, por su ejercicio con antelación a la aprobación de los actos; *financiero*, por aplicarse a los actos de naturaleza económico-financiera; *individual*, ya que se suscita sobre cada uno de los actos administrativos sujetos a control; *pleno*, pues se ejerce, salvo excepciones,

³⁷⁸ La distribución funcional de los objetivos del control ha conllevado la creación de tres clases o modalidades de control interno: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública (art. 142.2 LGP). Estas tres modalidades se diferencian, tanto desde el punto de vista temporal, material y técnico. La función interventora ocupa el lugar prioritario en el esquema clásico de control y se dirige al control permanente de la legalidad mediante la técnica de la intervención/fiscalización, que verifica *a priori* el ajuste al ordenamiento jurídico de los actos administrativos de carácter económico-financiero. El control financiero permanente asume un papel complementario de la función interventora en el control rutinario de la actividad financiera, verificando *a posteriori* otros aspectos de la actividad financiera y empleando una diversidad de técnicas de control de carácter jurídico y económico, pero priorizando las técnicas de auditoría. La auditoría pública es una técnica de cierre del sistema, dirigida a objetivos concretos asumidos por la IGAE por mandato legal (*v. gr.*, la auditoría de cuentas anuales) o por decisión propia, con el fin de cubrir mediante un control no continuo la totalidad de los objetivos de control asignados a este centro directivo, para lo cual empleará prioritariamente las técnicas de auditoría. Vid. BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 174.

³⁷⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 842. Acerca del debate doctrinal sobre la naturaleza del acto de fiscalización como acto administrativo, acto de trámite, informe administrativo o simple requisito formal, vid. LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 188-195.

sobre la totalidad de los actos de gestión económica; *jurídico*, porque su objetivo es comprobar la legalidad de los actos fiscalizados; y *preventivo*, por su finalidad de evitar una gestión contraria a derecho. A estos caracteres definidos legalmente hay que añadir el carácter *contradictorio*, por ser susceptible de controversia; *vinculante*, porque tiene eficacia suspensiva sobre los actos fiscalizados; y *exclusivo*, por reservarse su ejercicio a la IGAE³⁸⁰.

Esta función puede adoptar la forma de intervención formal y material, comprendiendo la primera «la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente» y en la segunda «se comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos» (art. 150.1 LGP)³⁸¹.

La finalidad clásica de la función interventora es, como afirma VELARDE FUERTES, disminuir el riesgo de anomalías, «constituyendo una garantía de la regularidad de la gestión». Esta vinculación de la función interventora en la lucha contra la defraudación de los fondos públicos presenta limitaciones, tanto derivadas de su propia naturaleza funcional originaria como de la pérdida de su alcance y la flexibilización de su ejercicio en las últimas décadas³⁸².

Desde el punto de vista subjetivo, este control de legalidad se aplica a la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social (art. 149.1 LGP). Por lo tanto, no se encuentran sujetos a este control interno las entidades del sector público empresarial y fundacional, y dentro del sector público administrativo, las entidades públicas empresariales, las agencias estatales y los organismos de las disps. adics. 9ª y 10ª LOFAGE³⁸³.

³⁸⁰ Cfr. FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, pp. 167-168; PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 45; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 816; GARCÍA CRESPO, M., « *op. cit.*, 2005b, p. 136; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 264-267. Acerca de los principios aplicables a la función interventora desde una perspectiva comparada en las Administraciones Públicas estatal, autonómicas y locales, vid. SANTACANA GÓMEZ, M., *op. cit.*, 1993, pp. 161-180.

³⁸¹ En definitiva, la intervención formal recae sobre la documentación que consta en el expediente administrativo y la intervención material sobre la realidad física en que se materializa la inversión de los fondos, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 818.

³⁸² VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2002, p. 57.

³⁸³ CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 2009, p. 620; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 173. El control interno debe tratar de interferir de forma mínima en la gestión, razón por la cual la función interventora, de carácter directo, inmediato y previo, se aplica exclusivamente a las

La regulación vigente permite al Consejo de Ministros la modificación de este régimen subjetivo mediante acuerdo temporal que extienda su aplicación a las entidades del sector público estatal que considere oportuno (disp. adic. 11ª LGP) y la exención de su aplicación total o parcial, y su sustitución por el control financiero permanente, en los organismos autónomos que su naturaleza lo justifique (art. 149.2 LGP)³⁸⁴.

Desde el aspecto material, la función interventora se extiende a la totalidad de fases de los procedimientos de gastos, ingresos y fondos públicos: reconocimiento de derechos, aprobación de gastos, acuerdos de movimiento de fondos y valores, liquidación de gastos o inversiones, y ordenación de pagos³⁸⁵.

La ley declara no sujetos a la función interventora, parcialmente en su modalidad de fiscalización previa, a una serie de gastos por su escasa relevancia cuantitativa, su carácter repetitivo o las características especiales de su tramitación, tales como los contratos menores, los gastos de tracto sucesivo una vez fiscalizado el acto del que traen causa, los gastos menores de 5.000 euros abonados a través de los pagos a justificar en el extranjero o a través del anticipo de caja fija, los gastos relativos a los procesos electorales, y las subvenciones con asignación nominativa (art. 151 LGP)³⁸⁶.

La modalidad de fiscalización previa de requisitos básicos constituye igualmente, como afirma PÉREZ ROYO, una exoneración parcial al limitar la normativa sujeta a verificación a una serie de extremos predeterminados, como se estudiará *infra*. De la misma forma, en los pagos a justificar y los anticipos de caja fija, como señala CAAMAÑO ALEGRE, «la propia naturaleza de la operación tiende a

entidades más elementales del llamado sector público administrativo, FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 168. De forma específica, el régimen jurídico del control de las entidades que integran el sistema de Seguridad Social se regirá, de acuerdo al art. 147 LGP, por las normas que apruebe el Gobierno para su desarrollo, teniendo en cuenta los principios, objetivos y procedimientos que establece el régimen general de control regulado en la LGP, la cual se aplicará con carácter directo o supletorio, según proceda, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 842.

³⁸⁴ Una relación de las entidades públicas sujetas a esta modalidad de control en el ejercicio 2004 se puede consultar en CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2006, p. 68.

³⁸⁵ FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, p. 168; CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 38-39; y MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 344-355.

³⁸⁶ MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 355-359; LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 176-177; y URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2009, p. 95. La evolución de los actos exentos de fiscalización previa ha experimentado un moderado incremento, desde los dos supuestos que recogía la LGP de 1977 a los seis de la LGP de 2003, CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2006, p. 66.

reducir el alcance de la fiscalización previa» mediante una fiscalización previa limitada, si bien en este caso se completa con una fiscalización plena posterior que puede ser ejercida por muestreo³⁸⁷.

Además, estarán exentos de la función interventora, por su sustitución por el control financiero permanente y la auditoría pública, los derechos e ingresos del Tesoro Público que se declaren reglamentariamente, salvo los actos de ordenación del pago y el pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos (art. 148 LGP)³⁸⁸.

Por lo tanto, en la actualidad, la pérdida de terreno del alcance de la función interventora, iniciada a partir de la LGP de 1977 con el fin de adaptarla a una Administración más extensa y compleja, ha limitado su carácter pleno tradicional *subjétivamente*, por la aplicación de esta función de forma exclusiva a la Administración General del Estado y a una lista cada vez más reducida de Organismos Autónomos administrativos; *objetivamente*, por el pequeño incremento de la lista de actos exentos de fiscalización en dos nuevos supuestos; y *materialmente*, por la extensión casi generalizada de la fiscalización previa limitada³⁸⁹.

³⁸⁷ Vid. PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 527; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2006, p. 66.

³⁸⁸ La LGP de 2003 ha venido a sistematizar adecuadamente la regulación legal del control de los ingresos públicos, pues el TRLGP mantenía la fórmula tradicional de sustitución de la función interventora por la toma de razón en contabilidad (art. 93.6), que había sido objeto de discusión en la doctrina por la confusión entre las funciones de contabilidad y control, y que había sido alterada por la sustitución de la función interventora por el control financiero permanente de los actos de gestión tributaria o de los que deriven derechos económicos dictados por la AEAT (art. 103.7 de la Ley 31/1990, de PGE para 1991), y de los derechos e ingresos del Tesoro Público (art. 11 y 12 RD 2188/1995), quedando sujeta a la fiscalización previa únicamente la devolución de ingresos indebidos, que son operaciones que se asemejan a las operaciones de gasto, cfr. PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 819; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 527; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 843. Acerca del régimen y las alternativas del control de los ingresos públicos, vid. los trabajos de los años 70 de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1975, pp. 14-24; y MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, pp. 63-65; y los más recientes de YTURRIAGA FERNÁNDEZ, M.C., «El control financiero de los ingresos tributarios», *PGP*, nº 11, 1993, pp. 203-210; y SALAS GRAJERA, Z., «El control de los ingresos públicos: Criterios ante la nueva evolución legislativa», *CIGAE*, nº 3, 2002, pp. 27-37.

³⁸⁹ Acerca de la evolución del ámbito de actuación de la función interventora y su progresiva reducción, así como el proceso de instauración de la fiscalización limitada previa, vid. PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 45-46; CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2006, pp. 66-69; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 167-172.

3.1.2. Los efectos suspensivos de la función interventora como fórmula para evitar los quebrantos económicos al Tesoro Público.

La función interventora responde, como afirma PÉREZ ROYO, al objetivo primario de control de legalidad presupuestaria, pues no hay que olvidar que el control exhaustivo de la actividad financiera pública tiene su origen en la comprobación del mandato parlamentario reflejado en la Ley anual de Presupuestos. Por lo tanto, su objetivo único será, siguiendo la clasificación establecida *supra*, la *regularidad legal*, con el fin de que los hechos y la forma de la aplicación de los fondos públicos se ajusten al Derecho³⁹⁰.

De esta forma se configura, en palabras de BLASCO LANG, como «un control de legalidad *ex-ante* con efectos suspensivos del acto administrativo» que se aplicará generalmente en su modalidad de fiscalización previa limitada a la verificación de requisitos básicos³⁹¹.

Este sistema de fiscalización previa tradicional conecta directamente con la prevención del fraude y la corrupción, al establecer el reparo suspensivo «cuando estime que la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero», y «cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa de las órdenes de pago o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor», pues cualquier acto corrupto que se detecte del examen del expediente o la comprobación de la inversión o del pago estará inserto en estas causas de suspensión de los actos administrativos irregulares. De esta forma, se garantiza internamente la no aceptación de los actos financieros que manifiestan indicios claros de irregularidad y la salida de fondos de las arcas públicas, con el consiguiente perjuicio patrimonial³⁹².

³⁹⁰ PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 526.

³⁹¹ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 28. La doctrina ha denunciado que la legislación omite en la regulación de los actos de trámite de los procedimientos administrativos decisorios la existencia de estos actos de control, con la exclusiva excepción de la legislación de contratación pública (art. 93.3 LCSP) y de subvenciones (art. 9.4.d LGS), lo que motiva que los actos fiscalizadores sean desconocidos para los particulares, a pesar de que en algunos casos puedan paralizar el procedimiento y, por ende, la suspensión del pago a los acreedores de las Administraciones Públicas, vid. LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 178-181.

³⁹² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 822-824; MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 564-567; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 181-184. En el régimen general, los extremos esenciales que suspenden el procedimiento son (a) la insuficiencia o la adecuación del crédito, o el propuesto no se considere adecuado, (b) la carencia de competencia, (c) las graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o la falta de acreditación suficiente del derecho de su perceptor, (d) los defectos en las comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios y, (e) los actos nulos de pleno

La fuerza tradicional de la función interventora como medida *antifraude* queda devaluada en el régimen de fiscalización previa de requisitos básicos, que es, *de facto*, el más utilizado; a pesar de que se mantienen los extremos esenciales suspensivos, agregando las limitaciones de los créditos plurianuales del art. 47, la competencia de quienes autoricen los gastos cuando no sean competentes para su aprobación y aquellos extremos específicos que determine el Consejo de Ministros (art. 154.3 LGP). Por el contrario, han quedado excluidos de la aplicación del carácter suspensivo del control previo supuestos básicos para la prevención de las prácticas defraudatorias como los actos nulos de pleno Derecho o los que pudieran causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero³⁹³.

Por otra parte, la función interventora tiene una limitación funcional de partida en la lucha contra la corrupción, pues la fiscalización y la intervención son actuaciones de control reactivas que únicamente pueden ser ejercidas a petición del sujeto controlado, y que se ejercitan con una limitación de medios al no poder investigar hechos ocultos, como ocurre con la actividad inspectora³⁹⁴.

Con el fin de evitar esta limitación intrínseca, tradicionalmente se le ha dotado de unas funciones *cuasiinspectoras* consistentes en la intervención sorpresiva de la

Derecho o los pudieran causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero (art. 154.2 LGP). Hay que recordar que la Intervención «no puede compeler al órgano fiscalizado a que cumpla la legalidad, pero sí puede denunciar internamente los defectos e instar un procedimiento para resolver las discrepancias con el gestor y, en su caso, subsanar los defectos», FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2000, p. 882. Por ello, hay que insistir, como afirma CALVO VÉRGEZ, J., que, «sin perjuicio de la eficacia suspensiva de los reparos, las opiniones de la Intervención respecto al cumplimiento de las normas no prevalecerán en ningún caso sobre las de los órganos de gestión» (*op. cit.*, 2006, pp. 50-53).

³⁹³ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 184. Los efectos de los reparos no esenciales son distintos en el régimen general, que condiciona la aprobación del expediente a su subsanación, y el régimen de requisitos básicos, en el que tienen el carácter de una mera observación o recomendación. Esta disparidad de efectos de los requisitos no esenciales entre la fiscalización previa plena y limitada es, en opinión de PEDROCHE Y ROJO, L., «tal vez la mayor contradicción que presenta la función interventora, y que puede generar inseguridad jurídica, viene motivada por el tratamiento desigual que esta modalidad de control puede dar a situaciones idénticas dependiendo de su forma de ejercicio. En efecto, el incumplimiento de un aspecto formal en un acto, resolución o expediente sometido a intervención previa plena tiene como consecuencia inmediata la emisión del correspondiente reparo y la suspensión de la tramitación de aquél en tanto no se subsane; mientras que si ese mismo incumplimiento, no esencial, se produce en un acto dictado por el mismo órgano gestor pero sometido a fiscalización previa limitada, el ejercicio de la función interventora nunca podrá suspender la tramitación del acto, quedando a voluntad del gestor su subsanación o la continuación del expediente» (*op. cit.*, 2003, p. 46).

³⁹⁴ A este respecto, CAAMAÑO ALEGRE., ha resaltado que nuestro país y aquéllos que siguen el modelo latino de control con predominio de la función interventora suelen encontrarse entre los puestos más altos en el *ranking* de corrupción elaborado por Transparencia Internacional (*op. cit.*, 2007, pp. 291-306 y 493-494).

revista de personal, el recuento de existencias y el arqueo de fondos, y la comprobación de las dependencias y establecimientos, las cuales, como se estudió *supra*, fueron suprimidas por la LGP de 1977. Como único vestigio de esta intervención extraordinaria que trata de averiguar hechos ocultos, el art. 28.5 RD 2188/1995 establece la posibilidad de ejercer una intervención material de la inversión, en las propias dependencias de los proveedores, durante el proceso de producción de los bienes y servicios contratados³⁹⁵.

En la actualidad, mantiene, al menos de forma teórica, una serie de facultades inherentes como la iniciativa en materia de enjuiciamiento para la interposición de recursos y reclamaciones (art. 144.5 LGP), si bien se ha suprimido esta posibilidad en materia de reclamaciones económico-administrativas³⁹⁶.

3.1.3. La aportación de las diferentes modalidades de función interventora a la lucha contra la corrupción.

La normativa actual construye un sistema *bifuncional* de función interventora en el que se mezclan modalidades de *fiscalización* formal previa de los actos de aprobación de gastos, y la *intervención* formal y material de los pagos y los movimientos de fondos y valores, que permite asegurar que los gastos se adquieren conforme a las prescripciones legales, los pagos se abonan a los acreedores debidos y los fondos no se distraen de las arcas públicas.

Para el ejercicio de esta función, se establecen cuatro modalidades ordinarias de control que se aplican a cada una de las fases de la ejecución del gasto público: la *fiscalización previa* para la aprobación de gastos, el reconocimiento de ingresos y el movimiento de fondos (*fiscalización previa plena*), la *intervención previa de la inversión*, la *intervención formal de la ordenación del pago* y la *intervención material del pago* (art. 150.2 LGP). Además, se prevén unas modalidades especiales para aquellos actos de gestión económica-financiera que precisan de un tratamiento diferenciado a efectos de control, como son la *fiscalización e intervención previa de requisitos básicos —fiscalización previa limitada—* (art. 152 LGP) y la *fiscalización previa e intervención de pagos a justificar y anticipos de caja fija* (art. 153 LGP). Por

³⁹⁵ Acerca del ejercicio de esta facultad, la Memoria de la IGAE no hace referencia alguna, y, quien esto suscribe, no ha conocido en su largo recorrido profesional el uso de esta específica facultad de control.

³⁹⁶ La legislación actual no recoge la posibilidad de que la IGAE pueda interponer recursos contra las liquidaciones tributarias, tal y como se establecía tradicionalmente, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 232-234; y HERRERO SUAZO, S., *op. cit.*, 1977, p. 71.

último, se establecen modalidades de naturaleza accesoria o incidental como complemento del ejercicio de la función interventora, como la *discrepancia* (art. 155 LGP), la *omisión de fiscalización previa* (art. 156 LGP), la *interposición de recursos y reclamaciones* (art. 144.5 LGP) y los *informes especiales* (art. 4.2 RD 2188/1995)³⁹⁷.

El primer paso en la función interventora es la *fiscalización previa plena*, que es un control formal y previo de la legalidad por el cual «compete a la Intervención examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso [mediante] el examen de los documentos e informes que integran el expediente» (art. 150.2.a LGP y arts. 10.1 y 17.3 RD 2188/1995)³⁹⁸.

Este clásico control de legalidad, pleno y exhaustivo, permite, como se ha estudiado *supra*, la detección de los actos defraudatorios contra las arcas públicas cuando la vulneración de la normativa administrativo-financiera puede deducirse del examen del propio expediente administrativo, por lo que las prácticas corruptas más groseras (aquéllas que se ejecutan con la vulneración directa de los procedimientos administrativos) pueden ser detectadas y evitadas en las primeras fases de su comisión. La vigencia fáctica de esta forma de control ha quedado preterida por la aplicación mayoritaria de una fórmula específica, como es la fiscalización previa de requisitos básicos, pero esta necesaria modificación en una Administración tan vasta que no puede soportar grandes dilaciones supone, como dice SÁNCHEZ MORÓN, una relajación de un control, «sin duda el más efectivo con que cuenta nuestra Administración, [y] tiene también otras consecuencias, sobre todo cuando no se sustituye por otro sistema de control de eficacia similar»³⁹⁹.

En segunda instancia, la *intervención previa de la liquidación del gasto y de la inversión* realiza un control formal y material de legalidad previo al reconocimiento de las correspondientes obligaciones a través de dos modalidades: la intervención formal

³⁹⁷ MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, pp. 253-254. De forma resumida se puede afirmar que «[c]on carácter general la función interventora se desarrolla a dos niveles: el de la contracción de obligaciones y devengo de los derechos de contenido económico y el de la realización efectiva de los ingresos y pagos que ocasionan, respectivamente, la liquidación de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones», CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 40-41.

³⁹⁸ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 826-827; CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 41-43; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, pp. 254-255.

³⁹⁹ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, p. 202.

del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación material de la inversión (art. 150.2.b LGP y art. 10.2 RD 2188/1995). La intervención previa de la liquidación del gasto o reconocimiento de obligaciones comprueba, con carácter previo, que las obligaciones se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos mediante la comprobación documental de «que se cumplen todos los requisitos necesarios para el reconocimiento de la obligación a cargo del Tesoro Público» (arts. 26 y 27 RD 2188/1995). La intervención de la comprobación material de la inversión «verificará materialmente la efectiva realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato» cuando su importe sea igual o superior a 50.000 euros, si bien «[c]uando se aprecien circunstancias que lo aconsejen, el Interventor General de la Administración del Estado podrá acordar la realización de comprobaciones materiales de la inversión durante la ejecución de las obras, la prestación de servicios y fabricación de bienes adquiridos mediante contratos de suministros» (art. 28 RD 2188/1995)⁴⁰⁰.

Esta modalidad subsiguiente a la fiscalización previa supone un paso más en el control de los fondos públicos, pues la adición de la intervención física sobre los bienes y servicios adquiridos implica, como dice HERRERO SUAZO, una garantía adicional a la comprobación documental con el fin de salvaguardar la integridad de la Hacienda Pública. De este modo, la Intervención verifica con carácter previo a liquidar el gasto o reconocer la obligación, como afirman MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, «la efectiva realización de las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos y su adecuación al contenido del correspondiente contrato»⁴⁰¹.

Esta eficacia virtual de la intervención de la inversión, en especial en su aspecto material, no ha sufrido en su evolución histórica apenas limitaciones objetivas y subjetivas, salvo la exención para las inversiones inferiores a 50.000 euros, pero sí que cabe realizar objeciones de carácter funcional por la falta de adaptación de esta modalidad en materia de recepción de bienes. En este sentido, hay que señalar que la complejidad de las prestaciones que constituyen en la actualidad el objeto de los contratos administrativos, que incluyen importantes prescripciones técnicas relativas a

⁴⁰⁰ Esta intervención material de la inversión se limita únicamente a los gastos contractuales, no siendo de aplicación a las subvenciones públicas, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 827-828. En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 47-48; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, p. 255.

⁴⁰¹ HERRERO SUAZO, S., *op. cit.*, 1977, p. 69; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 845.

la calidad de los servicios y prestaciones y que dan lugar a numerosas prestaciones accesorias, complica la comprobación material de las inversiones públicas, lo que justificaría realizar un mayor desarrollo reglamentario que atendiera a las nuevas necesidades planteadas. El esquema básico de recepción de bienes previsto en el art. 28 RD 2188/1995, que se ejercita por un Interventor asistido de un asesor técnico, no responde suficientemente a la comprobación de inversiones tales como la entrega aplazada de bienes (*v. gr.*, el suministro de medicamentos), la prestación de servicios (*v. gr.*, la efectiva realización de los servicios de limpieza) o la calidad de los bienes entregados (*v. gr.*, la adecuación de las infraestructuras a los estándares técnicos contratados).

Como último estadio de control, la *intervención previa del pago*, en sus dos modalidades de intervención formal y material, realiza un control previo de legalidad sobre la ordenación formal y material de los pagos presupuestarios, extrapresupuestarios y de movimientos de fondos y valores (art. 150.2.c y d LGP y art. 10.3 y 4 RD 2188/1995). La intervención formal del pago verifica la correcta expedición de las órdenes de pago mediante la comprobación documental de que los actos se «dictan por órgano competente, se ajustan al acto de reconocimiento de la obligación y se acomodan al plan de disposición de fondos del Tesoro Público [actualmente plan monetario]», e incluye la comprobación de las posibles minoraciones por retenciones o compensaciones (arts. 29 y 30 RD 2188/1995). La intervención material verifica la correcta ejecución de las órdenes de pago mediante la comprobación de la identidad del perceptor y la cuantía del pago y la firma, en su caso, de los documentos que autoricen la salida de los fondos y valores (art. 31 RD 2188/1995)⁴⁰².

De esta forma se cierra el círculo del control de legalidad, asegurándose de manera formal y física que los pagos se realizan a favor de las personas acreedoras de la Administración y que no se distraen a favor de terceros espurios. Por lo tanto, este sistema de control garantiza que, si en las fases previas no se han introducido acuerdos fraudulentos, en el momento de la salida de los fondos públicos los actos de gestión responden exclusivamente a los intereses de la Administración.

Como modalidad diferenciada, la *fiscalización previa limitada* o *fiscalización e intervención previa de requisitos básicos* es un procedimiento especial abreviado sustitutivo de la fiscalización previa y la intervención formal de la inversión, aplicable a todos aquellos actos que, dentro de las limitaciones legales, determine el Consejo de

⁴⁰² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 828-829; CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 49-50; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, p. 255.

Ministros; y se circunscribe a la verificación limitada de los extremos de legalidad previstos legal y reglamentariamente (art. 152 LGP y arts. 19 y 20 RD 2188/1995). El Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008 por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria (publicado por Resolución de 2 de junio de 2008, de la Intervención General de la Administración del Estado) ha extendido este régimen de fiscalización a la práctica totalidad de los procedimientos de gastos, lo que lo convierte, *de facto*, en el procedimiento ordinario. Los aspectos sujetos a fiscalización son similares a los requisitos cuyo incumplimiento motiva reparos esenciales en el régimen ordinario, a los que se añaden «aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas» (art. 152.1 LGP)⁴⁰³.

La fiscalización previa limitada mantiene, como afirma CAAMAÑO ALEGRE, un contenido, «aunque menor que antaño, [que] sigue siendo bastante amplio», y los requisitos mínimos examinados son también importantes pues, en palabras de PEDROCHE Y ROJO, hacen referencia a «aquellos cuyo incumplimiento afectaría a la validez de los actos». A pesar de ello, hay que señalar que la sustitución de la fiscalización previa y la intervención formal de la inversión plena por una modalidad de fiscalización e intervención de los requisitos básicos ha roto parcialmente el esquema de garantía de la legalidad al reducir el número de extremos legales a analizar⁴⁰⁴.

La *fiscalización de los pagos a justificar y anticipos de caja fija* realiza un control formal de legalidad específico para estos procedimientos especiales de pago con una fiscalización previa del libramiento de los fondos y una intervención posterior de los pagos realizados (art. 153 LGP). La fiscalización previa del libramiento de fondos a justificar y la constitución o reposición de anticipos de caja fija verifica los extremos básicos de regularidad del crédito, y la competencia y la adecuación al

⁴⁰³ PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 527; LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 173-175; y URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2009, p. 95-96. Este nuevo sistema de fiscalización previa limitada se incorporó al régimen de control interno de la actividad financiera por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, en aras de flexibilizar el tradicional régimen de fiscalización de la legalidad, previo y pleno, para hacer frente a una Administración mucho más activa que aquella para la que fue concebido, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, p. 202. La Ley 47/2003 ha incorporado en su regulación los extremos generales a fiscalizar que recogían los Acuerdos de Consejos de Ministros (manteniéndose por éstos la regulación de los extremos específicos por tipo de gasto) y prevé la extensión de este régimen con carácter general, sin que sea necesaria, como en la normativa anterior, hacer referencia expresa a los departamentos u organismos afectados, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 844.

⁴⁰⁴ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 46; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2006, p. 66.

régimen específico de estos procedimientos, con especial incidencia en la comprobación de que el perceptor de los fondos a justificar ha rendido dentro del plazo correspondiente la inversión de los fondos percibidos con anterioridad (art. 22 a 24 RD 2188/1995). La intervención posterior de las cuentas justificativas verificará la regularidad de los gastos realizados mediante la comprobación de «que son adecuados al fin para el que se entregaron los fondos, que se acredita la realización efectiva y conforme de los gastos o servicios, y que el pago se ha realizado a acreedor determinado por el importe debido» mediante el examen de «las cuentas y los documentos que justifiquen cada partida, pudiendo utilizar procedimientos de muestreo» (art. 25 RD 2188/1995)⁴⁰⁵.

Como modalidad especializada de función interventora, la fiscalización de los pagos a justificar y los anticipos de caja fija presenta una regulación muy completa, pues, junto con una fiscalización previa limitada, se prevé una intervención posterior que se extiende tanto a los aspectos formales como materiales de la ejecución del gasto público, incluyendo la verificación de la regularidad de los procedimientos de gasto y pago. En esta modalidad de control, únicamente cabe denunciar en materia de mala administración el paso atrás que ha supuesto la excepción al reparo de los libramientos a justificar a los cajeros pagadores que tengan cuentas justificativas sin presentar en plazo «cuando, para evitar daños en el funcionamiento de los servicios, el Ministro o Presidente o Director del Organismo autónomo autorice la expedición de una orden de pago específica» (art. 24 RD 2188/1995), pues la gran problemática histórica en esta materia ha sido, precisamente, la falta de rendición de cuentas de la inversión de los fondos⁴⁰⁶.

⁴⁰⁵ URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2009, pp. 96-97.

⁴⁰⁶ La problemática principal de los pagos a justificar es la falta de rendición en plazo de los fondos recibidos y la ausencia de una debida reacción por las autoridades competentes para exigir el reintegro de las cantidades entregadas pues, bajo este comportamiento negligente, pueden esconderse actos de defraudación y despilfarro de los fondos públicos. Las cautelas adoptadas por la legislación para asegurar la justificación de la inversión de los fondos recibidos en plazo han sido numerosas y reiteradas, como se puede comprobar examinando los textos legales sobre esta materia aprobados desde finales del XIX, y, en la actualidad, se establecen prevenciones que habilitan a las autoridades gestoras, los jefes de contabilidad y al Tribunal de Cuentas para cuidar de la debida justificación de los fondos librados a justificar en el art. 12.6 RD 640/1987, el art. 177.1.e LGP, el art. 36.1 LFTCu y la regla 32 de la Instrucción de Operatoria Contable aprobada por la Orden Ministerial de 1 de febrero de 1996. A pesar de ello, el art. 71 de la Ley 66/1997, de 30 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social tuvo que establecer una medida excepcional habilitando al Ministerio de Economía y Hacienda para realizar las rectificaciones contables necesarias para ajustar el subsistema de pagos a justificar a la realidad, ante el alto número de cuentas pendiente de justificar que ya habían prescrito. Esta falta de actuación de las autoridades competentes para la exigencia de responsabilidades por la falta de justificación de los fondos librados a justificar ha convertido al

Con el fin de actuar de cierre del sistema, las modalidades accesorias tratan de subsanar o corregir algún acontecimiento extraordinario vinculado al ejercicio de la función interventora mediante un procedimiento incidental. La *discrepancia* permite al órgano gestor discutir la valoración de la Intervención Delegada ante el Interventor General (o previamente ante los Interventores Generales de Defensa y Seguridad Social, en su caso) y, de mantenerse la disparidad de criterios, ante el Consejo de Ministros, siendo vinculantes las resoluciones de estos órganos superiores (art. 155 LGP)⁴⁰⁷. La *omisión de fiscalización* habilita para convalidar la ausencia de fiscalización preceptiva en los actos de aprobación de gastos, con el fin de continuar con su tramitación ordinaria, mediante el acuerdo favorable del Consejo de Ministros, previa tramitación de un procedimiento incidental por el centro gestor, en el que habrá informado el órgano de la Intervención que tenga conocimiento de la omisión, sin que ello suponga la exención de las responsabilidades a las que hubiera lugar (art. 156 LGP y art. 32 RD 2188/1995)⁴⁰⁸. La facultad de *interposición de recursos* y

reparo del Interventor al libramiento de nuevos fondos en la medida más efectiva para prevenir esta disfunción, por lo que la atribución a los titulares de los Departamentos ministeriales en el art. 24 RD 2188/1995 de la capacidad de soslayar la efectividad de este reparo suspensivo ha supuesto una importante reducción de la eficacia de esta medida de control.

⁴⁰⁷ MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 534-535; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 185-187. «La autonomía e independencia del control interno tiene su techo, como sabemos, en el Consejo de Ministros. Esta circunstancia implica que, ante un posible acuerdo de Consejo de Ministros sujeto a intervención y contrario al dictamen fiscal, no quepa aplicar el trámite de solución de discrepancias. Los actos del Gobierno no están excluidos de fiscalización, sin embargo, el posible reparo queda privado de su efecto más característico: la suspensión de la tramitación del expediente; por el contrario, si la fiscalización es favorable producirá los efectos que le son propios», PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 824-826. La posición de 'cierre' del Consejo de Ministros en las relaciones jurídicas de control interno en su modalidad de función interventora trae causa de su naturaleza, no sólo constitucional, sino también administrativa; lo que le constituye en la cabeza de la organización de la Administración General del Estado, lo que a su vez justifica su preeminencia en el control interno, MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 313-316.

⁴⁰⁸ MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 536-541; y URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2009, p. 95. Con la regulación por la Ley 47/2003 del procedimiento de subsanación de la omisión del trámite de fiscalización se salva una laguna legal pues, hasta ese momento, este procedimiento únicamente se encontraba previsto a nivel reglamentario, BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 28. La fiscalización no tiene la consideración de requisito constitutivo del acto administrativo, por lo que su omisión únicamente puede desencadenar la responsabilidad disciplinaria del funcionario, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1975, p. 21. Por ello, la falta de fiscalización previa es un acto anulable, como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia, que puede ser convalidado por el Consejo de Ministros, previo informe de la IGAE y suspensión de la tramitación económica-financiera del expediente en tanto no se subsane esta omisión, vid. PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 829-831. En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, p. 843. Acerca de la omisión de la fiscalización previa desde las perspectivas del Derecho administrativo, vid. LONGAS LAFUENTE, A. «La omisión del acto de fiscalización o intervención previa a la vista de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», AA, nº 15, 1994, pp. 235-249; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 195-204; y desde una perspectiva

reclamaciones ha quedado hoy en día sin virtualidad práctica, tal y como se ha indicado *supra*, al haberse suprimido la autorización del órgano interventor para la interposición de reclamaciones en materia económico-administrativas, que constituían el principal procedimiento aplicable en esta materia (art. 144.5 LGP). Los *informes especiales* son procedimientos de carácter incidental, regulados reglamentariamente, motivados por el conocimiento en el ejercicio de la función interventora de la existencia de posibles responsabilidades de carácter penal, administrativo o contable⁴⁰⁹.

El análisis estadístico de los resultados de la función interventora publicados por las Memorias anuales realizado en el *Capítulo Preliminar* pone de manifiesto las importantes diferencias en el número de informes desfavorables o reparos entre el sistema exclusivamente de fiscalización previa limitada (cuya media anual de reparos no alcanza el 3%), y el sistema de fiscalización previa limitada combinado con una fiscalización *a posteriori* de los procedimientos de pagos a justificar y anticipo de caja fija (con una media anual de informes desfavorables del 20%). La información que aportan las Memorias de la IGAE no detalla los informes especiales deducidos del ejercicio de las funciones interventoras, resaltando únicamente que sí se han emitido informes de esta naturaleza en el ejercicio de la fiscalización de los procedimientos de pagos especiales. Acerca de las restantes manifestaciones de la función interventora (intervención de la inversión y del pago) y de las modalidades accesorias (discrepancias, omisiones de fiscalización o interposición de recursos), las Memorias de la IGAE aportan datos sobre el número de asuntos tramitados, pero no sobre los resultados de las actuaciones de control⁴¹⁰.

A modo de conclusión, cabe afirmar que la función interventora está avocada por tradición y funcionalidad a evitar la corrupción, si bien cuenta con una serie de limitaciones funcionales que le son inherentes y otras que se han añadido por el necesario proceso de flexibilización para adaptarse a una Administración más compleja. El modelo clásico se encontraba razonablemente equilibrado con la

histórica y técnica, SANTOLARIA SOLANO, T., «La omisión de la función interventora: Análisis del procedimiento para su subsanación», *CIGAE*, nº 2, 2001, pp. 11-16.

⁴⁰⁹ Dada su naturaleza inspectora, los informes especiales serán analizados específicamente en el apartado 4.2.3 de este *Capítulo Segundo* al estudiar la función de inspección de la IGAE.

⁴¹⁰ A partir de los datos publicados por la IGAE, y con todas las restricciones que suponen la falta de uniformidad y comparabilidad de la información aportada anualmente en sus Memorias a las que se hizo referencia en el *Capítulo Preliminar*, CAAMAÑO ALEGRE, J., ha estimado que el porcentaje de expedientes sujetos a fiscalización previa en el periodo 1991-2001 en relación al gasto no financiero de la Administración Civil del Estado ha oscilado entre el 61% y el 43% (*op. cit.*, 2007, p. 362).

atribución de unas funciones *cuasiinspectoras* y unas facultades de iniciativa procesal en materia de enjuiciamiento. El nuevo sistema ha reducido el ámbito subjetivo de la función interventora, ha limitado funcionalmente su aplicación y ha suprimido prácticamente en su totalidad estas facultades accesorias. A continuación se va a estudiar si los controles posteriores establecidos en su sustitución han cubierto estas restricciones⁴¹¹.

3.2. El control financiero permanente de la Intervención General de la Administración del Estado como control continuo de las irregularidades en la gestión de los fondos públicos.

3.2.1. La vocación inspectora del control financiero permanente como un control continuo y posterior de la actividad financiera pública.

El control financiero permanente es aquél que tiene «por objeto la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que las rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero» (art. 157 LGP)⁴¹².

⁴¹¹ Como señala CUBILLO RODRÍGUEZ, C., el mecanismo institucional de control previo realiza una interesante función preventiva en materia de corrupción, por lo que, a pesar de que «suele criticarse por su efecto ralentizador de la gestión pública, [...] resulta de indiscutible utilidad para la prevención de las prácticas fraudulentas» (*op. cit.*, 2002, p. 60). En el mismo sentido, LAZO VITORIA, X., destaca que el control previo de legalidad «permite evitar cotidianamente la producción de actuaciones irregulares y manejos fraudulentos de los recursos públicos», así como depurar las anomalías técnicas del ordenamiento jurídico; por lo que su sustitución por un sistema de control *a posteriori* se debe realizar con 'extrema cautela' mediante la comprobación de que los organismos en los que se sustituye esta forma de control acreditan una buena capacidad de autocontrol, y reservándose el órgano controlador ciertas categorías de actos de especial relevancia, tal y como acontece en el modelo británico (*op. cit.*, 2008, pp. 204-207).

⁴¹² «El control financiero permanente determina el control general y continuado, no de cada acto en particular, sino de la situación y funcionamiento general del ente público de que se trate, comprobando, en esencia, el cumplimiento de las normas de gestión económicas por las que se rige», FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, 2006, p. 230. El control financiero permanente, limitadamente regulado en la legislación anterior, se configura en la nueva LGP como una modalidad con un régimen jurídico básico recogido en un Capítulo independiente y con la consideración de un instrumento básico para el seguimiento y el control del principio de estabilidad presupuestaria, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 846-847. En definitiva, esta modalidad de control se articula en la Ley 47/2003 con «una sustantividad propia, por su relevancia como instrumento de control más próximo al tiempo que se realizan los actos

De la citada definición legal se deducen los siguientes caracteres de esta modalidad de control: su carácter *permanente*, pues se ejerce de forma continua; *gerencial*, pues analiza la situación y el funcionamiento de la entidad desde una perspectiva global y no sólo los actos administrativos individuales; *financiero*, pues se aplica a la gestión de los recursos económicos; *descentralizado*, pues se encarga a las Intervenciones Delegadas situadas en los órganos controlados; y *heterogéneo* pues verifica una pluralidad de objetivos. A estos caracteres legales deben añadirse su carácter *posterior* a la actividad controlada (con excepción de algunas modalidades específicas), *correctivo*, pues su finalidad es detectar los problemas y contribuir a la mejora de la gestión de la entidad; *no vinculante*, pues no tiene eficacia directa sobre la gestión controlada; *no exclusivo*, pues las entidades controladas pueden ejercer controles de similares características a través de las inspecciones de servicios y sus servicios de auditoría interna; y *técnico*, pues se ejerce fundamentalmente a través de la técnica de la auditoría⁴¹³.

Esta modalidad de control se aplica subjetivamente a la totalidad del sector público estatal administrativo y empresarial, con excepción de las sociedades mercantiles estatales y, en algunos supuestos, de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social (art. 158.1 LGP)⁴¹⁴.

La Ley autoriza al Consejo de Ministros, en virtud del principio de flexibilidad, a eximir a determinadas entidades públicas empresariales y sociedades estatales de derecho público del control financiero permanente, sustituyéndolo por «las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan de Auditorías» (art. 158.2 LGP)⁴¹⁵.

Desde el aspecto material, se ejerce sobre la totalidad de la gestión del ente controlado, sin que la ley limite la revisión de ninguno de los actos que afectan a la situación y el funcionamiento financiero de la entidad, pues, como afirma PEDROCHE

verificados que lo convierten en un control idóneo para coadyuvar a una gestión respetuosa con la legalidad y eficiente», BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29.

⁴¹³ Cfr. FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, p. 611; PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 46-47; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 269. Acerca de los principios del control financiero, incluyendo las modalidades de control financiero permanente y auditoría pública, vid. BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 176-179.

⁴¹⁴ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 179; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 832-833.

⁴¹⁵ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 179-180. Este permiso supone la centralización del control de las citadas entidades, que pasa de la Intervención Delegada al Interventor General, y su sustitución por un control discontinuo, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 832.

Y ROJO, su finalidad es «ofrecer una visión global del funcionamiento de la actividad o la entidad controlada»⁴¹⁶

Esta modalidad de control tiene en origen una vocación inspectora, reforzada con la adopción de la técnica auditora, que le permite, en el ejercicio de sus funciones, no sólo el examen formal de los expedientes, sino la comprobación material de los hechos financieros y la investigación de posibles actuaciones ocultas. Esta naturaleza inspectora del control financiero vinculada a la investigación se puede deducir, en vía reglamentaria, de la regulación como modo específico de control de las comprobaciones materiales de inversiones y activos (art. 35.3.d RD 2188/1995), la exhortación a que los programas de trabajo se realicen personándose el equipo auditado en las dependencias y oficinas del órgano gestor (apdo. 10.2 Circular IGAE 1/1999), la necesidad de incluir entre los hechos relevantes a efectos de medidas correctoras los supuestos que puedan producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública (apdo. 11.2 Circular IGAE 1/1999), y las referencias que en este sentido realizan las NASP y los programas de trabajo publicados por la IGAE, como veremos en el próximo apartado dedicado a la auditoría pública⁴¹⁷.

La reforma del Real Decreto 338/1998, de 6 de marzo, que incluía entre sus objetivos, como se ha indicado, la mejora de la contribución del control interno en la lucha contra la corrupción, dirigió sus esfuerzos a reforzar el régimen del seguimiento de las recomendaciones efectuadas en el control financiero, para indicar a los órganos gestores qué actuaciones deben adoptar cuando se encuentren en peligro los bienes de la Hacienda Pública⁴¹⁸.

⁴¹⁶ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 46; y, en el mismo sentido, MUÑOZ LÓPEZ-CARMONA, R., *op. cit.*, 1996, p. 12; y PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 529.

⁴¹⁷ El control financiero permanente puede incluir verificaciones tales como, por ejemplo, en el área de gastos de personal, «[q]ue los gastos corresponden a prestaciones de servicios efectuadas por personal del organismo y derivadas de relaciones jurídicas válidamente constituidas» y «[q]ue las retribuciones y retenciones están correctamente liquidadas y se han pagado a los perceptores a los que corresponden», FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, pp. 612-613. En este mismo sentido, el apdo. 8.5 de la Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Control Financiero Permanente, aplicable a esta modalidad de control a partir del 1 de enero de 2010, establece que, en la ejecución de los trabajos, las actuaciones a realizar podrán incluir «[l]a verificación material de la efectiva y conforme realización de obras, servicios, suministros y gastos». Acerca de la vinculación del control financiero con la inspección en su origen histórico, vid. el *apartado 3* de este *Capítulo Segundo*.

⁴¹⁸ Este reforzamiento del seguimiento de las recomendaciones efectuadas en el control financiero se produjo por el RD 338/1998, para indicar a los órganos gestores «qué tienen que hacer con los informes [cuando] incluyen medidas genéricas de mejora de la gestión [o si implican] posibles daños o perjuicios a la Hacienda del ente controlado», ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C., *op. cit.*, 2000, p. 45.

Por el contrario, la evolución normativa y la práctica administrativa han mermado esta naturaleza inspectora mediante medidas tales como la inclusión en el control financiero de la fiscalización *a posteriori*, el ejercicio del control financiero con técnicas propias de la fiscalización de legalidad; y la ejecución de auditorías que limitan sus objetivos a aspectos parciales de la gestión, lo que ha configurado una modalidad de control más próxima a la fiscalización, que se limita al examen formal de los expedientes o de la gestión financiera.

3.2.2. Las razones de la limitación objetiva del control financiero permanente como técnica fiscalizadora y no inspectora.

El control financiero permanente se ejercita, como afirma BLASCO LANG, a través del «análisis de las operaciones y procedimientos, con el objetivo de proporcionar una valoración sobre el cumplimiento normativo, ejecución presupuestaria y, en general, sobre la racionalidad económico financiera y adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones para su corrección»⁴¹⁹.

Su ámbito objetivo incluye la comprobación de la regularidad de cinco objetivos: (a) la *regularidad legal*, que supone la «verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora»; (b) la *regularidad contable-presupuestaria* y la *regularidad de programas* dirigidas al «seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión»; (c) la *regularidad contable de resultados de las empresas públicas* relativa al «informe sobre la propuesta de distribución de resultados a que se refiere el artículo 129 de esta Ley»; (d) la *regularidad del funcionamiento de la tesorería*, como «comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería»; y (e) la *regularidad económica* relativa al «análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas». A estos objetivos genéricos se sumarán los objetivos específicos que se deduzcan de

⁴¹⁹ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29. En el mismo sentido, CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 369-376.

otras actuaciones de control previstas legalmente para las Intervenciones Delegadas (art. 159.1.e. LGP)⁴²⁰.

El régimen ordinario de control financiero permanente tiene como objetivo verificar *a posteriori* y de forma continuada la regularidad de la gestión económico-financiera del ente controlado. La finalidad prioritaria de este control es facilitar información a los responsables de la gestión y a todas las personas autorizadas de las posibles deficiencias detectadas y las mejoras que pueden adoptarse para su corrección. En este contexto, el control de las defraudaciones contra los intereses públicos se incluye dentro de los objetivos del control financiero permanente, pero sin que tenga una sustantividad propia o prioritaria⁴²¹.

A ello hay que unir el hecho de que hasta la LGP de 2003 se incluyera en estas actuaciones de control el examen de la llamada fiscalización plena *a posteriori* encargada de verificar la legalidad no examinada en la fiscalización previa limitada, lo que ocasionó que, como afirma PEDROCHE Y ROJO, una parte significativa del control financiero permanente se dedicara a comprobar los aspectos de legalidad no verificados en la función interventora. A esta limitación de objetivos del control posterior coadyuvó también, además de esta previsión legal, la falta de formación del personal de las Intervenciones Delegadas en las técnicas de auditoría en el momento de la aprobación de esta modalidad de control en 1988, decantándose en muchos casos por el ejercicio del control financiero permanente a través de la técnica más conocida de la fiscalización de los expedientes⁴²².

De forma añadida, la ausencia de una regulación completa y sistemática del control financiero permanente en el TRLGP de 1988 contribuyó a que los órganos de

⁴²⁰ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 180; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 56. El control financiero centra su actuación, como afirmaba PEDROCHE Y ROJO, L., con referencia a la regulación anterior a la LGP de 2003, a la totalidad de aspectos de la gestión financiera pública que deben cumplir los gestores públicos, en concreción de los principios constitucionales aplicables a la gestión pública (*op. cit.*, 2003, p. 48). Por esta razón, los objetivos del control financiero permanente abarcan todos los aspectos sujetos al control interno, si bien, al realizar la nueva LGP una enumeración cerrada de las actuaciones de control, quedaron fuera del alcance del control financiero permanente la *regularidad legal* de las normas y procedimientos verificados en la función interventora y la *regularidad contable* de la situación financiero-patrimonial propia de la auditoría de cuentas anuales, que corresponden, respectivamente, a las modalidades de función interventora y auditoría pública.

⁴²¹ Cfr. PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 47; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 831. Como afirma CAAMAÑO ALEGRE, J., comparando el control financiero y la función interventora, este control «pretende en cambio corregir y reorientar la gestión económico-financiera en su conjunto, para que se desarrolle con regularidad y conforme a los principios económicos de buena gestión» (*op. cit.*, 2007, p. 266).

⁴²² PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 47.

control se hayan decantado prioritariamente por el ejercicio de controles de legalidad aun en las entidades, como los organismos autónomos, en los que no estaba prevista la aplicación de la función interventora⁴²³.

La delimitación práctica de los objetivos perseguidos por el control financiero permanente se establece anualmente en el Plan elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado con el fin de normalizar la ejecución de los trabajos (art. 159.3 LGP). Esta organización de las actuaciones se sujeta a los principios de planificación activa e importancia relativa para determinar, respectivamente, las áreas que presentan mayores riesgos y las de mayor importancia cualitativa o cuantitativa con el fin de maximizar los medios disponibles por la IGAE⁴²⁴.

La adopción de la técnica de la planificación como medio para determinar las metas y el alcance de las actuaciones de control, sin que se prevea legalmente unos objetivos mínimos que deben de cubrirse en cada ejercicio, ha permitido igualmente que los controles que se incorporan al citado Plan, a propuesta de las Intervenciones Delegadas, sean, en su mayor parte, de naturaleza fiscalizadora, obviando las siempre complejas actuaciones de carácter inspector⁴²⁵.

⁴²³ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 47-48. La figura del control financiero permanente se introduce por la Ley de Presupuestos de 1984 para su aplicación a los organismos autónomos, generalizándose luego su aplicación por vía legal y reglamentaria a todas las entidades públicas, pero, como afirma PASCUAL GARCÍA, J., la regulación de su concepto, objetivos y procedimientos a nivel legal se remitían, hasta la aprobación de la LGP de 2003, a las sucintas disposiciones de los arts. 17 y 18 que regulaban el control financiero en la LGP de 1977, al margen de su desarrollo reglamentario y técnico de forma conjunta con la auditoría pública (*op. cit.*, 2005, p. 831).

⁴²⁴ BLASCO LANG, *op. cit.*, 2004, p. 178. El Plan anual de control financiero permanente debe acompañarse de una adecuada planificación de actuaciones dirigidas a «responder con garantías de sus objetivos», tomando como base la coordinación de los servicios centrales de la Intervención General sobre todas las unidades que realizan estas actuaciones, y de las Intervenciones Delegadas sobre las Intervenciones Regionales y Territoriales, «con el fin de lograr la recomendable homogeneidad en procedimientos, actuaciones y valoraciones y un nivel de calidad suficiente y similar en todos los trabajos», PÉREZ PÉREZ, A., «Implicaciones de la transparencia en el ámbito de la contabilidad pública y del control interno», *PGP*, nº 38, 2005, p. 121. El Plan anual de control financiero permanente debe ser propuesto por los Interventores Delegados y aprobado por el Interventor General, pudiendo modificarse «para poder informar, en todo momento, de todos los temas que se consideren relevantes», BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29.

⁴²⁵ A esta decantación hacia la planificación de actuaciones de naturaleza fiscalizadora menos conflictivas contribuye también la opacidad del Plan anual de actuaciones de control financiero permanente que no es objeto de publicación.

3.2.3. La función y los resultados de las modalidades de control financiero permanente en la detección de prácticas corruptas.

El control financiero permanente se ejerce, de forma habitual, a través de unas modalidades ordinarias, denominadas *actuaciones generales de control*, previstas en el art. 159.1 LGP y que se dirigen a la comprobación de los objetivos de control definidos anteriormente. Estas formas genéricas de actuación se complementan con una serie de modalidades específicas y especiales que completan las actuaciones de control posterior ejercidas por las Intervenciones Delegadas destacadas en las sedes de los centros gestores del Presupuesto.

Las *actuaciones generales* de control financiero permanente incluyen los controles posteriores sobre la regularidad, total o parcial, de la gestión económico-financiera de una entidad, realizados primordialmente mediante técnicas de auditoría y documentados en informes que recogen las conclusiones y recomendaciones formuladas por el Interventor Delegado actuante (art. 35 RD 2188/1995 y apdo. 10 Circular IGAE 1/1999)⁴²⁶.

El ámbito objetivo de estas actuaciones de control puede extenderse a la verificación de la totalidad de la regularidad de la gestión financiera del ente controlado, o limitarse objetiva o materialmente a un aspecto parcial de la gestión de la entidad. El alcance concreto de las actuaciones de control a realizar sobre cada entidad se determinará en el Plan anual de actuaciones de control financiero permanente, sin que la LGP ni su desarrollo reglamentario establezcan unos objetivos mínimos que deban ser objeto de control⁴²⁷.

⁴²⁶ PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 46. El RD 2188/1995 supuso el reconocimiento normativo de la técnica auditora como herramienta básica en materia de control financiero, consagrando legalmente una práctica ya extendida desde 1983, fecha en que se iniciaron las primeras auditorías en la Intervención General de la Administración del Estado, y recogida en diversas circulares y normas internas de este centro directivo, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2001, p. 796. El art. 99.1 TRLGP de 1988, conforme a la redacción del art. 52 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, reconocía legalmente la aplicación de esta técnica de control al control financiero permanente de los Organismos Autónomos, CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 266. En este sentido, la Circular IGAE 1/2009 establece que el control financiero permanente «tiene por objeto comprobar de forma continuada que su funcionamiento, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, así como formular recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental y sobre los sistemas informáticos de gestión, para corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera».

⁴²⁷ Acerca del procedimiento y el alcance técnico del control financiero permanente, vid. FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, pp. 608-616. El art. 159.2 LGP establece que «[a]nualmente se elaborará un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de

Los informes que documentan los resultados del control incluyen la opinión o conclusiones del Interventor Delegado sobre la regularidad de la gestión analizada y, en su caso, las recomendaciones formuladas para la adopción de las medidas correctoras que permitan mejorar la gestión de la entidad (art. 159.2 LGP y art. 36 RD 2188/1995). Estas recomendaciones ponen de manifiesto hechos relevantes a efectos de medidas correctoras de gestión que se pondrán en conocimiento del órgano gestor, incluyendo las actuaciones contrarias a los principios de buena gestión y los supuestos que puedan producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública o para la del ente controlado (art. 38.bis RD 2188/1995 y apdo. 11 Circular IGAE 1/1999)⁴²⁸.

Las actuaciones de control financiero permanente, en su modalidad ordinaria, se ejercitan mediante las auditorías u otras técnicas de control (art. 35.1 RD 2188/1995). Las auditorías se clasifican en las *auditorías de regularidad*, que incluyen la financiera destinada a verificar la regularidad contable y la de cumplimiento que comprueba la regularidad legal; y las *auditorías operativas*, que incluyen la de economía y eficiencia, la de programas presupuestarios y planes de actuación, y la de sistemas y procedimientos de gestión financiera (35.2 RD 2188/1995). Las otras técnicas de control se dirigen al examen de regularidad contable mediante otros procedimientos distintos de la auditoría: la comprobación de operaciones individuales o una serie de actos parciales, la comprobación material de la inversión y otros activos, la revisión de los sistemas informáticos de gestión económico-financiera, las actuaciones de control específicas establecidas por la normativa vigente y las comprobaciones decididas por el Interventor General (art. 35.3. RD 2188/1995)⁴²⁹.

control financiero permanente realizadas durante el ejercicio», sin delimitar un contenido mínimo de estas actuaciones, por lo que el mismo se establecerá en el Plan anual de actuaciones aprobado por el Interventor General (art. 159.3 LGP). En definitiva, como señala BLASCO LANG, J.J., el alcance de los controles aprobados en el Plan anual dependerá del análisis de riesgos efectuado por el Interventor General en relación con los objetivos sujetos a control (*op. cit.*, 2004, p. 182).

⁴²⁸ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 182; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, p. 529; y CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 2009, pp. 620-621. La estructura de los informes de control financiero permanente ha sido regulada, de forma provisional en tanto no se apruebe la correspondiente norma técnica, en el Anexo I de la Circular IGAE 1/2009, con aplicación a partir del 1 de enero de 2010, con los siguientes apartados: I. Introducción, II. Consideraciones generales, III. Objetivos y alcance, IV. Resultados del trabajo, V. Conclusiones y recomendaciones, Anexo I. Alegaciones del órgano controlado y Anexo II. Observaciones a las alegaciones.

⁴²⁹ FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, p. 607. A pesar de las importantes novedades introducidas en el control interno por la LGP de 2003, aún no se ha procedido la adaptación de su normativa reglamentaria, y, en especial, del RD 2188/1995, por lo que el control financiero permanente y la auditoría pública se siguen regulando por la normativa común del control financiero desarrollada a partir de la LGP de 1977. Con el fin de paliar este déficit

Por su parte, las modalidades específicas responden al carácter complementario del control financiero permanente de la función interventora e incluyen la totalidad de actuaciones de control atribuidas por la legislación a las Intervenciones Delegadas (art. 159.1.e LGP). Estas actuaciones específicas de control competencia de los Interventores Delegados, son, sin ánimo de exhaustividad, las siguientes: (a) los *informes de anticipo de caja fija y fondos de maniobra* sobre la regularidad de las normas que regulan estos pagos (art. 78.1 LGP) y sobre el cumplimiento del límite del 7% sobre los créditos del Capítulo II impuesto a la constitución o modificación de los anticipos (art. 3.1 Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija); los *informes de pagos a justificar* sobre la regularidad de las normas que regulan estos pagos (art. 1.1 Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre Régimen de pagos librados "a justificar") y sobre la regularidad de la concesión de prórrogas para su justificación (art. 79.4 LGP); los *informes de modificaciones presupuestarias* sobre la regularidad de los expedientes de esta naturaleza (art. 2.2.1.b Orden EHA/657/2007, de 15 de marzo, sobre documentación y tramitación de expedientes de modificaciones presupuestarias y de autorizaciones para adquirir compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros); y los *informes de anticipos de disposición de fondos* sobre la necesidad de la concesión de un anticipo sobre los límites de pagos impuestos por el presupuesto monetario (Orden EHA/4261/2004, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el Presupuesto monetario correspondiente al ejercicio 2005, prorrogado en virtud disp. fin. 2ª)⁴³⁰.

reglamentario, al menos a nivel técnico, el Interventor General, PÉREZ PÉREZ, A., anunció en 2005 el funcionamiento de un grupo de trabajo con el fin de establecer las bases generales de actuación para el ejercicio del control financiero permanente del que deberían deducirse una clarificación de la naturaleza, las clases y los procedimientos de esta modalidad de control interno (*op. cit.*, 2005, p. 122). La Circular IGAE 1/2009 ha venido a desarrollar los aspectos técnicos del control financiero permanente, entre los que cabe destacar que, si bien mantiene la estructura de ejecución y finalización de las actuaciones generales, únicamente prioriza la técnica de auditoría a efectos de documentación y archivo de los trabajos de control.

⁴³⁰ Como ha destacado MARTÍN SECO, J.F., no es fácil delimitar, fuera de los supuestos típicos, cuáles de las actuaciones de control atribuidas a las Intervenciones Delegadas se incardinan dentro de la función interventora o del control financiero permanente, estando sujetos a debate supuestos tales como las observaciones no suspensivas puestas de manifiesto en el ejercicio de la fiscalización previa limitada, en tanto que pueden no limitarse a aspectos de legalidad; la asistencia a recepciones no limitadas al momento de la comprobación de la inversión, la fiscalización de las cuentas justificativas de los anticipos de caja fija y los pagos a justificar, en cuanto que se ejercen con posterioridad a la ejecución del gasto; la presencia en las Mesas y las Juntas de Contratación que se encuentran 'en tierra de nadie'; y los informes de las bases reguladoras de subvenciones que se emiten *a priori*, pero que no se incluyen en la función interventora (*op. cit.*, 2008, pp. 10-11). La Circular 1/2009 ha contribuido a clarificar este debate, aunque de momento de forma únicamente provisional dado su escaso nivel reglamentario, al señalar que entre las modalidades atípicas del control financiero permanente se incluyen, entre otras, los *informes a las bases reguladoras de la concesión de*

Finalmente, las modalidades accesorias inherentes al ejercicio de este control incluyen, además de los *informes especiales* previstos en el resto de modalidades, la emisión del *informe anual*, los *informes de actuación* y el *seguimiento de recomendaciones*.

El *informe anual* incluye «los resultados de las actuaciones de control financiero permanente realizadas durante el ejercicio» y será elaborado por el Interventor General y presentado ante el Consejo de Ministros a través del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 159.2 LGP y art. 39.2 RD 2188/1995)⁴³¹

Los *informes de actuación* se desarrollan mediante un procedimiento incidental iniciado ante la falta de adopción por el titular de la gestión controlada de medidas correctoras efectivas en relación con las recomendaciones y propuestas de actuación efectuadas en los controles financieros permanentes. Estos informes se remitirán al titular del Departamento y, en caso de discrepancia, se elevarán al Consejo de Ministros, cuya decisión será vinculante (art. 161 LGP y art. 38 RD 2188/1999)⁴³².

El *seguimiento de recomendaciones* adoptadas por las entidades controladas en virtud de los informes emitidos por la Intervención Delegada será objeto de «un seguimiento continuado sobre las medidas correctoras que se hayan decidido como consecuencia de las deficiencias detectadas en los informes» (art. 161.3 LGP). A estos efectos, los órganos gestores deberán comunicar a la Intervención Delegada «las medidas que se vayan adoptando para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto y, en su caso, el grado de cumplimiento de los plazos establecidos en sus alegaciones» (art. 38 bis.1 RD 2188/1995)⁴³³.

subvenciones regulados en art. 17.1 LGS, las *actividades relacionadas con la asistencia a mesas y juntas de contratación* previstas en la LCSP y los *informes en materia de modificaciones de crédito* a que se refiere el art. 63 LGP.

⁴³¹ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 182; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 12-13.

⁴³² BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 182-183; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 16-17; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 304.

⁴³³ Vid. FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1996, pp. 99-100; ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C., *op. cit.*, 2000, p. 44; BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 182-183; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, p. 17. El carácter posterior de las actuaciones de control financiero permanente impide su eficacia directa suspensiva del procedimiento, por lo que se sustituye por un efecto inductivo de «medidas correctoras y mejoras en la gestión», debiendo comunicarse estas medidas de forma perentoria en el plazo específico de un mes a la Intervención Delegada cuando, «de acuerdo con la normativa vigente, deban ser realizadas de forma inexcusable e inmediata, para reparar o evitar perjuicios para la Hacienda pública o de los entes controlados», CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, p. 267. En su sustitución, la eficacia del sistema de control posterior se consigue a través del seguimiento continuado de la adopción de las medidas correctoras y la emisión de informes de actuación que únicamente pueden ser

En principio, puede afirmarse que las modalidades ordinarias de actuación y la aplicación de la técnica auditora para su ejercicio permiten al control financiero permanente llevar a cabo de manera eficaz la comprobación e investigación, no sólo de la realidad que muestran los hechos contables, sino de la realidad extracontable que se oculta detrás de los expedientes administrativos. Junto a ello, el órgano controlador ostenta las competencias y facultades necesarias para instar medidas correctoras que, de ser aprobadas por el Consejo de Ministros, adquieren el carácter de imperativas; efectuar el seguimiento de su adopción y debida aplicación; y emitir informes especiales cuando se descubran actos que impliquen la existencia de responsabilidades de diversa índole; lo que coadyuva a la especial capacitación de esta modalidad de control para el descubrimiento de prácticas defraudatorias contra la Hacienda Pública.

Para verificar la realidad práctica de esta especial vinculación del control financiero permanente en la lucha contra la corrupción es necesario acudir, en primer lugar, a las Memorias anuales de la IGAE, pero las mismas no aportan ninguna información sobre el objeto y los resultados de los controles financieros permanentes realizados durante el ejercicio, tal y como se justificó en el *Capítulo Preliminar*.

Un segundo instrumento de análisis son los informes generales anuales que son objeto de publicación periódica en el portal web del Ministerio de Economía y Hacienda. El examen de estos informes generales demuestra la 'huida de la función inspectora' puesta de manifiesto en el apartado anterior, pues, a pesar de la limitada información que aportan acerca de los objetivos, el alcance y los resultados de las actuaciones de control realizadas, puede afirmarse que las conclusiones referidas a controles de naturaleza investigadora son escasas y la puesta de manifiesto de actuaciones fraudulentas y responsabilidades contables es mínima⁴³⁴.

obviados por la opinión del Consejo de Ministros, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 836-837.

⁴³⁴ Los informes generales sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública pretenden dar una visión general de la situación de la actividad financiera del sector público estatal a partir de los resultados más significativos obtenidos de los controles financieros permanentes y las auditorías públicas. El contenido de los informes de 2006 y 2007, únicos publicados hasta el momento, no sólo no delimita los objetivos y el alcance de las actuaciones de control establecidas en el Plan anual, sino que ni siquiera establece una relación de los controles realizados y la opinión emitida en cada uno de ellos (lo que sí realiza en relación con la auditoría de cuentas anuales), por lo que no es posible conocer a quién se controló, ni qué se controló, ni cuáles fueron los resultados, sino únicamente cuáles fueron las deficiencias más importantes. Vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006b, pp. 1-2; e

A pesar de ello, el examen del contenido de estos informes generales en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, que incluyen de manera conjunta los resultados del control financiero permanente y la auditoría pública, permite poner de manifiesto una serie de actuaciones ilegales que representan riesgos de abusos de poder⁴³⁵:

a) La tendencia a formalizar *contratos de colaboración, de asistencia técnica o contratos temporales* que tienen por objeto el desempeño de actividades que son trabajos propios y habituales de la Administración, como respuesta a los problemas de falta de personal que existen desde hace años. Estas contrataciones presentan un alto riesgo de selección de personal que finalmente adquiere la condición de trabajadores o funcionarios sin seguir los rígidos procedimientos establecidos para el acceso a la función pública, tal y como ha ocurrido en organismos como la UNED o la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

b) Las prácticas en materia de *contratación administrativa* que limitan los principios de transparencia, publicidad y concurrencia, con los consiguientes riesgos de parcialidad en la adjudicación de los contratos públicos. Así, por ejemplo, supuestos como el fraccionamiento de gasto en los procedimientos de contratación, la tendencia a la contratación de obras mediante el procedimiento de emergencia a finales del ejercicio, y las deficiencias en el trámite de adjudicación de los contratos de obras, que tienen su origen en los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares, en especial por la falta de homogeneidad y objetividad en las fórmulas y criterios para valorar las ofertas recibidas.

c) Las importantes desviaciones de las *inversiones* entre los proyectos ejecutados y los previstos en el Anexo de Inversiones aprobados en las leyes anuales de presupuestos, lo que restringe la transparencia en la toma de las decisiones públicas y favorece la aprobación de inversiones basadas en intereses personales.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2007, pp. 1-2; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2008, p. 1.

⁴³⁵ Vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006b, pp. 31-45; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2007, pp. 34-48; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2008, pp. 25-43. Estos Informes Generales describen de forma conjunta las deficiencias más significativas detectadas en las actuaciones de control realizadas en el control financiero permanente y en la auditoría pública, con excepción de los resultados de las auditorías de cuentas anuales que se presentan de forma independiente. Por ello, el análisis del contenido de estos informes se ha compartido entre este apartado y el correlativo dedicado a la auditoría pública, detallando en este epígrafe los riesgos de abuso de poder y en el próximo los riesgos de fraude que lesionan económicamente a la Administración Pública.

d) La concesión de *subvenciones y ayudas* sin abrir un proceso de publicidad y concurrencia, en especial en el ámbito del sector público fundacional, lo que otorga un alto grado de discrecionalidad a su adjudicación y el consiguiente riesgo de abuso de poder.

e) La insuficiencia en las bases reguladoras de los procedimientos de *justificación de las subvenciones*, lo que impide que los centros gestores realicen una adecuada comprobación de la aplicación de los fondos recibidos por los beneficiarios. Estas deficiencias dan lugar a que no se verifiquen las citadas comprobaciones, alegando falta de medios o se que se apliquen criterios diferentes, facilitando la aparición de supuestos de desviaciones de poder.

f) Como supuesto especialmente resaltable, se denuncia que la *Mutua Universal-Mugenat* realizó gastos, por importe de 4,2 millones de euros, en concepto de actividades de control y seguimiento de la Incapacidad Temporal desarrolladas con medios ajenos, en los que no se ha podido acreditar la realidad de los servicios prestados. En estas irregularidades se han apreciado hechos que pudieran ser susceptibles de constituir infracciones administrativas o responsabilidades contables o penales, por lo que la Intervención General de la Seguridad Social ha promovido los pertinentes procedimientos de responsabilidad penal y contable.

Como conclusión, puede afirmarse que la restringida información sobre las responsabilidades y fraudes aportada por la IGAE sobre los resultados del control financiero permanente no es, en principio, consecuencia de una consideración negativa acerca del ejercicio de esta función, pues, en palabras de MÁÑEZ VINDEL, Interventor General en la década de los 90, los informes de control financiero deben aportar información suficiente «para evaluar si la gestión se ha efectuado siguiendo los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía (buena gestión financiera), si es necesario exigir responsabilidades a los gestores correspondientes y para efectuar una adecuada asignación de recursos. Naturalmente, dicha información debería tener una finalidad fundamental y es la mejora de la propia gestión». En el mismo sentido, PÉREZ PÉREZ, actual Interventor General, afirma que los informes de control financiero permanente permiten «extraer una información vital para conocer cuál ha sido el resultado último de la aplicación de los recursos públicos a los diferentes programas y si efectivamente se han cumplido los objetivos marcados» y, «[e]sa información a su vez permite conocer cuáles han sido las disfunciones, las deficiencias y las debilidades en la gestión que han impedido utilizar los fondos públicos con la

eficacia y eficiencia deseables y de esa forma, conociendo esas deficiencias, será más fácil atajar los problemas detectados»⁴³⁶.

Por lo tanto, puede concluirse que el control financiero permanente es un instrumento útil para conocer el estado de salud de la gestión financiera pública y, en particular, de las patologías que suponen fraudes a la Hacienda Pública; si bien, la falta de definición de la normativa reguladora, la tendencia de las prácticas administrativas y la ausencia de información sobre las actuaciones de control realizadas permiten dudar de su eficacia en relación con estos objetivos.

3.3. La auditoría pública de la Intervención General de la Administración del Estado como medio de lucha contra la corrupción.

3.3.1. La auditoría pública como técnica que presta especial atención a los abusos contra las arcas públicas.

La auditoría pública es la modalidad de control interno consistente en «la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado» (art. 162 LGP)⁴³⁷.

Esta modalidad de control interno ha sido definida por BLASCO LANG como la 'última frontera del control', es decir, es la técnica que permite cerrar el sistema de control de la actividad financiera del sector público estatal, cuando «otras técnicas regladas de control no despliegan su eficacia». La finalidad de los trabajos de auditoría pública es múltiple, como ha analizado GARCÉS SANAGUSTÍN, y, entre los factores que la definen, se encuentra el servir de incentivo para conseguir una gestión eficiente que evite las irregularidades en la gestión de los fondos públicos⁴³⁸.

⁴³⁶ MÁÑEZ VINDEL, G., *op. cit.*, 2000, p. 252; y PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, p. 121.

⁴³⁷ «La auditoría pública consiste en la verificación realizada con posterioridad y periódicamente de la actividad económica de un ente mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectiva», FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, 2006, p. 230. En el mismo sentido, BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 62.

⁴³⁸ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 183. La eficacia de la auditoría pública hay que medirla, según GARCÉS SANAGUSTÍN, M., a través de los siguientes factores condicionantes: el incentivo de una gestión eficiente que evite las irregularidades, la utilidad funcional para cubrir propuestas de mejora en la gestión, la calidad de los controles que permitan el intercambio de información con otras instituciones de control, la transparencia que permita la

La auditoría pública comparte con el control financiero permanente las características de *gerencial, financiero, heterogéneo, posterior, correctivo, no vinculante, no exclusivo y técnico*, si bien, en esta modalidad de cierre, el carácter de control posterior y la aplicación de la técnica de auditoría se emplean plenamente en la totalidad de los controles, sin existir modalidades que distorsionen el sistema. La auditoría pública se diferencia, por el contrario, en su carácter *eventual*, pues se ejerce de forma esporádica y no continua sobre el ente controlado; y *centralizado*, pues se ejerce a través de los servicios centrales de la IGAE⁴³⁹.

La auditoría es, *per se*, una técnica inspectora porque no se limita a verificar lo que consta en los expedientes y documentos, sino que indaga si esta información se corresponde con la realidad a través de pruebas materiales que autentifican la realidad de las personas, los fondos y los bienes que se deducen de la gestión de la entidad. Y todo ello a través de pruebas cruzadas que solicitan información a fuentes externas como proveedores, bancos y registros oficiales que constatan la veracidad de las declaraciones de la entidad⁴⁴⁰.

Los procedimientos serán de naturaleza técnica ajustándose, al igual que en el control financiero permanente, a las prescripciones que para su planificación y desarrollo establecen las Normas de Auditoría del Sector Público y las instrucciones de la IGAE (art. 165 LGP, art. 35.4 RD 2188/1995, y apdos. 9 y 10 Circular IGAE 1/1999). Los informes documentarán los resultados de los trabajos de auditoría, con el contenido relativo a las conclusiones y las recomendaciones establecido reglamentariamente (art. 166 LGP, art. 36 RD 2188/1995 y apdos. 11 y 13 Circular IGAE 1/1999)⁴⁴¹.

proyección pública de los trabajos de auditoría, y, finalmente, la eficacia del seguimiento de conclusiones y recomendaciones (*op. cit.*, 2006, pp. 6-17).

⁴³⁹ La auditoría pública y el control financiero permanente comparten caracteres y principios en razón a su origen común a través del control financiero, por lo que las diferencias entre ambas modalidades se deben «más a aspectos formales que a materiales o sustantivos, pues ambos modos siempre coincidirán en la finalidad de su ejercicio e incluso pueden tener por objeto el mismo tipo de control», vid. PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 48. La diferencia fundamental entre ambas es la menor continuidad sobre la entidad controlada en la auditoría pública, lo que supone un rasgo de control menos intenso que otras modalidades de control, y, por esta razón, constituye la fórmula de control más idónea para entes de estructura descentralizada, BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 183; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 367-369.

⁴⁴⁰ Acerca del concepto de auditoría, vid. CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 377-378; y DÍAZ ZURRO, A., «La auditoría pública», *PGP*, nº 25, 2001, pp. 67-69.

⁴⁴¹ GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 14-15. Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen las fases de desarrollo de las auditorías públicas: planificación, supervisión, ejecución e informe. La planificación seleccionará los objetivos, el alcance y los programas a

La legislación reglamentaria ha reforzado esta naturaleza inspectora y su vinculación a la prevención y la corrección de los hechos irregulares que perjudiquen a la Hacienda Pública, como se ha justificado *supra* al analizar el control financiero permanente. De la misma forma, las Normas de Auditoría del Sector Público, en cuanto que normativa técnica de desarrollo, muestran de forma reiterada cómo la auditoría pública incluye entre sus objetivos la investigación de los hechos ocultos; entre sus pruebas, la detección de actos ilegales; y en sus resultados, la denuncia de las actividades ilegales detectadas. Por ello, estas Normas resaltan que «[l]os auditores deberán prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones que presenten indicios de futuros abusos o actos ilegales y, si existe evidencia de este tipo de situaciones, deberán emplear los procedimientos de auditoría para identificar los efectos de los mismos sobre las operaciones de la entidad» (apartado 5.6.6 NASP)⁴⁴².

A pesar de ello puede afirmarse, como dice CABEZA DEL SALVADOR, que las normas técnicas de auditoría reservan a la función auditora un papel secundario o tangencial por lo que «[a]unque el procedimiento de auditoría puede permitir identificar situaciones de abuso, fraudes o actos ilegales, no garantiza el descubrimiento de todas las posibles infracciones que se hayan podido cometer. / El posterior descubrimiento de una situación de fraude, abuso o actos ilegales realizados en el

realizar mediante la realización de un análisis de los riesgos de las áreas de gestión de la entidad. La supervisión verificará y coordinará la ejecución de los programas para asegurar que se atienden a la planificación. La ejecución desarrollará las pruebas previstas en los programas de trabajo, con el fin de obtener evidencia suficiente en relación con los objetivos de la auditoría. Los informes detallarán las conclusiones y recomendaciones más significativas que se remitirán al órgano controlado y a todos los destinatarios determinados legalmente, vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *Normas de Auditoría del Sector Público*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, 1998. La IGAE tiene que avanzar en el camino ya iniciado de elaboración de normas técnicas y de mejora de los procedimientos aplicables que permitan el empleo de unos estándares comunes y básicos en la realización de los trabajos y en la emisión de informes, PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, p. 122. Por ello, la nueva Circular IGAE 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Auditoría Pública, aplicable desde el 1 de enero de 2010, ha dado un nuevo desarrollo técnico a la auditoría pública, estableciendo la necesidad de aprobación de una serie de normas técnicas que regulen cuestiones relacionadas con la ejecución de los trabajos, la elaboración de los informes o la colaboración con otros auditores (apdo. 4).

⁴⁴² En el mismo sentido se definen las normas técnicas de auditoría publicadas por otros organismos como el Tribunal de Cuentas, el ICAC, la GAO, la INTOSAI o la IFAC, vid. CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 41-44. La Circular IGAE 2/2009 ha incidido en este carácter inspector de la auditoría pública al reconocer la capacidad del auditor para solicitar la información y la documentación que considere necesaria, tanto de la entidad auditada como de otras fuentes externas, pudiendo «[e]fectuar las comprobaciones materiales de cualquier clase de activos de los entes auditados, a cuyo fin los auditores tendrán libre acceso a los mismos (apdos. 12 a 15)

período sometido a auditoría no significa que el trabajo del equipo auditor haya sido inadecuado, siempre y cuando éste haya cumplido las normas aplicables» (apartado 5.6.6 NASP)⁴⁴³.

3.3.2. Las limitaciones funcionales de la auditoría pública como técnica de investigación de las prácticas defraudatorias de los intereses públicos.

La auditoría pública responde plenamente al principio de universalidad del control interno, pues su ámbito subjetivo es la totalidad del sector público estatal y los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado (art. 163 LGP), su ámbito material es el análisis de la totalidad de la gestión económica del ente controlado, y su ámbito funcional es omnicomprensivo del control de regularidad de la totalidad de sistemas normativos aplicables a la gestión financiera pública conforme a los objetivos definidos para el control interno (art. 142.1 LGP)⁴⁴⁴.

El principio de planificación activa limita el alcance de los controles a realizar en el ejercicio a las auditorías incluidas en el Plan anual elaborado por la IGAE, al que también se incorporarán las auditorías de la Intervención General de la Defensa y de la Intervención General de la Seguridad Social, y las actuaciones correspondientes a ayudas y subvenciones públicas (art. 165 LGP)⁴⁴⁵.

El modelo español de auditoría pública se basa, como afirma GARCÉS SANAGUSTÍN, en los principios de contradicción para la superación de discrepancias y de equiparación jerárquica de entidades controladas y auditores, por lo que sus resultados no tendrán una eficacia directa sobre la gestión pública, pues el órgano de control no puede compeler al centro gestor a la adopción de sus recomendaciones. Si éstas no fueran aceptadas, deberá ser comunicado a la máxima autoridad gubernativa (el Consejo de Ministros), previa emisión de un informe de actuación, que será quien resuelva la discrepancia. De la misma forma, los informes de auditoría no pueden

⁴⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴⁴ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 183. El carácter universal sobre el sector público estatal de la auditoría pública se encuentra naturalmente restringido en algunas de sus modalidades y formas de ejercicio, bien por mandato legal (*v. gr.*, la auditoría de cuentas anuales que sólo se realizará en aquellas entidades determinadas por la normativa vigente), o bien por razones materiales (*v. gr.*, la auditoría de seguimiento de planes de equilibrio financiero que únicamente procederá en aquellas entidades incursas en el citado supuesto).

⁴⁴⁵ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29. La auditorías seleccionadas se decidirán «por razón de criterios de oportunidad y eficacia por parte de la Intervención General de la Administración del Estado, a partir de las preferencias de las políticas públicas», GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 4-5.

imponer responsabilidades penales, disciplinarias, administrativas o contables, sino únicamente denunciar su posible existencia, a través de informes especiales, para que sean analizadas por otros órganos⁴⁴⁶.

A partir de estas restricciones planificadoras y de eficacia, el ejercicio de esta modalidad de control ha derivado hacia un modelo de control más próximo a la fiscalización *a posteriori* que prioriza, casi en exclusividad, el asesoramiento para la mejora de la gestión pública y obvia, o reduce a su mínima expresión, la investigación de actividades fraudulentas. Las razones de esta evolución hay que buscarlas, además de las que se han referido *supra* para el control financiero permanente, con quien comparte origen y evolución, en la naturaleza gerencial originaria de estos controles financieros y en el carácter nefando que se atribuye a las funciones inspectoras.

En primer lugar, desde la perspectiva gerencial debe tenerse en cuenta que la adopción de la técnica de auditoría por los sistemas de control público obedece a la finalidad de aplicar a las entidades públicas sujetas al Derecho privado un régimen de control adecuado a sus necesidades de gestión que concuerda con la rigidez y el rigor de la función interventora. La auditoría pública se introduce en 1977, como afirma CALVO VÉRGEZ, como un tipo más moderno de control de carácter constructivo que, en contraposición con la tradicional función interventora, busca otras finalidades menos punitivas y más positivas, entre las que destaca la colaboración con los centros gestores en la mejora de la actividad financiera pública. Por ello, los objetivos y procedimientos vinculados a la inspección o investigación se obvian a la hora de seleccionar y diseñar las correspondientes auditorías que pueden suponer que, *a priori*, los entes gestores perciban a la auditoría interna más como una unidad con pretensión punitiva que asesora⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ Como alternativa a este modelo es posible establecer otro sistema, escasamente utilizado en el resto de países, por el cual se dota de contenido ejecutivo a los informes, los cuáles deben ser implementados por los órganos controlados, bajo el apercibimiento de incurrir en responsabilidades de naturaleza contable o administrativa, vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 14-17.

⁴⁴⁷ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 61, y en el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 847-848. En rigor, esta finalidad inicial no era incompatible con la detección de fraudes e irregularidades, pues, como se estudiará en el apartado 4.1. de este Capítulo Segundo, el control financiero se concibe en la elaboración de la LGP de 1977 y en las primeras auditorías públicas realizadas a principios de los años 80 con un carácter inspector, dirigido también a investigar la existencia de posibles actos defraudatorios (*v. gr.*, es un hecho notorio la famosa declaración del Vicepresidente del Gobierno, D. Alfonso Guerra, en la que, ante el inicio de las primeras auditorías sobre el sector público realizadas por la IGAE, manifestó que se estaban

En segundo lugar, aunque los procedimientos de naturaleza inspectora permiten adoptar objetivos de carácter preventivo y constructivo, tradicionalmente se dirigen, al menos en la cultura popular y administrativa, hacia la investigación de las infracciones y la denuncia de la imposición de la pertinente sanción. Por ello, los trabajos de auditoría interna de la IGAE tratan de huir de estas técnicas de carácter inquisitivo, para ejercer un control 'menos comprometido', más próximo a la fiscalización posterior de carácter formalista y documental⁴⁴⁸.

3.3.3. La aportación de las modalidades de auditoría pública en la lucha contra la corrupción.

La auditoría pública tiene por objeto verificar que la gestión económico-financiera del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia, como la finalidad de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera, a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del mismo (art. 34 RD 2188/1995).

Estos objetivos coinciden con los preceptos constitucionales de legalidad y racionalidad económica, lo que implica, como ha resaltado LAZO VILLORIA, una sólida base para su debida regulación y aplicación. A pesar de ello, esta modalidad de control financiero aún no ha desarrollado todos los beneficios esperados debido, como ya se ha ido señalando, a la defectuosa técnica legislativa utilizada, las resistencias corporativas y las inercias administrativas y, singularmente, al carácter interno de su aplicación pues, de forma un tanto paradójica, ello «se traduce, en la percepción de sus destinatarios, en una falta de obligatoriedad de sus mandatos o en una suerte de dispensa en su cumplimiento»⁴⁴⁹.

realizando unas 'auditorías de infarto'). Acerca del carácter constructivo de la auditoría pública desde la perspectiva gerencial, vid. CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 363-396.

⁴⁴⁸ En el mismo sentido, en el *Capítulo Primero* también se expuso cómo los órganos de la Inspección de Servicios dirigen sus trabajos hacia tareas menos comprometidas que la inspección de los servicios públicos.

⁴⁴⁹ LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 208-209. A pesar de ello, puede afirmarse que el control financiero se encuentra hoy en día en un estadio más avanzado que en su definición inicial de la LGP de 1977, ya sea por su desarrollo normativo, su expansión subjetiva, su institucionalización organizativa y la formación del capital humano; pero sigue presentado dudas acerca de la multiplicidad de enfoques de sus finalidades (retroalimentación y aprendizaje del gestor directo, asegurar el control central sobre los centros gestores, retroalimentar la presupuestación a nivel central, y facilitar la rendición de cuentas y la exigencia de responsabilidades), la pluridimensionalidad de los objetivos (incrementada por el paulatino incremento de las auditorías preceptivas) y el todavía escaso desarrollo normativo (que no alcanza al grado de detalle de la función interventora), CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 389-396.

Con el fin de atender estas proposiciones iniciales, se configuran tres modelos o formas de ejercicio que satisfacen la totalidad de los objetivos del control interno, y cuya aplicación puede combinarse entre sí: (a) la *auditoría de regularidad contable*, destinada a la «revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y en su caso presupuestaria que le sea de aplicación»; (b) la *auditoría de cumplimiento*, que tiene como fin la «verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación»; y (c) la *auditoría operativa*, que se refiere al «examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas» (art. 164 LGP)⁴⁵⁰.

A partir de estos modelos, la LGP establece unas modalidades de actuación generales de carácter discrecional y una serie de modalidades específicas de carácter imperativo que incluyen las auditorías de cuentas anuales y otra serie de auditorías dirigidas a diferentes instrumentos de gestión económico-presupuestaria, como las auditorías de programas presupuestarios o de seguimiento de planes de equilibrio financiero ⁴⁵¹. A estos controles deben unírseles las modalidades accesorias inherentes, tales como el *informe anual*, los *informes de actuación*, el *seguimiento de recomendaciones* y los *informes especiales*.

En primer lugar, la *auditoría de cuentas anuales* se dirige a la verificación de la regularidad contable financiera y presupuestaria de las cuentas anuales, con el fin de garantizar la fiabilidad de la información financiera de las entidades del sector público estatal (art. 167.1 LGP). De forma adicional, se establecen unas modalidades ‘ampliadas’ que extienden el objeto tradicional de la auditoría de cuentas anuales, para las empresas que se someten al Plan de contabilidad de la empresa española y para las fundaciones públicas estatales, a la verificación de las obligaciones específicas contraídas por su adscripción al sector público o la verificación de otros aspectos de la gestión de los entes públicos que determine la IGAE (art. 167.2 a 4 LGP). Estas

⁴⁵⁰ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 183-184; CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 63-66; y CAAMAÑO ALEGRE, J., *op. cit.*, 2007, pp. 378-387.

⁴⁵¹ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29; PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, p. 122; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 3-5.

auditorías se practicarán de forma obligatoria para todas las entidades del sector público, salvo las sociedades mercantiles, que estarán sujetas únicamente si lo declara su normativa específica o si se incluyen en el Plan anual de Auditorías (art. 168 LGP)⁴⁵².

La auditoría de cuentas anuales, que sigue las pautas de la auditoría privada clásica, busca dar una opinión razonada de la situación financiero-patrimonial de la entidad, comprobando los hechos contables no sólo mediante el análisis formal de las operaciones, sino también a través de la investigación de los posibles hechos ocultos, empleando para ello la diversidad de herramientas de control con las que cuenta el auditor. Para ello, incluye entre sus pruebas rutinarias la circularización a proveedores y bancos, la solicitud de certificados a los registros oficiales, las conciliaciones bancarias y los arqueos de caja, la revista de personal y el recuento de bienes inventariados, y la peritación del valor de los bienes lo que permite a los auditores, *a priori*, obtener una evidencia que alcanza más allá de la realidad formal que consta en la documentación administrativa.

En segunda instancia, las auditorías específicas imperativas, en sus diferentes modalidades, se prevén legalmente en la propia LGP o en su normativa sectorial y deben incluirse preceptivamente en el Plan anual. La *auditoría de contratos-programas* se encarga de «verificar la adecuación de la propuesta de liquidación formulada por el órgano previsto en el convenio al cumplimiento» de las condiciones establecidas en los contratos-programas suscritos por las entidades del sector público estatal (art. 171.1 LGP). La *auditoría de seguimiento de planes de equilibrio financiero* «de las entidades del sector público estatal previstas en el apartado 2 del artículo 2 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria están sometidas al Plan de Saneamiento previsto en el artículo 18 de la referida Ley» (art. 171.2 LGP). La *auditoría de los Planes iniciales de actuación* se remite a «informar sobre la adecuación a la realidad de sus objetivos y sobre la continuidad de las circunstancias que dieron origen a la creación de la entidad pública» de los organismos públicos, sociedades mercantiles estatales y fundaciones públicas estatales (art. 172 LGP). La *auditoría de la cuenta de los tributos estatales* trata de verificar anualmente «la cuenta

⁴⁵² BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 4-5; y CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 63-64. La auditoría de cuentas anuales da satisfacción a uno de los principios fundamentales de la reforma de la legislación presupuestaria, como es el principio de transparencia mediante la emisión de una opinión sobre la adecuación de la información financiera del sector público estatal, por lo que sería recomendable que en el desarrollo reglamentario se estableciera la necesidad de dar plena publicidad a los resultados de los informes, BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 185-186.

de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria» (art. 173 LGP). La *auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social* se propone verificar «la gestión de la acción protectora a la que se refiere el artículo 77 de la Ley General de la Seguridad Social» (art. 174 LGP). La *auditoría de privatizaciones*, por último, se dirige a verificar la «memoria explicativa de los aspectos de la operación, que deberán emitirse en cada operación de enajenación [...] de valores representativos del capital de sociedades mercantiles estatales que comporte para el sector público estatal la pérdida del control político de aquéllas» (art. 175 LGP)⁴⁵³.

Alguna de estas auditorías específicas, como las de privatizaciones, tienen como finalidad garantizar la transparencia de estos procedimientos y evitar las posibles defraudaciones que pueden sobrevenir en estos procesos de gran importancia económica en los que existe un alto grado de discrecionalidad⁴⁵⁴.

Dentro de estas auditorías imperativas hay que incluir las *auditorías de seguimiento de programas presupuestarios* previstas en la Orden Ministerial de 14 de julio de 1989 en virtud de la disp. adic. 16ª de Ley de Presupuestos para 1984, que autorizó al citado Departamento Ministerial el establecimiento de un sistema de seguimiento de programas que designaría anualmente los programas objeto de especial seguimiento y control en la Ley de Presupuestos. Esta auditoría de programas presupuestarios, consistente, como señala BLASCO LANG, en la evaluación *ex post* de los servicios (*mesoevaluación*), es la más relevante de las auditorías operativas, por su importancia en relación con el proceso presupuestario. A pesar de ello, la deficiente definición de los objetivos e indicadores presupuestarios ha

⁴⁵³ Las auditorías de los planes de saneamiento tratan de cerrar «el ciclo del seguimiento del objetivo de equilibrio financiero que se predica en la Ley para el sector público empresarial», BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29; y, de forma más extensa, vid. LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 347-365. Las auditorías de los planes iniciales de actuación se dirigen a dotar de mayor rigor a la configuración jurídica de las entidades de nueva creación, en particular las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones públicas estatales, BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2003, p. 29; y PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, p. 122. La auditoría de tributos estatales emite una opinión única sobre la cuenta rendida por la AEAT, integrando los trabajos de control realizados por las Intervenciones Territoriales, vid. □SALAS GRAJERA, Z., *op. cit.*, 2002, pp. 33-34. La auditoría de privatizaciones se establecía en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 1996, y la expresa referencia como un supuesto específico de auditoría pública ha supuesto su reconocimiento en una norma con rango de Ley, PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, p. 122; y, en este sentido, acerca del contenido y los resultados de estas auditorías, vid. OLIVERA MASSÓ, P., «Ponencia en la Mesa de trabajo “El control financiero y la auditoría del sector público: Una función reciente y plenamente consolidada”», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 11-16.

⁴⁵⁴ Acerca de los riesgos de los procesos de privatización de las empresas públicas y el papel desempeñado por la IGAE, vid. OLIVERA MASSÓ, P., *op. cit.*, 2000, pp. 12-16.

impedido que estos informes de auditoría, como ha destacado ESTESO RUIZ, pudiesen ayudar a realizar un juicio final sobre la buena o mala gestión, y, paralelamente, las diferentes leyes anuales de presupuesto han ido reduciendo el número de programas objeto de especial seguimiento⁴⁵⁵.

Por otra parte, las auditorías específicas de carácter discrecional a desarrollar en el ejercicio constituyen una modalidad residual entre los tipos de control que incluyen las *auditorías de cumplimiento* sobre «la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico-financiera» (art. 169 LGP); y las *auditorías operativas* relativas a la verificación de los programas presupuestarios, los sistemas y procedimientos, y la economía, eficacia y eficiencia (art. 170 LGP). Estas actuaciones de control comprenden las auditorías de cumplimiento y operativas que se incluyan en el Plan Anual de Auditorías, y su mayor o menor vinculación con la comprobación e investigación del fraude contra los fondos públicos dependerá de las decisiones de análisis de riesgo establecidas por el Interventor General, tal y como se ha analizado *supra*⁴⁵⁶.

Finalmente, las modalidades accesorias inherentes al ejercicio de la auditoría pública comparten las formas de ejercicio y la regulación analizada para el control financiero permanente, sin más novedad que el alcance del *informe anual* que, en este caso, supondrá «un informe resumen de las auditorías de cuentas anuales realizadas,

⁴⁵⁵ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 187; y ESTESO RUIZ, P. «El papel del control en una Intervención Delegada: Reflexiones para contribuir a una gestión más justa y eficiente», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 180-181. Las diferentes leyes anuales de presupuesto han ido reduciendo el número de programas objeto de especial seguimiento hasta la actualidad, en que su cobertura, según el estudio realizado por CAAMAÑO ALEGRE, J., no alcanza ni el 4% de los créditos aprobados, contribuyendo al languidecimiento de esta modalidad de control (*op. cit.*, 2007, pp. 399-408 y 490-491). Acerca de la evolución de las auditorías de programas presupuestarios y su futuro, a la luz de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencia Estatales para la mejora de los servicios públicos, vid. las reflexiones realizadas en las investigaciones doctorales de MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 189-205; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 304-346; y el trabajo monográfico de GARCÉS SANAGUSTÍN, M., MARÍN CÓZAR, M., GARCÍA MIRANTES, A., NAVARRETE ROJAS, F., y BOTE ÁLVAREZ-CARRASCO, V., *De la auditoría pública a la evaluación de políticas públicas: Reflexiones prácticas en torno al nuevo marco de la auditoría y la evaluación en el sector público español*, Asociación-Instituto de Auditores Públicos de España, s.l., 2008, pp. 55-88.

⁴⁵⁶ Las auditorías específicas «constituyen una categoría residual entre los tipos de control, que comprenden todas las auditorías operativas y de cumplimiento que se practican sobre aquellos órganos y entidades del sector público estatal que se incluyen en el Plan Anual de Auditorías, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 841.

en el que se reflejarán las salvedades contenidas en dichos informes» (art. 166.5 LGP)⁴⁵⁷.

Como en el caso del control financiero permanente, las Memorias anuales de la IGAE no aportan información de los resultados de las auditorías realizadas en el ejercicio, por lo que, a través de este documento, no pueden conocerse las posibles responsabilidades detectadas.

Por el contrario, el análisis de los informes generales anuales permite conocer, al menos, las deficiencias más significativas detectadas en esta modalidad de control, aunque, como se dijo *supra*, sin diferenciar entre los resultados del control financiero permanente y la auditoría pública. En el apartado referido al control financiero permanente se han analizado las actuaciones reflejadas en los citados informes de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 que representan riesgos de abuso de poder, procediendo en este apartado al estudio de las gestiones ineficientes que suponen un riesgo de beneficios privados ilegítimos⁴⁵⁸:

a) La realización de *gastos corrientes* que no tiene relación con la actividad de la entidad controlada, lo que significa un riesgo de que se estén realizando adquisiciones por intereses personales.

b) La ausencia de control en las *subvenciones* sobre la concurrencia en un mismo beneficiario de ayudas concedidas por distintas administraciones, lo que conlleva un alto riesgo de duplicidad en su disfrute, con la consiguiente defraudación de los fondos públicos.

c) La concesión en la *contratación administrativa* de anticipos a los contratistas por acopio de materiales y utilización de instalaciones y equipos, sin que

⁴⁵⁷ La práctica administrativa ha determinado que los informes anuales de control financiero permanente y auditoría pública compartan procedimiento, al haberse elevado ambos al Consejo de Ministros en un documento único, vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006b; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2007; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2008.

⁴⁵⁸ Además de los supuestos que se exponen, en cuanto que tienen una incidencia mayor sobre el riesgo de corrupción, los informes generales comentan actuaciones ineficientes que implícitamente se encuentran dentro de los supuestos de responsabilidades contables, como, por ejemplo, los déficits presupuestarios detectados en numerosos organismos por cuantías importantes que implican la realización de gastos por mayor importe que los créditos aprobados presupuestariamente, o la no materialización de los derechos de cobro pendientes con otras Administraciones Públicas, vid. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006b, pp. 31-45; INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2007, pp. 34-48; e INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, 2008, pp. 25-43

se haya iniciado las obras, lo que no sólo implica un lucro ilícito para el adjudicatario, sino un alto riesgo de concertación colusoria con los órganos gestores.

d) Las desviaciones en los plazos y los costes de las *inversiones* cuando en muchas ocasiones la valoración de estos elementos en las mejoras de las ofertas en la fase de adjudicación ha sido determinante para la concesión del contrato. En este sentido, se ha calculado que la desviación media en los departamentos ministeriales y los organismos públicos sometidos al control financiero permanente durante el ejercicio 2006 ha sido del 17% del precio de adquisición y/o, en una muestra más restringida de organismos públicos, entre el 47% y el 93% del plazo de ejecución. Estas desviaciones en las condiciones previstas en los contratos, no sólo desvirtúan, como se ha señalado, las condiciones de la adjudicación y dan lugar a ineficacias en la consecución de los objetivos presupuestarios programados, sino que suponen limitaciones efectivas de la publicidad de las auténticas condiciones de contratación, permitiendo que los contratistas adjudicatarios actúen con ventajas competitivas sobre sus competidores potenciales.

e) La negligente contabilización de los *deudores públicos*, lo que incrementa el riesgo de actuaciones torticeras para evitar la reclamación pertinente de su cobro.

f) Las debilidades de *control interno* que no garantizan la salvaguarda de los activos públicos, con el consiguiente riesgo de que sean usurpados en beneficio personal de quienes están a cargo de su custodia.

g) La ineficiente gestión de las *inversiones financieras* de algunas entidades que mantienen sus remanentes de tesorería en cuentas sin remuneración, con lo que la Administración no sólo renuncia negligentemente a la obtención de una rentabilidad adecuada por sus disponibilidades líquidas monetarias, sino que se facilita que las mismas sean obtenidas de forma fraudulenta por parte de las personas habilitadas para la gestión de estos fondos.

h) Las deficiencias en la gestión de los *ingresos no tributarios*, que impiden conocer con exactitud los derechos reconocidos, los ingresados o los pendientes de cobro, con el consiguiente riesgo de que se estén produciendo cobros opacos para los sistemas de información que puedan desviarse de las arcas públicas.

i) Las *tasas y tarifas* que no se están liquidando o que se liquidan con distintos criterios según el territorio, lo que no sólo produce una disminución del nivel de la recaudación, sino el riesgo de actuaciones colusorias, con el fin de obviar el devengo de estos ingresos tributarios en sus cuantías legales. Así, por ejemplo, en la Sociedad de Estiba y Desestiba de Las Palmas se ha incumplido de manera

sistemática la obligación de liquidar a las empresas estibadoras, socios minoritarios de la entidad, los costes no cubiertos por las tarifas, lo que ha dado lugar al deterioro financiero de la entidad.

Los informes generales, como ya se ha señalado en el apartado anterior, únicamente referencian un supuesto en el que las deficiencias detectadas han motivado la apertura de procedimientos para exigir responsabilidades, lo que es indicativo de que, aunque la auditoría pública permite descubrir actuaciones ilegales y corruptas, las prioridades de estas actuaciones de control no incluyen estos objetivos.

Por ello, como afirma GARCÉS SANAGUSTÍN, «es capital que en la fase de planificación de las actuaciones se identifiquen ámbitos prioritarios de actividad de control y objetos de control útiles, porque, de lo contrario, se corre el riesgo efectivo de que el control acabe degradándose en la misma progresión que determinados instrumentos de gestión». De la misma forma, en relación con los efectos, deben buscarse, como ha propuesto BLASCO LANG, nuevas fórmulas para la exigencia de responsabilidades contables que, implicando la falta de disciplina presupuestaria, no supongan evidentes perjuicios económicos, y la penalización de las responsabilidades de gestión en el caso del incumplimiento de los objetivos programadas para la entidad⁴⁵⁹.

4. La inspección y la auditoría forense como instrumentos de participación directa de la Intervención General de la Administración del Estado en la lucha contra la corrupción.

4.1. La evolución histórica de la función inspectora de la Intervención General de la Administración del Estado.

La función inspectora, entendida como la actividad de control dirigida a investigar hechos ocultos, eventualmente de índole fraudulento, es la más indicada, entre las tareas de control, para detectar la corrupción pública en el ámbito financiero. A pesar de ello, la IGAE no ha asumido el ejercicio de una función inspectora plena y ordinaria dirigida expresamente a detectar las defraudaciones de los bienes públicos que no pueden conocerse directamente del examen de los expedientes administrativos por ocultarse detrás de acciones clandestinas. Al contrario de lo que puede pensarse a la vista de la escasa iniciativa legislativa y doctrinal actual acerca de esta cuestión,

⁴⁵⁹ GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2006, pp. 8-9; y BLASCO LANG, J.J., «El ejercicio del control y la estabilidad presupuestaria», *PGP*, nº 30, 2002, pp. 108-109.

esta omisión no obedece a una falta de capacidad funcional de la institución para su ejercicio, pues la evolución histórica de la IGAE muestra una clara vocación de asumir las funciones inspectoras como cierre natural a las atribuciones de control de la actividad financiera.

Así, en las pioneras leyes financieras de 1870 y 1911 se reconocía una manifestación expresa de la función inspectora sobre las dependencias militares, al otorgarle a la IGAE la facultad de «[i]nspeccionar, por sí o por medio de delegados, todas las dependencias y establecimientos de Guerra y Marina» (arts. 55 y 73.2, respectivamente). Esta atribución inspectora tenía carácter complementario de la intervención militar y su justificación histórica no era otra que el intento de someter a la Administración militar al control de la autoridad civil. Su finalidad última se dirigía a controlar los abusos y el despilfarro acaecidos en este ámbito administrativo, en virtud de la escasa capacidad de la intervención militar para ejercer el control sobre las autoridades que le precedían en rango y jerarquía⁴⁶⁰.

Como complemento a esta norma, la Ley de 15 de mayo de 1902 de reforma de la Administración del Ejército de Tierra concedía a la IGAE las facultades para ejercer la «comprobación en todos los Cuerpos, servicios y establecimientos militares de la existencia del personal, ganado, metálico y material, mediante las revisiones, arqueos que los reglamentos determinen» (art. 3)⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ Las potestades de inspección material sobre los bienes y el personal ya habían sido asignadas a la institución antecesora de la IGAE, la Dirección General de Contabilidad, por el Real Decreto de 11 de junio de 1847 y por la Instrucción de 20 de junio de 1850 que los desarrollaba, GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 34-40 y 120-123. La fuerza de la institución militar en estos convulsos años políticos de nuestra historia hizo que estas previsiones inspectoras no tuvieran una virtualidad práctica, como expresamente lo reconocía la exposición de motivos del Decreto de 2 de julio de 1931 de creación del Cuerpo de Intervención Civil de la Marina: «El desuso y el olvido de tan terminante y clara disposición de la ley [el art. 73 LACHP de 1911], al mismo tiempo que la notoria falta de independencia de los llamados a ejecutarla, han podido ser causa de dispendios y de erróneas aplicaciones de los caudales públicos, que a todo trance hay que evitar con la creación de un Cuerpo de Intervención de carácter civil», ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, p. 249. Acerca del debate histórico sobre el carácter civil del control de toda la Administración del Estado, vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 145-147 y 222-228.

⁴⁶¹ La inspección fiscal de las tropas y el material es una preocupación fuertemente arraigada en la institución militar como fórmula para el control del pago de las soldadas y como forma de evitar la picaresca. La importancia del gasto militar provocó ya en la Edad Media que se estableciera un severo control sobre las pagas y los bienes mediante la constitución de los alardes o las muestras, por la cual se formaban las tropas aparejadas de sus ganaderías y armamentos para que un *contador* voceara el nombre de los soldados y un *veedor* comprobara su existencia y la del equipo que portaban. A pesar de esta medida, las defraudaciones en esta materia eran 'moneda corriente', pues los capitanes frecuentemente buscaban vecinos o maleantes para hacerse pasar por soldados a la hora del recuento, intentaban hacer pasar por soldados veteranos a los más bisoños (que devengaban menor soldada) o pretendían el cobro

En un paso más en esta evolución, el Real Decreto de 1924 constitutivo del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública extendió la potestad de inspección material del personal y los bienes a toda la Administración al facultar a la nueva institución para «la comprobación de las existencias de personal, ganado, metálico, artículos, efectos, pertrechos y material de guerra, tanto en el Ejército como en la Marina, establecimientos fabriles del Estado y Centros de cualquier clase en que se utilice maquinaria, material o ganado o se custodien fondos pertenecientes al Estado» (art. 4.3). Esta potestad de comprobación material fue confirmada por el art. 18.4 del Reglamento de 3 de marzo de 1925 del TSHP que prescribía, dentro de las funciones interventoras, «[l]a comprobación de existencias de personal y bienes semovientes, muebles e inmuebles»⁴⁶².

Con el fin de completar la introducción de la función inspectora en el ámbito del control interno financiero, la II República apostará decididamente por establecer una inspección financiera que vislumbre la realidad más allá de lo que recoge la formalidad de la documentación administrativa. Esta pretensión quedó patente en la exposición de motivos del Decreto de 2 de julio de 1931 que crea el Cuerpo de Intervención Civil de la Marina que manifestaba que «[e]s indispensable además que el poder interventor no se limite a la comprobación de expedientes, que inmoviliza en las oficinas a sus funcionarios, porque tiene más importancia todavía en las oficinas la corrección o enmienda en el terreno de los hechos, de errores muy frecuentes. Esto hará que los interventores necesiten para el cumplimiento de su misión estar a la vista de la realidad, mezclándose necesariamente en la vida del organismo naval para formular cerca de todos sus elementos, en nombre del Gobierno, una interpretación uniforme

de las pagas de los soldados ya licenciados. Por ello, en el siglo XVIII estas comprobaciones son sustituidas por la revista de comisario, con la creación en 1701 de los comisarios de guerra importados del ejército francés. Esta figura se mantendrá hasta nuestros días, siendo su última regulación para el Ejército de Tierra, el Reglamento de Revista de 7 de diciembre de 1892; para la Marina, el de 1 de enero de 1885; y para el Ejército del Aire, el de 15 de noviembre de 1940; las cuales se encuentran vigentes en la actualidad. Las nuevas técnicas de control han determinado que la revista de comisario cayera en desuso, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XX, si bien en enero de 2002, en conmemoración del 300 aniversario de la creación de los comisarios de guerra, un interventor pasó revista a la Guardia Real, formada al completo, con el correspondiente ganado y perros, con la presidencia del Príncipe de Asturias y la presencia de la Interventora General de la Administración del Estado y el Interventor General de la Defensa, TEIJEIRO DE LA ROSA, J.M., «La revista de comisario: Un viejo sistema de control», *CIGAE*, nº 12, 2005, pp. 62-64. Acerca del significado histórico de los términos 'alarde', 'muestra', 'revista', 'arqueo' y 'recuento', vid. YELO MOLINA, A., «El control financiero en relación con la organización administrativa», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1995, pp. 115-117.

⁴⁶² Esta norma se mantuvo en vigor hasta la LGP de 1977, al no haber sido derogada por el Decreto de 11 de septiembre de 1953, MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, pp. 59-60; y GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, p. 172.

de las leyes y reglamentos, con lo cual se hará mucho más fructífera su acción inopinada». La posterior aprobación del Decreto de Fiscalización e Inspección de los Gastos Públicos de 28 de septiembre de 1935 confirma estas intenciones con la regulación de la inspección financiera con una misión de cierre del sistema de control para descubrir irregularidades ocultas en relación con la intervención de la inversión. En este sentido, se establece que «[p]ara lograr la mayor eficacia en la fiscalización de la inversión de los caudales públicos, los Interventores podrán inspeccionar en forma discrecional en cuanto a la ocasión, según la naturaleza y circunstancias de cada caso, los diferentes servicios, pudiendo reclamar cuantos antecedentes que se consideren necesarios; y asimismo, efectuar el examen y comprobación de libros, cuentas y documentos que consideren precisos en cada caso y ordenar la práctica de revistas administrativas de presencia del personal activo y pasivo y la verificación de arqueos y recuentos» (art. 3.1), añadiendo su párrafo segundo que «a tal efecto los Interventores o Inspectores nombrados por la Intervención General, tendrán en el ejercicio de su función, el carácter de autoridad con libre acceso en cualquier momento a las oficinas, centros, dependencias y establecimientos de todo orden...» (art. 3.2). Por su parte, las facultades de investigación se completan mediante el mantenimiento de la capacidad de examen material del personal y los bienes, formando parte de las facultades propias de la función de fiscalización (art. 2 Decreto de 1935)⁴⁶³.

El régimen del General Franco rompió, en primera instancia, con la tendencia de consolidar una función inspectora autónoma en el ámbito del control interno financiero, dejándola sin efecto, en primer lugar *de facto*, y, con posterioridad, *de iure*, mediante el Decreto de 11 de septiembre de 1953, cuya regulación retrotrae al esquema de control anterior al régimen republicano. Como única manifestación de las funciones de esta naturaleza se mantiene la inspección material de personal y los bienes, si bien desvirtuada por el Decreto de 1953 que se atribuye a «los funcionarios a quienes corresponda según las Leyes, Instrucciones y Reglamentos por los que se rijan los respectivos servicios», correspondiendo a la IGAE únicamente la iniciativa de ordenar a estos funcionarios la práctica de inspecciones extraordinarias⁴⁶⁴.

⁴⁶³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, p. 248; MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, p. 60; HERRERO SUAZO, S., *op. cit.*, 1977, p. 66 y GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 240-245.

⁴⁶⁴ Esta revisión de la limitada función inspectora atribuida a la IGAE fue tratada de reconducir por el Reglamento del Cuerpo de Intervención y Contabilidad aprobado por Decreto 2739/1972, de 12 de julio, que en su art. 2.2.c atribuye a estos funcionarios, como función propia, «comprobar las existencias de personal, metálico, efectos, artículos y materiales», MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, p. 60.

En la nueva etapa de desarrollismo económico y reforma administrativa iniciada en la década de los 50, se procedió a la configuración de un sistema de control de los diferentes sectores económicos que asegurara el buen funcionamiento de la Economía nacional, el cual tuvo como punto de partida, no sólo las tendencias internas, sino las indicaciones exteriores, entre las que influyó especialmente las exigencias del Banco Mundial. La traslación de esta modernización económica al ámbito de las finanzas públicas implicará dos líneas de evolución que finalmente convergerán: por un lado, el desarrollo de las técnicas de evaluación de proyectos y, por otro, la creación de una inspección de los servicios públicos. En el primer aspecto, el Ministerio de Hacienda adopta medidas tendentes a establecer el presupuesto de planificación por programas (P.P.B.S.) y las técnicas de evaluación de proyectos, las cuales, por otra parte, son impuestas por los préstamos del Banco Mundial. En el segundo, y haciendo referencia a la normativa que afecta al sector público, se adoptan medidas encaminadas al establecimiento de un sistema de inspección del funcionamiento real y efectivo de los servicios públicos para comprobar su eficacia y rendimiento, lo que, por lo que respecta al ámbito financiero, significará la adopción de medidas sobre la comprobación de los organismos autónomos, las subvenciones públicas y los beneficios fiscales⁴⁶⁵.

Por ello, el Ministerio de Hacienda adoptó la decisión de reorganizar los servicios de inspección de los diferentes sectores económicos, para lo cual se aprobó

⁴⁶⁵ En esta etapa, la evaluación de proyectos tiene como principales hitos el Informe del Banco Internacional de Reconstrucciones de 1962, la Ley de 11 de febrero de 1969 que aprobó el II Plan de Desarrollo Económico y Social, y las previsiones del control de eficacia en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de 1973 y 1974; y como base teórica, el Manual de Intervención del Gobierno de las Naciones Unidas, que indicaba que deben establecerse «medidas para ampliar el alcance de la intervención e incluir el examen de la eficiencia operatoria y la eficacia de los programas», vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 236-242; y GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 285-300. La inspección de los organismos autónomos se regulará por el Decreto de 1951 que autorizaba al Ministerio de Hacienda la inspección discrecional de las Cajas Especiales, disposición que se incorporará al art. 75 de la Ley de 26 de diciembre de 1958 de Entidades Estatales Autónomas, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 246-249. La inspección de subvenciones trae causa del Decreto republicano de 1935, que fue desarrollado por el Decreto 2746/1964, de 27 de julio con un carácter exclusivamente de comprobación contable, y, posteriormente, el Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, que autorizó de nuevo al Ministerio de Hacienda para regular la inspección de las empresas beneficiarias de subvenciones; pero, ante la renuencia de este Departamento, las Leyes de Presupuestos 7/1972, de 26 de febrero, 35/1972, de 22 de diciembre, y 31/1973, de 19 de diciembre, reiteraron este mandato, llegando a fijar esta última como fecha límite el 1 de julio de 1974, sin que obtuvieran resultados pues, como afirma MANTERO SÁENZ, A., «son muchos cuarenta años de no querer regular esta materia, se crea hábito» (*op. cit.*, 1977, pp. 60-61). Por último, la inspección sobre el cumplimiento del régimen fiscal de las empresas y personas que disfruten de beneficios fiscales se estableció a través del art. 230 de la Ley de Reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, p. 250.

el Decreto-Ley 12/1966, de 30 de noviembre, sobre Medidas Coyunturales de Política Económica que autorizaba al Gobierno para reorganizar la Inspección de las empresas. Basándose en esta autorización se aprobaron los Decretos 1554/1974, de 30 de marzo y el 3403/1974, de 27 de diciembre que, en definitiva, constituyeron en el Ministerio de Hacienda una única Inspección Financiera, cuyo contenido y distribución competencial no se explicitaba y a la que debían servir una pluralidad de Cuerpos y centros directivos ya existentes⁴⁶⁶.

De forma coherente con estos antecedentes, la exposición de motivos del Borrador inicial del Proyecto de Ley General Presupuestaria de 1973 hará una referencia a la necesidad de un control de carácter financiero propio de una Hacienda Pública moderna que formará parte de la inspección de carácter financiero y tributario. Estas intenciones encontrarán la oposición inicial de los centros directivos encargados de la inspección de los restantes sectores económicos (fundamentalmente de la inspección crediticia por la Dirección General del Tesoro y la inspección tributaria por el Instituto de Estudios Fiscales), los cuales, ante la indefinición de quienes deberían realizar estas funciones inspectoras, temían que la nueva regulación sirviera de base para que la IGAE asumiera la totalidad de la inspección de la actividad económica. Este debate se trasladó a sede parlamentaria, aprobándose finalmente el mantenimiento del nuevo control financiero propuesto por el Gobierno y, paradójicamente, la exclusión de la inveterada inspección material de bienes y personas, que se consideró una facultad anacrónica⁴⁶⁷.

⁴⁶⁶ La aprobación de esta norma unificadora creó dudas y recelos entre las instituciones encargadas de la inspección de los distintos sectores económicos, pues «quedaba regulada -mejor dicho, sin regular- una entelequia, tras de la que cabía y cabe adivinar una sorda lucha, no ya entre Cuerpos sino entre Centros directivos, que den la impresión de pugna por la consecución de este nuevo vellocino de oro que es la Inspección Financiera» (MANTERO SÁENZ, A, *op. cit.*, 1977, pp. 68-70).

⁴⁶⁷ El borrador inicial del Proyecto de Ley hacía una referencia en su exposición de motivos, que se mantendrá en el texto finalmente aprobado, a la necesidad de un control financiero propio de una Hacienda Pública moderna que forma parte de la potestad de tutela del Estado sobre la actividad económica pública y «[e]n este sentido, quedan definidas las inspecciones de carácter financiero y tributario, destacándose la importancia que ya ha adquirido la primera de ellas como consecuencia de la dimensión y trascendencia de las actividades que afectan al sistema financiero o a la economía nacional en general»; regula un control financiero sobre el funcionamiento de los servicios y entidades, y las subvenciones y ayudas públicas; un control de eficacia sobre los objetivos de los programas presupuestarios; e incluirá en el art. 93.2 la referencia a la inspección material al referir como modalidad de función interventora «e) La comprobación e inspección de los efectivos de personal y de las existencias de metálico, valores y demás bienes de todas las dependencias y establecimientos civiles y militares». La elaboración de un segundo borrador de Proyecto de Ley, para superar las objeciones técnicas presentadas por el Consejo Superior de la Hacienda Pública, dará la oportunidad al Ministerio de Hacienda para atribuir decididamente el carácter de inspección financiera al control

Por lo tanto, finalmente la LGP de 1977 aprueba un sistema tripartito de controles, con la clásica función interventora, un control de eficacia que trae causa de las técnicas de evaluación del coste y el rendimiento de los programas presupuestarios desarrollados en la década de los 60, y un control de carácter financiero sobre el funcionamiento de los servicios y entidades, y las subvenciones y ayudas públicas, en el que también se vislumbran las técnicas de inspección financiera articuladas en la etapa anterior. A pesar de ello, las únicas referencias en el texto legal a las funciones inspectoras harán referencia a la inspección financiera de la contabilidad (art. 125.d), que se atribuía a la IGAE en su calidad de centro directivo de la contabilidad pública, y por la cual, como afirma BAREA TEJEIRO, se establecía la auditoría contable; y a la inspección de las inversiones financiadas con créditos avalados por el Estado «para comprobar su aplicación y rentabilidad, así como la solvencia de los deudores» atribuida al Ministerio de Hacienda, y que, en opinión de MANTERO SÁENZ, correspondía a la Inspección de los Tributos⁴⁶⁸.

Este control financiero resultante, de difícil definición doctrinal y práctica, como ha afirmado CAYÓN GALIARDO, asumirá como propia la técnica de auditoría con la aprobación de las Normas de Auditoría del Sector Público de 1983, vinculando, de nuevo, el control financiero con su función originaria de investigar el funcionamiento

financiero incluido en los futuros arts. 17 y 18, lo que motivará la oposición de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos para no confundirlo con la Inspección Financiera de las empresas, y del Instituto de Estudios Fiscales para delimitarla con claridad de la Inspección de Tributos. El borrador ofrecido a los Ministerios vuelve a la denominación original de control financiero, pero, a pesar de ello, en las contestaciones a las observaciones que formulan estos Departamentos, mostraran su discrepancia sobre la naturaleza inspectora de esta nueva modalidad de control que puede entrar en conflicto con las propias potestades inspectoras departamentales. En el debate en Cortes del articulado relativo al control financiero, volverá a reproducirse la disputa de la atribución de funciones de inspección a la IGAE, si bien se mantendrá la creación de este nuevo control financiero. La aprobación del articulado referido a la función interventora volvió a suscitar la discusión sobre las funciones inspectoras de la IGAE, resultado del cual se suprimió la referencia a la inspección material recogida en el art. 93.2. Vid. el trabajo monográfico sobre el debate en la elaboración de la LGP de 1977 de la integración del control financiero de la inspección financiera de MANTERO SÁENZ, A. *op. cit.*, pp. 19-36 y 68-69. En el mismo sentido, los trabajos relativos a la aprobación de la citada Ley de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La Ley General Presupuestaria: Un juicio global», *Revista de economía política*, nº 77, 1977, pp. 32, 35-36 y 46-48; y, más recientemente, HERRERO SUAZO, S., QUEROL BELLIDO, V., y SÁNCHEZ REVENGA, J., *Veinticinco años de historia presupuestaria española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp. 47, 147, 173-174, 214, 245-246, 263, 299-300, y 262.

⁴⁶⁸ BAREA TEJEIRO, J., *op. cit.*, 1986, pp. 145-146; MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, p. 66; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 214-216. El desarrollo reglamentario provisional realizado por el RD 1124/1978 del control financiero mantiene la disputa sobre el reparto de competencias entre los distintos Cuerpos de la Administración y, específicamente, del Ministerio de Economía y Hacienda, sin que se aprovechara para realizar un desarrollo sustantivo del control financiero, MÁÑEZ VINDEL, G., *op. cit.*, 2000, p. 243.

del servicio público. Esta nueva función de auditoría perseguía, como ha destacado ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, unos fines análogos a la inspección del gasto público reconocida en 1935 y revalidada en 1953 mediante sendos Decretos, «aunque la importación del término desde el sector privado le presente con una construcción más acabada o sistematizada; es decir, un control de la actividad económica»⁴⁶⁹.

La evolución posterior del control financiero, por el contrario, lo consolida, como afirma ALCALDE HERNÁNDEZ, como un control interno dirigido primordialmente a informar a los centros gestores sobre la regularidad de su actividad y, sólo subsidiariamente, a informar a los órganos encargados de enjuiciar las responsabilidades que eventualmente puedan detectarse, en su doble modalidad de control financiero permanente y auditoría pública, y lo aleja, en buena medida, de este carácter inspector con el que inicialmente se concibió⁴⁷⁰.

La única iniciativa relacionada con las funciones inspectoras en este periodo será la regulación del procedimiento de emisión de los informes especiales para las irregularidades que se detecten en el ejercicio de la función interventora y el control financiero, mediante las Circulares IGAE 3/1996, 1/1999, 1/2009 y 2/2009, y la reforma del reglamento de control interno por el RD 338/1998, que introdujo el art. 38 bis sobre las medidas de corrección de anomalías detectadas en el control financiero⁴⁷¹.

En esta línea de obviar la consolidación de una función de inspección de las finanzas públicas, la reforma presupuestaria de principios de siglo no ha recogido ninguna preocupación específica sobre la necesidad de reforzar el carácter inspector del control financiero permanente y la auditoría pública, sin que se haya aprovechado la ocasión para el reconocimiento de algunas capacidades básicas para su ejercicio, como la atribución al personal controlador de mayores facultades de investigación o su condición de autoridad.

⁴⁶⁹ CAYÓN GALIARDO, A. «El ámbito del control financiero», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986, p. 181; y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982b, pp. 59-60.

⁴⁷⁰ ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C., *op. cit.*, 2000, pp. 43-45. En los *apartados 3.2.3 y 3.3.3* de este *Capítulo Segundo* se ha justificado las razones de la desvinculación del control financiero de las funciones inspectoras.

⁴⁷¹ El objeto y el procedimiento de los informes especiales será estudiado en el *apartado 4.2.3* de este *Capítulo Segundo*.

4.2. La función inspectora contemporánea de la Intervención General de la Administración del Estado: la función auxiliar de colaboración con la Administración de Justicia.

4.2.1. El deber de colaboración y cooperación con la Administración de Justicia de la Intervención General de la Administración del Estado.

La Administración de Justicia precisa del apoyo activo de toda la Sociedad para poder ejercer adecuadamente su función. A este respecto, la Constitución impone un deber expreso de colaboración de todos los actores sociales con la labor de la Administración de Justicia de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado al establecer que «es obligado [...] prestar la colaboración requerida por éstos [los Jueces y Tribunales] en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto» (art. 118 CE). El art. 17.1 LOPJ concreta este deber al señalar que «todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la ley»⁴⁷².

La colaboración social con el Poder Judicial da lugar a una pluralidad de deberes que pueden agruparse en las siguientes categorías: en primer lugar, toda persona o entidad, pública o privada, está obligada a facilitar a los órganos judiciales aquella información que sea necesaria para el enjuiciamiento de los hechos sometidos al proceso (*deber de información*); en segundo lugar, este deber de comunicación puede adoptar una posición más activa, obligando a los particulares o entes públicos a colaborar con la Justicia poniendo en conocimiento de los Jueces y Tribunales ciertos hechos castigados por el ordenamiento jurídico de los que han tenido constancia (*deber de denuncia*); en un tercer estadio, algunas entidades públicas pueden tener atribuidas funciones de control de ciertas actividades que, en caso de detectarse irregularidades, tienen la obligación de investigar para comunicar posteriormente sus resultados a las autoridades judiciales (*deber de investigación*); en cuarto lugar, los Jueces y Tribunales pueden precisar de la aportación de ciertos conocimientos

⁴⁷² Acerca de los deberes de colaboración con la Administración de Justicia de la Intervención General de la Administración del Estado he tenido ocasión de pronunciarme en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., «La Intervención General de la Administración del Estado como órgano colaborador de la Administración de Justicia», *CIGAE*, nº 14, 2006, pp. 29-40; y, de forma más extensa y monográfica, en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 44-88. Este apartado 4.2. es tributario de los citados trabajos ya publicados.

técnicos por parte de terceros para un adecuado ejercicio de sus funciones (*deber de pericia*); y, por último, los Jueces y Tribunales pueden requerir que ciertas tareas relacionadas con el proceso, y que ellos no pueden realizar, bien por falta de tiempo o de conocimientos, sean desarrolladas por otras personas en su sustitución (*deber de auxilio judicial*).

Los tres primeros niveles se caracterizan por suponer un *deber de cooperación con la Administración de Justicia*, puesto que los particulares o entidades públicas, a través de la denuncia, el suministro de información o la investigación, 'co-actúan' con los órganos jurisdiccionales, facilitándoles el conocimiento de hechos relacionados con los asuntos sometidos al enjuiciamiento judicial.

Desde esta perspectiva, el deber de cooperación de la IGAE con la Administración de Justicia se deriva directamente de sus objetivos de control de legalidad, eficacia, eficiencia y economía de la gestión económico-financiera del sector público estatal. El ejercicio de esta función le sitúa en una posición de privilegio para conocer los casos delictivos y de corrupción cometidos por quienes gestionan los fondos públicos. Esta labor es especialmente importante en esta materia, pues los Jueces o Fiscales, ante la ausencia de una Policía Judicial especializada en este campo, no es fácil que tengan noticias directas de la comisión de actos corruptos que perjudiquen los intereses públicos⁴⁷³.

De forma específica, el *deber de información* colocará a los órganos de la Intervención General de la Administración del Estado y al personal que preste servicio en la misma en la obligación de suministrar a los órganos judiciales toda información que obre en su poder o que hayan conocido en el ejercicio de sus funciones. En numerosas ocasiones, los órganos administrativos son renuentes a satisfacer los requerimientos informativos que reciben de los tribunales, amparándose en la existencia de obligaciones legales vinculantes que les impiden facilitar información a terceros. En este sentido, en el ámbito de los órganos de control interno pueden destacarse dos limitaciones legales: el deber de sigilo del personal controlador y el deber de confidencialidad de los informes, que únicamente deben remitirse a los destinatarios previstos legalmente.

En cuanto al deber de sigilo, el art. 4.1 RD 2188/1995, en consonancia con lo establecido por el art. 145.1 LGP, establece que «los funcionarios que ejerzan la función interventora o realicen el control financiero deberán guardar el debido sigilo

⁴⁷³ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1995, p. 814.

con relación a los asuntos que conozcan en el desempeño de sus funciones», y expresamente prevé, como excepción, que los datos, informes o antecedentes obtenidos en el ejercicio del control interno puedan utilizarse para denunciar la comisión de infracciones administrativas, de responsabilidad contable o penal. Por lo tanto, los órganos judiciales tendrán acceso a esta información en caso de que sea constitutiva de delito, y debe entenderse que tanto si es proporcionada directamente por el ente controlador en virtud del deber de denuncia como si es facilitada a iniciativa del propio juzgador⁴⁷⁴.

En relación con el deber de confidencialidad, los destinatarios de los informes de control financiero se encuentran enumerados de forma tasada en el art. 37.1 RD 2188/1995, pero, como excepción, la propia norma previene en su art. 4.1 que, en el caso de las infracciones penales, la IGAE podrá dirigirlos directamente a la autoridad competente, que en este caso serán la Fiscalía o un órgano de la jurisdicción penal.

Por lo tanto, de las disposiciones vigentes se deduce con claridad que ni el deber de sigilo, ni la obligación de remitir los informes de control financiero exclusivamente a los destinatarios predeterminados legalmente, pueden amparar la negativa a facilitar la información requerida por los órganos de la Justicia.

A continuación se van a estudiar los deberes de denuncia e investigación de los hechos presuntamente delictivos que se detecten en el ejercicio de las funciones de control interno.

4.2.2. El deber de denuncia de las responsabilidades penales y administrativas de la Intervención General de la Administración del Estado.

El *deber de denuncia* de quienes en el ejercicio de su cargo, profesión y oficio tuvieren noticia de un delito público (art. 262 LECr) se convierte en un deber de denuncia cualificado por razón de la naturaleza controladora de la propia IGAE, lo que le obliga a facilitar la *notitia criminis* no de forma inmediata, sino acompañada de los elementos probatorios en los que haya fundado su presunción delictiva⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2001, pp. 819, 868 y 877.

⁴⁷⁵ El art. 262 LECr establece la obligación de cuantos «por razón de sus cargos, profesiones y oficios tuvieren noticia de algún delito público» de «denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal Constitucional o al Juez de Instrucción» y «esa obligación genérica se plasma luego en otras disposiciones de carácter más específico que hablan de la necesidad de 'pasar el tanto de culpa' al Juzgado competente. Como ha señalado el Tribunal Supremo (Sentencia de 2 de febrero de 1984 de la Sala de lo Contencioso-administrativo) la remisión del tanto de culpa es consecuencia directa del artículo 262 citado y constituye una de las formas específicas que debe revestir la denuncia cuando el hecho es conocido en el ejercicio del

Por ello, el art. 4.2 RD 2188/1995, de acuerdo con lo prevenido en el art. 145.1 LGP, recoge de forma expresa que «cuando en la práctica de un control el Interventor actuante aprecie que los hechos acreditados en el expediente pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o de responsabilidades contables o penales, lo deberá poner en conocimiento de la Intervención General de la Administración del Estado, la cual, si procede, remitirá lo actuado al órgano competente para la iniciación de los oportunos procedimientos». La Subdirección General de Intervención y Fiscalización se encargará del seguimiento de los procedimientos de exigencia de responsabilidades iniciadas por la IGAE⁴⁷⁶.

Los supuestos de infracciones y responsabilidades contables y penales afectados por este deber de denuncia cualificado deben restringirse a los derivados de los trabajos propios de control definidos legal y reglamentariamente. Así, en la función interventora el Interventor Delegado deberá valorar la existencia de indicios de una infracción penal (o administrativa o contable), en los actos que haya fiscalizado con reparos o con observaciones por los motivos previstos en el art. 154 LGP. En el control financiero permanente y la auditoría pública, por su parte, la valoración de estos indicios debe surgir en las medidas de corrección de anomalías detectadas en el control financiero (art. 38.bis RD 2188/1995).

El problema principal que plantea este deber de denuncia es delimitar hasta dónde llega la responsabilidad de la IGAE y los Interventores actuantes para valorar la existencia de indicios penales suficientes para remitir las actuaciones a la Fiscalía. A este respecto, la Fiscalía General del Estado ha tenido oportunidad de establecer los criterios a los que debe ajustarse la actuación de la Administración tributaria en esta materia, los cuales creemos que son plenamente aplicables a la Administración

cargo. El paso del tanto de culpa es una denuncia cualificada por su emisor, por el modo de adquisición de la notitia criminis y por ir acompañada de los correspondientes testimonios». FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1996, pp. 948-955.

⁴⁷⁶ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit.*, s.f.b., pp. 15-16. Este deber de denuncia ya se recogía expresamente en los Reglamentos orgánicos de la institución aprobados en el siglo XIX que instaban al Interventor General a «llamar la atención al Ministro de Hacienda sobre las infracciones de leyes, instrucciones o reglamentos que le participen sus agentes» (Reglamento orgánico de 7 de diciembre de 1878), o «poner en conocimiento del Ministro de Hacienda con su dictamen, los casos de infracción de ley, instrucción o reglamento que le participen sus agentes delegados (Reglamento orgánico de 12 de octubre de 1893), GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 83-88.

controladora, y que, realizando la necesaria adaptación, pueden fijarse en los siguientes⁴⁷⁷:

a) La Administración controladora debe valorar la concurrencia de todos los elementos constitutivos de la infracción penal antes de remitir un expediente al Fiscal o a la Autoridad Judicial por si los hechos fuesen constitutivos de delito. Es especialmente útil en esta materia el recurrir a la facultad reconocida a los órganos interventores y auditores en el art. 144.4 LGP, art. 5.2 RD 2188/1995 y apartado 5.6.4 NASP de recabar los asesoramientos jurídicos que sean oportunos.

b) La abstención de la remisión únicamente puede producirse cuando aparezca con claridad la ausencia de elementos delictivos, pues en caso de duda debe ser resueltos a favor de la remisión.

c) La falta de identificación de los presuntos responsables penales de los hechos no es justificación para proseguir el expediente en vía administrativa y no ser remitido a las autoridades penales.

d) Las limitaciones de medios con los que actúan los órganos de control interno no pueden ser justificativas de la falta de comunicación a las autoridades penales basada en la ausencia de elementos suficientes para valorar los hechos.

e) Los elementos delimitadores de la conducta de los sujetos presumiblemente infractores, tales como la determinación de la existencia de dolo o culpa, o de causas exoneradoras de la responsabilidad, corresponderá valorarlos a las autoridades penales y no a las administrativas.

f) La estimación de la ausencia de elementos de prueba a efectos penales para determinar la cuota defraudada, cuando estemos ante infracciones cuya calificación penal se establece a partir de un cierto umbral económico, como en el caso de las subvenciones (art. 308 CP), no es causa que legitime para exonerar a la Administración del deber de pasar el tanto de culpa a las autoridades competentes.

En el supuesto de las responsabilidades penales, la actuación procedimental adecuada será trasladar los hechos por parte de la Intervención General de la Administración del Estado al Fiscal General del Estado, el cual ordenará a los órganos correspondientes del Ministerio Público, si es procedente, la investigación de los posibles delitos. En el caso de las responsabilidades administrativas, se dará cuenta al Subsecretario del Departamento afectado, en tanto que responsable de adoptar las

⁴⁷⁷ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1996, pp. 948-955.

respectivas medidas sancionadoras. En los supuestos de responsabilidad contable se dará traslado a la Subsecretaría de Economía y Hacienda y a la Inspección General del Departamento, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria; los cuales, en su caso, trasladarán el expediente al Tribunal de Cuentas. Este ejercicio efectivo del deber de denuncia por parte de la Administración coadyuvará a dotar de eficacia a la respuesta penal (administrativa o contable) frente a ciertas formas de delincuencia que se producen en el seno de la Administración.

4.2.3. El deber de investigación de la Intervención General de la Administración del Estado: la tramitación de los informes especiales.

El *deber de investigación* de la IGAE en relación con los posibles hechos delictivos que conozca es inherente a la funciones de control interno de la actividad financiera estatal que este organismo tiene encomendadas. Con esta finalidad, las circulares de la Intervención General, a partir de la genérica alusión del art. 4.2 RD 2188/1995, prevén el procedimiento para emitir *informes especiales* cuando se aprecie la posible existencia de infracciones penales, administrativas o contables en el desarrollo de la gestión financiera pública⁴⁷⁸.

La naturaleza del procedimiento para incoar los informes especiales es inspectora, pues el Interventor actuante deberá realizar todas las actuaciones precisas para delimitar los sujetos y los hechos presumiblemente delictivos o irregulares, sin más limitaciones de medios que las facultades otorgadas al personal interventor. Estos procedimientos se caracterizan por su naturaleza incidental respecto al ejercicio de las funciones de control interno, el carácter tasado de su iniciación, la naturaleza contradictoria de su tramitación y el contenido predeterminado de su resolución⁴⁷⁹.

⁴⁷⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2001, p. 825. Es significativo que la LGP de 2003, que ha elevado el rango normativo de regulación de los informes de actuación, no haya realizado lo mismo con los informes especiales.

⁴⁷⁹ La naturaleza procesal de estos informes especiales en caso de que lleguen a incorporarse a un proceso sancionador, en especial de naturaleza penal, es la de prueba documental y no de informe pericial preconstituido. Este debate se ha suscitado con más intensidad en el ámbito de la Administración tributaria en relación con los informes de denuncia de los delitos contra la Hacienda Pública. Acerca del estado de esta cuestión desde el punto de vista tributario, vid. BANACLOCHE PALAO, J., «Atestados y prueba pericial», pp. 217-293; y DEL MORAL GARCÍA, A., «Prueba pericial en los delitos contra la Hacienda Pública», en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2007, pp. 298-305.

Por un parte, la *Circular 3/1996, de 30 de abril, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora* establece en su apdo. 6 el procedimiento para la emisión de los informes especiales deducidos del ejercicio de la función interventora. La iniciativa corresponde de oficio al Interventor actuante que haya tenido conocimiento, en el ejercicio de la función interventora, de hechos acreditados en el expediente que pudieran ser constitutivos de infracciones administrativas o de responsabilidades contables o penales. La instrucción puede ser sucinta, cuando en el ejercicio de la función interventora se hayan obtenido todas las evidencias que deben acompañar al expediente, o extensa, cuando sea necesario para obtener evidencia suficiente sobre la irregularidad apreciada y su alcance⁴⁸⁰.

La resolución del procedimiento se produce mediante la emisión de un informe especial con el siguiente contenido predeterminado por la Circular IGAE 3/1996⁴⁸¹:

- «Las presuntas infracciones, con descripción de los hechos constatados y los elementos que suponen su inclusión en el correspondiente tipo de infracción penal, administrativa o que den lugar a responsabilidad contable.
- »La identificación de los presuntos responsables.
- »Cuando del supuesto de hecho se derive responsabilidad contable, la cuantificación de los perjuicios causados.
- »La documentación en la que conste la evidencia obtenida.

⁴⁸⁰ Esta posibilidad de extender la instrucción más allá de los datos obtenidos de la función interventora, que, por la naturaleza de la misma, se limitarían únicamente a los que constaran en el expediente, se señala expresamente en la norma únicamente en relación con los pagos a justificar y los anticipos de caja fija, pero debe entenderse implícita en el resto de supuestos con el fin de cumplimentar toda la información que debe incorporarse al informe que se señala a continuación. En concreto, el apdo. 6 de la Circular IGAE 3/1996 establece que «[e]n particular, se emitirá este informe cuando en el examen de las cuentas de fondos librados a justificar o como anticipo de caja fija y de sus justificantes se detectaran defectos graves que, a juicio del Interventor, impliquen la falta de justificación parcial o total de la cuenta a la que se refieren, en cuyo caso se extenderá el examen a fin de obtener evidencia suficiente sobre la irregularidad apreciada y su alcance. Esta extensión se efectuará, en función del tipo y características de los defectos advertidos, sobre la cuenta, gasto o caja pagadora de que se trate».

⁴⁸¹ En el mismo sentido, TERMES I ANGLÉS, F. ha propuesto que el contenido en los informes de auditoría de los actos de fraude y corrupción detectados incluya las circunstancias por las cuales se inició la inspección, el nombre del presunto responsable, el desarrollo de la investigación, hechos descubiertos y relación de evidencias, cuantificación del fraude, recomendaciones del auditor sobre las mejoras de los sistemas de control de la organización a adoptar, tanto a corto como a largo plazo, y medidas adoptadas por los propios gestores ante la situación detectada, (*La investigació del frau en el sector públic*, Documento nº 1, Ed. Sindicatura de Comptes de Catalunya, Barcelona, 1999, citado por CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 46-47).

- »Las alegaciones que hubiera realizado el ente controlado.
- »Las actuaciones realizadas por el órgano gestor en relación a las presuntas infracciones detectadas».

Estos informes especiales serán elevados a definitivos una vez concluido el plazo de alegaciones únicamente si, a juicio del Interventor, los defectos o anomalías no hubiesen sido subsanados suficientemente. Esta posibilidad de enmienda debe entenderse referida únicamente al supuesto de responsabilidades contables (sin duda, el más habitual en el ámbito de la gestión financiera), las cuales quedan corregidas por la presentación de la justificación o el ingreso de los daños y perjuicios sufridos por la Administración; pero no a las infracciones administrativas y penales, que, una vez acaecidas, no pueden ser subsanadas. En todo caso, este plazo de subsanación puede permitir al órgano gestor realizar alegaciones que justifiquen su actuación, las cuales, si son tenidas en cuenta por el Interventor actuante, motivarán el cierre del procedimiento.

Por otro lado, la *Circular 1/1999, de 26 de marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado, de Control Financiero* establece en su apdo. 15 un procedimiento similar al de la función interventora para la emisión de los informes especiales deducidos de los controles financieros permanentes y las auditorías públicas. En este caso, deberá ser el Auditor Nacional Jefe de División de la Oficina Nacional de Auditoría o el Interventor Delegado actuante quienes, si entienden que de los hechos acreditados en las actuaciones practicadas se deducen hechos constitutivos de infracción penal, administrativa o contable, procedan a iniciar la tramitación de un informe especial. El procedimiento de tramitación y el contenido de estos informes especiales se ajustarán a las mismas previsiones señaladas para las actuaciones relativas a la función interventora. Si una vez sustanciadas las alegaciones, el órgano actuante mantuviera su criterio acerca de la posible existencia de actividad delictiva, remitirá el informe a la Oficina Nacional de Auditoría, la cual lo examinará en el ámbito de sus competencias, y lo enviará a la Subdirección General de Intervención y Fiscalización⁴⁸².

De forma complementaria, las Normas de Auditoría del Sector Público indican

⁴⁸² MARTÍN MARTÍN, P., «Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción», *RECE*, nº 3, 1999, p. 134. El apdo. 19 Circular IGAE 1/2009 y el apdo. 22 Circular IGAE 2/2009, aplicables a estas modalidades de control desde el 1 de enero de 2010 en sustitución de la Circular IGAE 1/1999, mantienen sustancialmente el contenido y el procedimiento de los informes especiales derivados de estas actuaciones.

que estos informes deberán ponerse en conocimiento de los órganos directivos de la Intervención General tan pronto se tenga noticia de los posibles alcances, malversaciones, daños o perjuicios para la Hacienda Pública, pues en estas circunstancias no se debe esperar a la emisión del informe definitivo (apartados 5.6.8 y 6.3.8.7 NASP). Además, el órgano actuante deberá valorar, cuando aprecie la existencia de delito, y en función de las circunstancias concurrentes, la comunicación inmediata a la Oficina Nacional de Auditoría, para su remisión a la Subdirección General de Intervención y Fiscalización, sin necesidad de proceder al envío previo a efectos de alegaciones. Por otra parte, cuando los auditores sospechen que la inclusión en el informe definitivo de control financiero de informaciones acerca de determinados hechos delictivos comprometería la investigación o el procedimiento en curso, deberán consultar con la asesoría jurídica y con las autoridades judiciales. En caso de que se estime que la divulgación de ciertos datos o antecedentes pueden afectar a las investigaciones, los auditores limitarán su informe a materias que no comprometan tales indagaciones, como, por ejemplo, datos que ya sean de conocimiento público (apartado 6.3.8.7 NASP)⁴⁸³.

Por lo tanto, las previsiones técnicas de desarrollo de estos procedimientos o informes especiales permiten, a pesar de su falta de previsión legal, la investigación y denuncia de las actuaciones fraudulentas detectadas en los trabajos de control; si bien su capacidad inspectora se encuentra limitada, pues se trata de un procedimiento incidental que tiene que traer causa de la tramitación de un procedimiento control previo⁴⁸⁴.

4.3. La auditoría forense de auxilio judicial de la Administración de Justicia de la Intervención General de la Administración del Estado.

4.3.1. El deber de auxilio judicial de la Intervención General de la Administración del Estado.

El deber de pericia y el de auxilio judicial pueden englobarse en un *deber de auxilio judicial*, en sentido amplio, que incluye toda colaboración tendente a asistir al juez mediante conocimientos especializados en la tarea de enjuiciar los hechos sometidos a su jurisdicción.

⁴⁸³ CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 41-44.

⁴⁸⁴ En este sentido, CABEZA DEL SALVADOR, I., haciendo especial referencia a la auditoría pública, afirma que «las normas técnicas no contemplan, en nuestra opinión, con la suficiente amplitud la función de la auditoría en la lucha contra la corrupción, sino que le asignan un mero papel secundario o tangencial» (*op. cit.*, 2000, p. 44).

Estos deberes de apoyo a la Administración de Justicia encuentran su plena justificación para los órganos encargados del control de la actividad financiera en la lucha contra la delincuencia económica y los delitos relacionados con la corrupción, que son delitos de difícil tipificación y de compleja prueba en los que se precisa del auxilio de personas e instituciones altamente especializadas en el ámbito financiero. La prueba de estos delitos va a requerir de conocimientos especializados, sin que el juez pueda constatarlos, al menos en primera instancia, directamente por los sentidos, pues los hechos se ocultarán bajo la apariencia de negocios comerciales lícitos. Por ello, el juez deberá recurrir al auxilio de personal técnico que pueda examinar la contabilidad, las cuentas anuales, la gestión empresarial, etc., sin cuyo asesoramiento no podría entender ni valorar las pruebas practicadas⁴⁸⁵.

Por ello, la Intervención General de la Administración del Estado, al igual que el resto de entes públicos, se encuentra sujeta al deber de auxilio judicial deducido de los mandatos del art. 118 CE y art. 17.1 LOPJ, tanto en relación con el deber de auxilio judicial en sentido estricto como al deber de pericia contable, de conformidad a lo establecido por la Constitución y las leyes. De acuerdo con estas previsiones legales, el art. 13.1.h del Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, reconoce expresamente entre las funciones de la IGAE «el auxilio y colaboración con la Administración de Justicia en procedimientos relativos a delitos públicos de carácter económico, dentro de las condiciones y límites fijados en el correspondiente convenio y en función de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye»⁴⁸⁶.

De acuerdo con esta previsión legal, las funciones de la IGAE acerca del deber genérico de colaboración establecido en la Constitución y en la LOPJ quedan limitadas a los procesos penales en los que se sustancien delitos públicos de carácter económico, lo que se justifica por razones de coherencia, pues es en estas materias en las que se sustancian intereses públicos acordes con los conocimientos especializados de los funcionarios de este centro directivo⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ JIMÉNEZ VILLAREJO, C., «La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de Finanzas del Estado)», *RJD*, nº 31, 1998, p. 62; y FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2003, p. 535.

⁴⁸⁶ ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., «El apoyo de los interventores y auditores del Estado a la Administración de Justicia: Un análisis de las medidas cautelares», *CIGAE*, nº 13, 2005, p. 42.

⁴⁸⁷ La jurisdicción penal relativa a los delitos públicos de naturaleza económica será la adecuada para que los funcionarios de la IGAE puedan prestar sus servicios de apoyo judicial como expertos en auditoría y contabilidad pública, y siempre dentro de su ámbito de

La normativa citada se remite a la celebración de un convenio que delimite las condiciones de esta colaboración, con el fin de dotar de seguridad jurídica y estabilidad a las relaciones entre los órganos de la Administración de Justicia y la IGAE. El *Convenio de colaboración de 27 de diciembre de 1995 en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha de los delitos económicos relacionados con la corrupción entre los Ministerios de Justicia e Interior, Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria* ha establecido este marco de colaboración con el Ministerio Público mediante la creación de una unidad de apoyo de la IGAE en la Fiscalía Anticorrupción. Por el contrario, hasta el momento no se ha celebrado un Convenio de las mismas características con el Consejo General del Poder Judicial⁴⁸⁸.

En los delitos de naturaleza privada, por el contrario, debe recurrirse con carácter general a profesionales del ámbito privado, salvo que, de forma extraordinaria, en asuntos o procesos que, por su cuantía y trascendencia social fuese necesario, se considerase más adecuado el recurso a instituciones públicas. En la práctica, como afirma ROMASANTA MARQUÍNEZ, los órganos judiciales han requerido la colaboración de la IGAE más allá del marco, por sí indeterminado, de los delitos públicos económicos, tomando como base el art. 473.1 LOPJ, que establece expresamente que «podrán prestar servicios en la Administración de Justicia funcionarios de otras Administraciones que, con carácter ocasional o permanente, sean necesarios para auxiliarla en el desarrollo de actividades concretas que no sean las propias de los cuerpos de funcionarios a que se refiera este libro y que requieran conocimientos técnicos o especializados»⁴⁸⁹.

competencias, pues, por ejemplo, si se trata de recursos de carácter tributario, esta capacidad debe atribuirse a los funcionarios de la AEAT, JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *op. cit.*, 1998, p. 62. En las jurisdicciones civiles, mercantiles y de lo social, los intereses discutidos son de naturaleza privada, siendo en este caso idóneos para la realización de las funciones de auxilio judicial en cuestiones económicas y contables los profesionales del ámbito privado (auditores de cuentas, economistas y profesores mercantiles), GÓMEZ MARTÍN, F., *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial: Especial mención a la prueba pericial contable*, Barcelona, 2003, pp. 19 y 41.

⁴⁸⁸ Como afirma ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., sería necesaria la celebración de este convenio marco, así como la creación de una unidad especial de colaboración con la Administración de Justicia de la propia IGAE, encargada de atender los requerimientos cada vez más frecuentes de los órganos judiciales (*op. cit.*, 2005, pp. 42-44).

⁴⁸⁹ ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, pp. 42-43. En este sentido, la Memoria del año 1997 de la Fiscalía General del Estado dice que «mientras no se alcance el objetivo de constituir cuerpos de profesionales de estas materias al servicio de la Administración de Justicia (conforme al art. 508 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), sería conveniente que el nombramiento de peritos se realizase [...] entre personal de organismos públicos especializados: Intervención General de la Administración del Estado, Agencia Estatal de la

Estas actuaciones de auxilio y asesoramiento económico-financiero a la Administración de Justicia suelen englobarse bajo la denominación de auditoría forense y conllevan el desarrollo de tres funciones: la administración judicial de naturaleza gestora, la intervención judicial de naturaleza interventora y fiscalizadora, y la pericia contable de carácter asesor e inspector. A continuación se va a estudiar cada una de estas funciones de auditoría forense que ejerce la IGAE en apoyo de los órganos del Poder Judicial y del Ministerio Fiscal.

4.3.2. La auditoría forense de la Intervención General de la Administración del Estado como cumplimiento del deber de auxilio del Poder Judicial.

La prueba *pericial contable* es, como afirma BALAGUÉ DOMENECH, de suma importancia como medio de formación de la convicción del juez en los delitos de contenido económico-financiero pues, en esta materia, la evidencia acerca de la verdad material exige un elevado grado de precisión⁴⁹⁰.

El objeto de la pericia contable encargada a la IGAE puede ser muy diverso en razón a las características de los hechos y delitos afectados, pudiéndose clasificarse en los siguientes supuestos:

- a) *Dictámenes sobre auditoría de cuentas anuales*, con el fin de comprobar la situación financiera de una entidad, fundamentalmente pública.
- b) *Dictámenes sobre la gestión financiera o económica*, en los que se solicita

Administración Tributaria, etc.», FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1997, pp. 354-355. JIMÉNEZ VILLAREJO, C., ha denunciado que tradicionalmente las pericias relativas a la delincuencia económica se han atribuido a profesionales particulares, «lo que generaba serios problemas de objetividad e imparcialidad en su actuación que en ocasiones se traducían en sorprendentes coincidencias con la pericia aportada por el inculpado o acusado», lo que unido a las dificultades que plantea la llamada 'ingeniería financiera' justifica que «la pericia judicial sea confiada a la función pública» con preferencia a los profesionales del sector privado (*op. cit.*, 1998, pp. 61-62).

⁴⁹⁰ BALAGUÉ DOMENECH, J.C., *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso-administrativa y laboral*, 5ª edición, Bosch, 2007, p. 107. La prueba pericial en el proceso judicial es necesaria, pues, como afirma LÓPEZ-MUÑIZ GOÑI, M., el Juez es un perito en Derecho, pero «no se le puede exigir un conocimiento de todas las materias del saber humano, aunque tenga que resolver sobre ellas» (*La prueba pericial: Guía práctica y jurisprudencia*, 2ª edición, Editorial Colex, Madrid, 2004, p. 21). En todo caso, se trata de un medio de prueba, tal y como ha ratificado la LEC de 2000, pues prima el valor del dictamen o el informe pericial por encima de la labor de auxiliar del juez, que debe ser valorada libremente por el juzgador según las reglas de la sana crítica, RODRÍGUEZ GARCÍA, N., «Más sombras que luces en la regulación del dictamen de peritos en la Ley 1/2000, de enjuiciamiento civil», Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, nº 5, 2001, pp. 712 y 734. Acerca del debate doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la prueba pericial, vid., ABEL LLUCH, X., «La prueba pericial», en ABEL LLUCH, X., y PICÓ I JUNOY, J., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009, pp. 26-31.

una opinión sobre la gestión financiera realizada, sobre todo en relación con entes públicos.

- c) *Dictámenes sobre verificaciones de otros estados y documentos contables:* en este caso, las revisiones objeto de pericia serán más limitadas, centrándose en operaciones o actividades concretas, como, por ejemplo, en relación con la adjudicación de contratos, contratación de personal funcionario o laboral de entes públicos, justificación de pagos públicos, etc.
- d) *Dictámenes sobre valoraciones contables,* en los que se solicitará la valoración contable de ciertos bienes o la determinación del saldo de cuentas corrientes.
- e) *Asesoramiento técnico sobre aspectos económico-financieros,* en los que se puede pedir a la IGAE que emita su opinión sobre cuestiones económicas relacionadas con el presupuesto, la contabilidad, los ingresos y los gastos públicos.
- f) *Asesoramiento técnico sobre los informes de auditoría de cuentas.* La solicitud de la prueba pericial contable en este caso debe circunscribirse a la valoración de informes de auditoría de cuentas realizados sobre entidades públicas, pues la valoración de los informes de auditoría realizados sobre las empresas privadas corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En muchas de estas cuestiones, si estamos ante hechos relativos a entidades pertenecientes al sector público estatal, la IGAE habrá ya realizado sus oportunos informes de control financiero permanente o de auditoría pública. En estos casos, la función de la IGAE será únicamente la de cumplir con su deber de información, facilitando al órgano judicial los informes elaborados, salvo que el mismo estime oportuno la extensión del objeto del trabajo.

El procedimiento para la elección del perito o peritos por parte de la Intervención General de la Administración del Estado en el marco de los procesos penales implicará los siguientes trámites: (a) la *solicitud del órgano judicial*, indicando el motivo de la pericia; (b) la *elección del perito por la IGAE*, a través de la Oficina Nacional de Auditoría, que es el órgano encargado dentro de la estructura de este centro directivo para las cuestiones relacionadas con las pericias judiciales (Resolución de 9 de junio de 1998, del Interventor General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la distribución de funciones de la Oficina Nacional de Auditoría); y (c) la *designación por el órgano judicial*, quien tomará el juramento o

promesa del perito o peritos designados y concretará el objeto de la pericia⁴⁹¹.

Estos trabajos periciales se realizarán utilizando las técnicas de auditoría, salvo que el objeto de la pericia aconseje otro sistema de trabajo, para lo cual el auditor público deberá actuar siguiendo los criterios propios de su profesión, que se encuentran recogidos en las Normas de Auditoría del Sector Público. En estos casos deberá recurrirse, habitualmente, a la llamada auditoría completa, obviando el empleo de técnicas de estimación y de muestreo, pues en el ámbito judicial penal la evidencia generalmente ha de ser plena. El informe resultante se convertirá en el dictamen pericial, y deberá ser presentado ante el órgano judicial para poder ser examinado por el juzgador y las partes, debiendo ser ratificado en el juicio oral⁴⁹².

El perito será seleccionado por la IGAE entre el personal especializado que presta servicios en su centro directivo. La complejidad de los trabajos a realizar y las especiales características del trabajo de auditoría, que se realiza mediante equipos auditores, así como el hecho de que habitualmente el perito compatibilizará su labor con su trabajo rutinario o con otras pruebas periciales, hacen indispensable que las tareas periciales se desarrollen por un equipo de trabajo. Los componentes de estos equipos serán proporcionados por la Intervención General entre funcionarios expertos en auditoría y contabilidad pública, para lo que serán idóneos los miembros del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y los del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad. Además, este centro directivo facilitará al perito el personal auxiliar que precise para el desarrollo de su trabajo⁴⁹³.

⁴⁹¹ La regla general impuesta por la LECr es el nombramiento de dos peritos, salvo en el procedimiento abreviado en que es suficiente con uno, si bien la jurisprudencia ha mitigado este rigor formal considerando válidos los informes realizados por un solo perito, y más si se trata de instituciones oficiales y la pericia se realiza por un equipo de especialistas, y no existe oposición de las partes (SSTS de 17 de febrero de 1994 y de 15 de enero de 2002), vid. GÓMEZ MARTÍN, F., *op. cit.*, 2003, pp. 267-270. Acerca del procedimiento de designación de peritos en las fases sumarial y de juicio oral de la jurisdicción penal, vid. BALAGUÉ DOMENECH, J.C., *op. cit.*, 2007, pp. 107-111 y 115-118.

⁴⁹² Vid. GÓMEZ MARTÍN, F., *op. cit.*, 2003, pp. 270-271; y BALAGUÉ DOMENECH, J.C., *op. cit.*, 2007, pp. 114, 158-204.

⁴⁹³ El estatuto de este personal es el propio de los funcionarios de la Administración General del Estado, pues estas funciones se entenderán desempeñadas al servicio de la Intervención General de la Administración del Estado, sin que supongan ningún tipo de integración de la Administración de Justicia. En todo caso, en el desarrollo de los trabajos se encontrarán sujetos a las instrucciones recibidas de los Jueces y Tribunales dentro del marco del proceso y los deberes propios de todo perito de actuar con profesionalidad y veracidad conforme establece el art. 474 LECr, JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *op. cit.*, 1998, p. 63. Dada esta dualidad de vinculaciones sería aconsejable que se delimitara el estatus, dependencia y aseguramiento de responsabilidades profesionales de este personal funcionario colaborador de la Administración de Justicia, ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, p. 43.

El art. 13.1.h RD 1127/2008, como ya se ha señalado, establece que la colaboración de la Intervención General de la Administración del Estado con la Administración de Justicia debe regularse a través del oportuno convenio de colaboración, lo que no ha ocurrido hasta el momento. En este sentido, sería interesante valorar la oportunidad de crear unidades con dedicación exclusiva a la función pericial, incluso con presencia estable de la IGAE en los Juzgados y Tribunales, conforme a la recomendación realizada por el Fiscal General del Estado⁴⁹⁴.

Por su parte, la *administración y la intervención judicial* son medidas cautelares adoptadas en un procedimiento penal para asegurar el valor patrimonial de las acciones y participaciones embargadas, con el fin de asegurar las posibles responsabilidades civiles derivadas de la comisión de delitos económicos. La LECr remite su regulación a las normas previstas en el procedimiento civil y, en este sentido, el art. 727.2 LEC establece «[l]a intervención o la administración judiciales de bienes productivos, cuando se pretenda sentencia de condena a entregarlos a título de dueño, usufructuario o cualquier otro que comporte interés legítimo en mantener o mejorar la productividad o cuando la garantía de ésta sea de primordial interés para la efectividad de la condena que pudiere recaer»⁴⁹⁵.

El procedimiento para la adopción de estas medidas cautelares se ajustará a lo previsto en los arts. 630 a 633 LEC, priorizándose en el nombramiento de administradores e interventores el acuerdo de las partes, decidiendo en caso contrario la autoridad judicial⁴⁹⁶.

Las facultades del administrador judicial serán las que con carácter ordinario correspondan al órgano administrador sustituido, salvo que el juez disponga otra cosa, pero necesitará autorización judicial para enajenar o gravar participaciones

⁴⁹⁴ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2003, p. 536. En el mismo sentido, ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, pp. 42-44.

⁴⁹⁵ «La diferencia entre ambas figuras estriba en que el término ‘administración’ conlleva la gestión directa de los bienes sometidos a la misma, mientras que una ‘intervención’ comporta labores de asistencia, vigilancia y control sobre la administración que se está ejerciendo, bien por el propietario de los bienes o bien por persona designada para ejercer las funciones de administrador», VELÁZQUEZ MARTÍN, A., *La intervención judicial de bienes y empresas: Estudio procesal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 18-19 y 125-130. La normativa establecida en la LEC de 2000 tiene como antecedente histórico el Decreto-Ley 18/1969, de 20 de octubre, sobre administración judicial en el embargo de empresas, promulgado para un supuesto concreto, el célebre ‘caso Matesa’, ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, p. 45.

⁴⁹⁶ Vid. VELÁZQUEZ MARTÍN, A., *op. cit.*, 2009, pp. 40-58.

empresariales, inmuebles u otros bienes y derechos que por su naturaleza o importancia el órgano judicial hubiera señalado expresamente⁴⁹⁷.

Las facultades del interventor judicial se limitarán a tener conocimiento y aprobar la actividad ejecutiva de los administradores de la entidad, que conservan sus facultades ejecutivas, si bien éstos no podrán ejercerlas. El contenido de la intervención sobre la empresa deberá ser determinado por el órgano judicial, dentro de sus facultades, para establecer las medidas cautelares que estime necesarias⁴⁹⁸.

En relación a la selección y el estatus de este personal cuando el órgano judicial solicite su designación a la IGAE, la problemática es similar a la referida para la designación de peritos judiciales.

4.3.3. La unidad de apoyo de la IGAE ante la Fiscalía Anticorrupción: las funciones asesoras e inspectoras de apoyo al Ministerio Fiscal.

La Fiscalía Anticorrupción fue constituida por la Ley 10/1995, de 24 de abril, habiendo sido reformada por la Ley 24/2007, de 9 de octubre, que, entre otras modificaciones, le atribuye la denominación de *Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada*. Esta Fiscalía Especial intervendrá directamente en procesos penales de especial trascendencia, apreciada por el Fiscal General del Estado, en relación a los delitos económicos relacionados con la corrupción que se relacionan en el art. 19.Cuatro LEOMF (delitos contra la Hacienda Pública, delitos de prevaricación, malversación de caudales públicos, delitos de cohecho, etc.). El cumplimiento de las funciones de la Fiscalía Anticorrupción exige una sólida formación de sus funcionarios en las ramas del ordenamiento jurídico relacionadas con su esfera de competencia, pero, además, se hace necesario el apoyo de peritos en aquéllas otras menos relacionadas con su tradicional formación, como los temas económicos, que les permita ser «capaces de desentrañar la compleja trama sobre la que se sustenta frecuentemente la corrupción»⁴⁹⁹.

⁴⁹⁷ Vid. ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, pp. 46-47; y VELÁZQUEZ MARTÍN, A., *op. cit.*, 2009, pp. 63-77.

⁴⁹⁸ El interventor nombrado judicialmente puede proponer al órgano judicial las facultades necesarias para realizar adecuadamente esta función, así como la Intensidad de las medidas cautelares, que pueden oscilar «[d]esde la supervisión pasiva de los actos y negocios aprobados por el embargado, con finalidad informativa, hasta la atenuación o supresión de la autonomía de la voluntad de éste», ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., *op. cit.*, 2005, pp. 48-49.

⁴⁹⁹ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1995, p. 815. En el mismo sentido, la Recomendación R(2000)19 del Comité de Ministros del Consejo de Europa de 6 de octubre de 2000 aconseja, no sólo la especialización del Ministerio Fiscal en los sectores económicos, sino la creación, bajo el auspicio de estos fiscales especializados, de equipos multidisciplinares, y

Con tal finalidad, el art. 19. Seis LEOMF prevé la posibilidad de adscripción a la Fiscalía Especial de cuantos profesionales y expertos sean necesarios para auxiliarla de manera permanente u ocasional. Esta colaboración se ha concretado en la adscripción de expertos policiales, mediante la creación de dos Unidades de la Policía Judicial (una de la Policía Nacional y otra de la Guardia Civil), y de expertos económicos, a través de la creación de dos Unidades de Apoyo (una de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y otra de la Intervención General de la Administración del Estado). La creación y funcionamiento de las Unidades de Apoyo dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda se reguló mediante el *Convenio de colaboración de 27 de diciembre de 1995 en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha de los delitos económicos relacionados con la corrupción entre los Ministerios de Justicia e Interior, Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria* (CCUAFA)⁵⁰⁰.

La Unidad de Apoyo de la Intervención General de la Administración del Estado se fundamenta en las funciones de control financiero sobre el sector público estatal y sobre los perceptores de subvenciones y ayudas concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o Fondos de la Comunidad Económica Europea (exposición Sexta CCUAFA), siendo una manifestación directa de las funciones de auxilio y colaboración con la Administración de Justicia establecidas en el art. 13.1.h RD 1127/2008, a la que se ha hecho referencia *supra*. Su finalidad es prestar colaboración específica en los delitos conectados directamente con el gasto público, como son el fraude de subvenciones, la malversación de los caudales públicos y el fraude o las exacciones ilegales (exposición Sexta CCUAFA), con independencia de que la Fiscalía Especial o la Fiscalía General del Estado puedan recabar el auxilio de otras unidades de la IGAE. En la práctica, esta colaboración se ha extendido a otras materias de carácter económico, pues, como ha señalado enfáticamente el Fiscal General del Estado, dadas las funciones especializadas de los Interventores del Estado en auditoría y contabilidad, «cómo no va a ser relevante su asesoramiento pericial, no ya en los delitos que afectan a los caudales públicos sino también en

«esa reunión de competencias en un polo único es una de las condiciones de la eficacia de la intervención del sistema», JIMÉNEZ VILLAREJO, C., «Órganos especializados en relación con el crimen organizado: Audiencia Nacional, Fiscalía Especial, Policía Judicial», en GRANADOS PÉREZ, C. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001, pp. 367-368. Como es conocido, la Ley 24/2007, de 9 de octubre, por la que se modifica la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, reguladora del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal ha cambiado la denominación de esta Fiscalía por la de *Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada*.

⁵⁰⁰ JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *op. cit.*, 2001. pp. 364-366.

cuantas conductas punibles exigen el análisis y valoración de la actividad económica»⁵⁰¹.

Desde el punto de vista objetivo, las competencias de la Unidad de Apoyo de la IGAE en cuestiones financieras y contables se concretarían en las siguientes materias: la auditoría contable, el presupuesto, el gasto público (incluyendo la contratación administrativa y las subvenciones públicas), la contabilidad y la información económico-financiera en general⁵⁰².

Desde el punto de vista subjetivo, el ámbito de actuación natural de la IGAE es el control de las entidades públicas (y de los particulares que perciban fondos públicos), pero, en la práctica, el Ministerio Fiscal está encomendando con carácter general a esta Unidad de Apoyo cualquier función de asesoramiento de índole económico, aunque se encuentren implicados en el mismo entidades y fondos financieros de carácter privado.

Las funciones desarrolladas por esta Unidad de Apoyo van más allá, como afirma la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, de la clásica función de perito contable que emite su opinión técnica sobre los hechos económicos relacionados con un delito, caracterizándose por su flexibilidad y la plena disponibilidad de sus miembros. De una forma sistemática, y siguiendo a ESPINA, estas tareas se podrían agrupar en las siguientes categorías⁵⁰³:

- a) La *asistencia directa a los Fiscales*, mediante colaboraciones de carácter básicamente verbal, en cuestiones puntuales sobre cuestiones de índole económico.
- b) El *asesoramiento escrito* mediante notas, informes o propuestas sobre la interpretación de cuestiones jurídicas de carácter contable o presupuestario, las consecuencias jurídico-penales de informes de los diferentes Tribunales de Cuentas o, en los procesos penales, las posibles conductas irregulares cometidas y las actuaciones procesales a realizar para la prueba de las mismas.
- c) La *peritación* como elemento de prueba del Ministerio Fiscal en la

⁵⁰¹ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2003, p. 536.

⁵⁰² ESPINA, J., *Las unidades de apoyo en la Fiscalía Anticorrupción Española*, www.vlada.gov.sk [ref. 10 de julio de 2003], Bratislava, 2003, p. 3.

⁵⁰³ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1997, pp. 327-328 y 338-349; y ESPINA, J., *op. cit.*, 2003, pp. 3-4.

instrucción de la causa, que se reserva a casos de especial complejidad, dada la limitada composición de estas Unidades.

La dotación de personal se integrará por miembros, ya sean funcionarios públicos, profesionales o expertos, de la IGAE (cláusula 1ª CCUAFC), habiéndose destinado a esta Unidad funcionarios del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad⁵⁰⁴.

El procedimiento de actuación habitual se inicia a *requerimiento del Fiscal* y, generalmente, en el desarrollo de las diligencias de investigación de un posible hecho delictivo, acompañado, dependiendo de la complejidad del asunto, de un resumen de los hechos y una calificación provisional jurídico-penal de los mismos; para continuar con la elaboración de un *Memorando* por la Unidad de Apoyo sobre su posición, a los solos efectos de su conocimiento por el Fiscal-Jefe, por lo que, dado su carácter interno, no se incorporará a las diligencias de investigación, pudiendo sugerir al correspondiente Fiscal la práctica de determinadas diligencias; el *desarrollo de los trabajos* examinando la documentación que sobre los hechos esté disponible y cuyo acceso le deberá ser facilitado por el Ministerio Fiscal; la *emisión del informe* una vez finalizados los trabajos, generalmente de forma escrita, con independencia de los asesoramientos verbales que resulten necesarios; y, trimestralmente, un *seguimiento de los trabajos* encomendados por el cual las unidades de apoyo deberán dar cuenta a la Jefatura del estado de los asuntos⁵⁰⁵.

Las valoraciones positivas del trabajo desarrollado por las Unidades de Apoyo han sido reiteradas por parte del Ministerio Fiscal, considerándose, por ejemplo, en la Memoria anual de 1998 que «las Unidades de Apoyo, ya plenamente constituidas como un elemento constitutivo de la Fiscalía Especial, siguen prestando cada vez más eficazmente su asesoramiento al Ministerio Fiscal en las materias de su competencia. Y, en tal medida, representa una garantía para la Fiscalía en orden al mejor y más completo conocimiento de los asuntos sometidos a nuestro conocimiento y,

⁵⁰⁴ La dotación prevista en el momento de la firma del Convenio de colaboración era que esta Unidad contara con tres miembros, si bien inicialmente se superó este número al dotarse con dos funcionarios del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores y dos del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad. Además, se preveía expresamente la posibilidad de que posteriormente este número pudiera ser ampliado, y en función de esta prevención se ha ido incrementado el número de personal adscrito a esta Unidad durante los años de funcionamiento de esta institución, hasta fijarse en el año 1999 la plantilla de personal de la IGAE en nueve miembros, si bien algunos puestos se encontraban sin cubrir por falta de espacio físico en la sede de este organismo, FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2003, p. 535.

⁵⁰⁵ ESPINA, J., *op. cit.*, 2003, pp. 3-5.

consecuentemente, un factor decisivo para la eficacia de las acciones penales que ejercemos»⁵⁰⁶.

5. Conclusiones.

El *papel institucional* tradicional de la Intervención General de la Administración del Estado la convierte en el guardián de los fondos públicos en el ámbito interno del sector público estatal, a través de la intervención directa de las salidas y las entradas en las arcas públicas, y la inspección discrecional de los efectivos de personal y la existencia de bienes y valores monetarios. La asunción de otros objetivos relacionados con la fiscalización de las normas presupuestarias y administrativas, la eficiencia y los objetivos programáticos, y, más recientemente, el seguimiento de la disciplina presupuestaria, la han alejado de esta finalidad inicial, mediante el establecimiento de un modelo cuya organización y funciones se orienta, casi en exclusiva, al cumplimiento de estas otras finalidades.

Para ello se ha establecido un *modelo de control interno financiero* de carácter combinado, con una fiscalización previa limitada de legalidad y un control posterior de naturaleza gerencial, que se estructura en torno a una organización descentralizada, próxima a los centros gestores, que permitiría conocer de primera mano las deficiencias e irregularidades de la gestión pública; pero su ejercicio se encomienda a un personal que encuentra limitadas sus facultades, sobre todo en cuanto a su posible incidencia en el descubrimiento de defraudaciones ocultas, en cuestiones tales como su capacidad para acceder a las dependencias públicas o la falta de atribución legal de la condición de autoridad.

Por lo tanto, la *misión* actual de IGAE se circunscribe a garantizar la legalidad, la eficiencia económica y la disciplina presupuestaria, con el fin último de contribuir a la mejora de la gestión financiera de los recursos públicos, sin prestar especial atención a la salvaguarda de los recursos públicos. En consonancia con estas finalidades, la potestad de control atribuida *ex lege* a la IGAE se ejerce a través de funciones de naturaleza asesora, interventora y fiscalizadora. Las funciones inspectoras tienen un

⁵⁰⁶ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1999, pp. 249-250. En el mismo sentido, JIMÉNEZ VILLAREJO, C., afirma que «[h]a quedado suficientemente acreditado que la aportación específica de los conocimientos de los expertos ha permitido conocer aspectos esenciales de la actividad societaria —ingresos y gastos—, cumplimiento de las obligaciones tributarias, movimientos de cuentas corrientes, activos financieros, cuentas anuales y libros, registros contables y soportes documentales de la actividad societaria, etc., que reflejan conductas de trascendencia penal que, obviamente, no pueden apreciarse sin el análisis especializado de dichos expertos» (*op. cit.*, 2001. pp. 366-367).

carácter meramente auxiliar para responder al deber de denuncia cuando detecte actividades delictivas o que causen responsabilidad, o al deber de cooperación con la Administración de Justicia mediante la prestación de sus servicios especializados a los órganos del Poder Judicial o el Ministerio Fiscal. A pesar de ello, los objetivos relativos a la verificación de la legalidad y la racionalidad económica permiten, al menos, detectar indicios de la existencia de prácticas corruptas, pues ambos inciden en dos de sus elementos básicos como son, respectivamente, el abuso de poder, en cuanto que manifestación de un acto ilegal, y el daño a la Administración, en cuanto que manifestación de una gestión ineficiente económicamente.

La *función interventora*, antaño dirigida a la salvaguardia del dinero público, ha visto restringida su eficacia en esta materia, ya de por sí limitada funcionalmente por su carácter meramente reactivo ante la actuación del gestor, por la restricción en su aplicación a extremos o supuestos específicos, y por la supresión de algunas de sus facultades inherentes dirigidas, precisamente, a la corrección y el descubrimiento de actividades ilegales, como son la competencia para interponer recursos y reclamaciones en materia económico-administrativa y para la comprobación sorpresiva de las dependencias y establecimientos públicos.

El *control financiero permanente* tiene como objetivo verificar, de manera continua, la regularidad de la gestión de un servicio, organismo o entidad pública, sin que las normas técnicas que rigen su funcionamiento, primordialmente vinculadas a la auditoría, impidan la obtención de estas metas mediante el ejercicio de funciones fiscalizadoras, de comprobación formal, o inspectoras, de investigación de los hechos ocultos. La evolución legislativa y la práctica administrativa, con especial incidencia hasta el año 2003 de la atribución de la fiscalización plena *a posteriori*, ha orientado los trabajos de control financiero permanente desarrollados por las Intervenciones Delegadas hacia la comprobación de carácter formal sobre la documentación que consta en los expedientes administrativos, por lo que su efectividad real en la lucha contra la corrupción, aun de forma subsidiaria ante la falta de atribución objetiva directa, es escasa. Así, los informes generales sobre los resultados del control financiero permanente elaborados por la IGAE sobre los trabajos de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 no destacan el descubrimiento de ninguna práctica corrupta, y únicamente un supuesto de responsabilidad contable.

La *auditoría pública* reitera y completa los objetivos de verificación de la buena gestión pública, mediante el ejercicio de controles posteriores básicamente discrecionales. Las Normas de Auditoría del Sector Público aplicables a estos procedimientos de control permiten el ejercicio de funciones inspectoras, si bien no

con la finalidad de descubrir actos irregulares, sino actos contrarios a las normas de gestión o contables. Sin embargo, a pesar de ello, y aunque en menor medida que en el control financiero permanente, se mantiene la tendencia a realizar comprobaciones de carácter meramente formal basándose no sólo en el propio origen común con la otra modalidad de control posterior alrededor de la figura del control financiero, sino en la tendencia de los órganos controladores administrativos a evitar las actuaciones que implican su vinculación con actuaciones sancionadoras, al igual que ocurre con las inspecciones de servicios. Como muestra de esta tendencia, es significativo que los citados informes generales anuales, que también incluyen los resultados de las auditorías públicas, apenas faciliten información sobre la posible existencia de responsabilidades deducidas de estos trabajos de control.

El reconocimiento de las *funciones inspectoras* debiera completar el conjunto de funciones reconocidas a la IGAE, con el fin de cerrar el modelo de control interno de la actividad financiera pública; pero los intentos de regularla con nitidez en la II República, a través del Decreto de 1935, y en la LGP de 1977, mediante la inclusión del control financiero entre el conjunto de actuaciones de inspección financiera, fracasaron fundamentalmente por razones políticas, en el primer caso, y corporativas, en el segundo.

Por ello, en estos momentos los llamados *informes especiales* son la única manifestación de control interno inequívoca de una actividad inspectora, si bien de carácter meramente auxiliar y reactiva, que se pone en funcionamiento cuando en el ejercicio de algún control se detectan actuaciones irregulares de las que puedan deducirse responsabilidades penales o administrativas, con el fin de trasladar las actuaciones a las autoridades competentes para su enjuiciamiento. En este sentido, es significativo que la Memoria de la IGAE únicamente indique anualmente la emisión de informes especiales en el ámbito del control específico de los pagos a justificar y anticipos de caja fija, sin que se conozca la emisión de informes de esta naturaleza en los procedimientos de control ordinarios.

Por otra parte, las actuaciones de *auditoría forense* ejercidas por la IGAE en el ejercicio de sus funciones de auxilio judicial son otra manifestación, situada ya fuera de sus responsabilidades de controlador interno, de la imbricación de esta institución en la lucha contra la corrupción, a través del ejercicio de actividades de naturaleza asesora o inspectora, como la pericia contable; interventora y fiscalizadora, como la intervención judicial; e incluso gestora, en el caso de las administraciones judiciales. La principal actividad en este sentido, ya que se encuentra expresamente

institucionalizada, es la creación de una Unidad de Apoyo que presta servicios directamente en la Fiscalía Anticorrupción.

En definitiva, la configuración actual del sistema de control interno ejercido por la IGAE, al menos en la aplicación práctica con la que se desempeña, no le permite ser la primera instancia en la lucha contra la corrupción que afecte a la actividad financiera estatal, y si bien realiza funciones de investigación de posibles responsabilidades y de colaboración con la Administración de Justicia, estas únicamente ostentan, con carácter general, un carácter contingente o incidental. A pesar de ello, debería de ser suficiente, como indica GARCÍA MEXÍA, con «constatar la labor que estos órganos realizan para ser conscientes de su enorme potencialidad de control ético-público, en particular respecto de las diversas variedades de corrupción, siempre inspiradas por móviles de naturaleza económica y financiera». En este sentido, es preciso reiterar que, como ha declarado el Fiscal General del Estado, la labor de vigilancia directa de los funcionarios de los cuerpos de intervención y control sobre la gestión económico-financiera es especialmente importante, pues no es fácil que los Jueces o Fiscales, ante la ausencia de una Policía Judicial especializada en este campo, tengan noticias directas de la comisión de actos corruptos que perjudiquen los intereses públicos⁵⁰⁷

⁵⁰⁷ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, p. 159; y FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 1995, p. 814.

«En vez de ser jueces ante Dios de nuestros actos y palabras, en vez de juzgarlos en el tribunal de nuestra propia conciencia, donde más especialmente reside nuestro Señor, estamos sólo atentos al efecto que producen en los prójimos... Y así, guiados por el ajeno juicio y en la criba del mundo, vamos tejiendo la serie de nuestros actos, que acumulándose y concretándose producen nuestro carácter ante el mundo» (Unamuno, *Diario íntimo, Esclavitud*, s.f.).

CAPÍTULO TERCERO. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN.

1. Planteamiento.

El Tribunal de Cuentas es *un órgano colegiado de relevancia constitucional, dotado de independencia, que actúa como órgano supremo de control externo económico-financiero comisionado de las Cortes Generales y como órgano jurisdiccional exclusivo especializado en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable*⁵⁰⁸.

La doctrina lo ha definido como un órgano controlador de naturaleza funcional híbrida o mixta, pues ejerce una dualidad de funciones (la fiscalización y el

⁵⁰⁸ La categoría de órgano constitucional se reserva doctrinalmente para los órganos que ejercen las potestades de los tres poderes clásicos: legislativo, ejecutivo y judicial. La configuración constitucional ha incluido una serie de instituciones complementarias que ejercen, con distintos títulos jurídicos, funciones básicas que se desgajan de estos tres poderes, las cuales han recibido la denominación de órganos de relevancia constitucional. El Tribunal de Cuentas es uno de estos órganos constitucionalizados pues coadyuva al equilibrio institucional del Estado social y democrático de Derecho. Acerca del concepto de órgano de relevancia constitucional, conforme a la doctrina proveniente de la dogmática italiana y su aplicación al Tribunal de Cuentas, vid. LUCAS VERDÚ, P., «Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1982, p. 844; CAZORLA PRIETO, L.M., «Artículo 136.1», en GARRIDO FALLA, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001, pp. 2364-2365; SUEIRAS PASCUAL, M., «Aproximación al Tribunal de Cuentas: Naturaleza, funciones y organización interna», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 24-26; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 781. En sentido contrario, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y. defiende su carácter constitucional, pues considera que estamos ante una institución que participa en la dirección política de la Sociedad, ejerce una función como el control indispensable en la estructura del Estado democrático, y su régimen jurídico básico (funciones, competencias, estatus y colegialidad) se configura constitucionalmente (*op. cit.*, 2001, pp. 119-126).

enjuiciamiento) de muy diferente inserción constitucional en los regímenes políticos regidos por el sistema de división de poderes, ya que, como afirma MENDIZÁBAL ALLENDE, una se encuentra vinculada al control parlamentario y la otra al control jurisdiccional. Esta heterogeneidad de funciones crea una institución compleja con caracteres bien diferenciados: la función fiscalizadora, con un carácter supremo, técnico y de apoyo al Parlamento, y la función jurisdiccional, con las clásicas prerrogativas judiciales de plenitud e inamovilidad⁵⁰⁹.

En la Constitución de 1978 se reconoce en su art. 136.1 al Tribunal de Cuentas como «supremo órgano fiscalizador» y en el art. 153.d se le atribuye expresamente el control económico y presupuestario de los órganos de las Comunidades Autónomas. El desarrollo normativo se ha producido por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, si bien la legislación de los partidos políticos y el régimen electoral general, así como otra normativa sectorial, le atribuye competencias específicas⁵¹⁰.

⁵⁰⁹ La naturaleza prioritaria del Tribunal de Cuentas tras su refundación a principios del siglo XIX ha sido la de un auténtico Tribunal encargado de enjuiciar las cuentas públicas, en las que la actividad fiscalizadora era una mera función subordinada; y la Constitución de 1978 y su normativa de desarrollo han mantenido esta naturaleza mixta (administrativa y judicial), con competencias y potestades diferenciadas, aunque, como se verá, el mantenimiento de la terminología y las estructuras arcaicas ha planteado numerosos problemas interpretativos que la jurisprudencia ha debido de resolver; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 67-71. La naturaleza del Tribunal de Cuentas ha suscitado un intenso debate postconstitucional entre quienes defendían su naturaleza administrativa o judicial, pero en la actualidad se defiende con carácter mayoritario su naturaleza mixta basándose en el carácter netamente diferenciado de sus dos funciones básicas; vid. PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 779-782; y GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, pp. 140-141. Acerca de las diferentes posturas doctrinales mantenidas en la década de los 80, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F. «El control de la actuación del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 631-671; MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «La Administración Pública para el control parlamentario: El Tribunal de Cuentas», *HPE*, nº 80, 1983, pp. 76-78 y 86-88; y QUINTANA LÓPEZ, T., «El Tribunal de Cuentas y la teoría estatutaria del Derecho administrativo», *RAP*, nº 116, 1988, pp. 178-183. Para un análisis histórico de la evolución legal de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas, vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 613-622.

⁵¹⁰ Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *El control de los fondos públicos: Propuestas de mejora*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007, pp. 361-365; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *Manual de control externo*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 15-17. Acerca del proceso de elaboración de la normativa constitucional y legal, vid. GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 113-117. En el mismo sentido, con una referencia específica a la normativa propia de los OCEX, VERA SANTOS, J.M., *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pp. 25-37. El régimen jurídico básico del Tribunal de Cuentas se puede consultar en los principales manuales de Derecho financiero: SÁINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 1993, pp. 511-513; FERREIRO LAPATZA, J.J., *op. cit.*, 2006, pp. 230-231; PÉREZ ROYO, F., *op. cit.*, 2008, pp.

El ámbito de actuación definido constitucional y legalmente es universal, pues se incluye subjetivamente a todo el sector público estatal, autonómico y local, y a los particulares que gestionen fondos públicos o reciban ayudas públicas; y objetivamente, a la totalidad de la actividad económico-financiera pública, tomando como referencia las cuentas que deben rendir los gestores públicos (arts. 136 y 153.d CE y art. 4 LOTCu)⁵¹¹.

La delimitación subjetiva sobre el sector público de todos los niveles territoriales implica la concurrencia de su ámbito de competencias con los órganos superiores de control externo creados por las Comunidades Autónomas, sin que ello implique la impugnación de las facultades del Tribunal en dichos ámbitos territoriales, sino la necesidad de su coordinación institucional⁵¹².

530-533, MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, pp. 256-260; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 848-853; y CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, 2009, pp. 622-626.

⁵¹¹ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, pp. 82-84; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 167-172; PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, 1985, pp. 784-786; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 446-453; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 46-54. La doctrina y la práctica del Tribunal han excluido del alcance del Tribunal de Cuentas a las Administraciones de los órganos constitucionales no gubernativos (*v. gr.*, la Casa Real, las Cortes Generales, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o el Poder Judicial), pues, como señala PASCUAL GARCÍA, J., estos órganos «están dotados constitucionalmente de plena autonomía de gestión presupuestaria, la cual resultaría incompatible con la rendición de cuentas a *otra instancia*» (*vid. op. cit.*, 2005, p. 785); y, en el mismo sentido JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 451-453. Por el contrario, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ., ha sostenido el sometimiento al Tribunal de Cuentas de estas Administraciones constitucionales; y GÓMEZ SÁNCHEZ, afirma «que, legalmente, no cabe ver zonas inmunes a la acción del Tribunal de Cuentas, sea cual sea el órgano o instancia que maneje los fondos públicos» y, por lo tanto, la dotación a la Casa Real, conforme a lo establecido en el art. 65 CE, forma parte de los Presupuestos Generales del Estado, por lo que debe rendir cuentas aunque sus gastos no estén reglados, y la autonomía presupuestaria de órganos como las Cortes Generales y el Tribunal Constitucional implica la capacidad de decidir sobre su plan económico, pero no «que la ejecución de su presupuesto resulte inmune a la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas»; *vid. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., op. cit.*, 1983, p. 92; y GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 171.

⁵¹² La concurrencia de competencias entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX parte de la conocida premisa acuñada por el Tribunal Constitucional de que «el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable» (STC 18/1991, de 31 de enero) y, por lo tanto, como ha destacado PASCUAL GARCÍA, J., el carácter supremo del Tribunal de Cuentas no sitúa a los OCEX en un dependencia orgánica, ni funcional, por lo que «las medidas de coordinación del citado artículo 29 de la LFTCu no pueden imponerse coactivamente» (*op. cit.* 2005, pp. 789-801). A partir de 1989 se acordaron la celebración de reuniones de Coordinación que han avanzado en la colaboración desde el punto de vista de técnico (formación, normas de auditoría o intercambio de información), siendo menores los logros desde el aspecto funcional (planificación de la actividad fiscalizadora, metodología de trabajo y procedimiento de fiscalización), GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, pp. 151-155. En la reunión de Coordinación del Tribunal de Cuentas y los OCEX autonómicos, celebrada en Toledo los días 9 y 10 de septiembre de 1998

En el aspecto organizativo, el Tribunal de Cuentas es, en palabras de PASCUAL GARCÍA, un órgano complejo compuesto de una pluralidad de órganos unipersonales (Presidente, Consejeros, Fiscalía y Secretaría General) y colegiados (Pleno, Secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento, y Comisión de Gobierno), así como una serie de órganos de apoyo y otros órganos adscritos para su funcionamiento (el Interventor, el Gabinete Técnico y el Servicio Jurídico del Estado)⁵¹³.

La vinculación del Tribunal de Cuentas y la corrupción ha sido objeto de debate doctrinal acerca de su grado de implicación en la lucha contra esta lacra social. En este Capítulo se va a estudiar la naturaleza y funciones del Tribunal de Cuentas y su grado de vinculación real con los abusos de poder en beneficio privado a través de los siguientes apartados: (a) su papel institucional en la lucha contra la corrupción, (b) la función fiscalizadora como medio de descubrir los perjuicios contra la Hacienda Pública, y (c) la función jurisdiccional como medio para resarcir los daños producidos al erario público.

2. El papel institucional del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción.

2.1. La perspectiva histórica de la institucionalización del control externo: la censura de cuentas como punto de partida del control de los fondos públicos.

La preocupación del Monarca por la salvaguarda de sus finanzas y de los estamentos sociales por el destino de sus aportaciones tributarias y financieras motivaron en la Edad Media la aparición de mandatarios reales encargados del control de los fondos públicos, lo que desembocará alrededor de los siglos XIV y XV en la creación en los reinos españoles de instituciones superiores encargadas de la censura

se acordó la creación de una Comisión General de Coordinación, integrada por el máximo responsable de cada OCEX y representantes del Tribunal de Cuentas, a partir de la cual se han creado comisiones y subcomités sectoriales, como la Comisión de Coordinación de Comunidades Autónomas y la Comisión de Coordinación de Corporaciones Locales, que se reúnen, al menos, dos veces al año, y que entre cuyos trabajos cabe destacar el intercambio de información para la coordinación de los programas de fiscalizaciones, vid. FIDALGO PÉREZ, D., «Las Entidades Locales en el entorno de la globalización», *Cuadernos de Gestión Pública Local*, <http://www.isel.org> [ref. 10 de agosto de 2009], L, Primer Semestre, 2003; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 381-383. En el mismo sentido, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 163-166 y 199-216. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «Los recursos contra las resoluciones de los órganos de la jurisdicción contable», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006, pp. 56-63; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 17-18.

⁵¹³ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 782. En el mismo sentido, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 135-157; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos: La doctrina del Tribunal de Cuentas y Supremo. La acción pública*, Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2006, p. 65; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 378-406; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, p. 21.

de las cuentas presentadas por quienes gestionan los recursos públicos. A esta filosofía responden las figuras de la *Cámara de Comptos de Navarra*, el *Maestre racional* de la Corona de Aragón y la *Contaduría Mayor de Cuentas* castellana. La preeminencia de las instituciones de la Corona de Castilla motivará que el reconocimiento constitucional del siglo XIX de la fiscalización externa de las cuentas públicas adopte como referencia la Contaduría Mayor de Cuentas creada por las Ordenanzas de Juan II de 2 de julio de 1437, aunque aun durante este siglo volverán a restaurarse temporalmente, en virtud de los diferentes avatares históricos, las instituciones tradicionales de los restantes reinos españoles. En la **Figura 21** se señalan las principales fases de la evolución de esta institución con detalle de los principales hitos legislativos, funcionales e institucionales que han marcado este proceso⁵¹⁴.

⁵¹⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS, «Evolución histórica», <http://www.tcu.es> [ref. 19 de julio de 2007], s.f. Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 3, 2001, pp. 163-166; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 24-30; MEDINA GUIJARRO, J., y PAJARES JIMÉNEZ, J.A., «La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su 'propia jurisdicción' en la historia y en la Constitución Española», *RECE*, nº 21, 2005, pp. 35-36; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 366-371. En sentido contrario, GARCÍA CRESPO, M., considera que no tiene sentido hacer referencia a un control del gasto en un Estado absolutista, por lo que los orígenes del Tribunal de Cuentas deben buscarse en el momento en que surgen los controles externos independientes del Ejecutivo en los Estados constitucionales, lo que en España se produce con el primer reglamento orgánico de 1820 («Capítulo 5...», 2005, pp. 139-140); VELARDE FUERTES, J., insiste que el Tribunal de Cuentas no procede de la Contaduría de Cuentas, que era un control interno que murió en una Dirección General del Ministerio de Hacienda, sino que nace en la reforma de 1845 como un control externo («Prólogo», en JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 29); y NAVAS VÁZQUEZ, R., reafirma estas opiniones al señalar que «el reiteradísimo recurso a este tipo de antecedentes históricos parece olvidar las profundas diferencias entre aquellas instituciones de origen bajomedieval -o más- y las derivadas del constitucionalismo liberal, que son diferencia de origen, de función y de finalidad, como poco» (*op. cit.*, 2006, p. 307). De forma ecléctica puede afirmarse, siguiendo a GONZÁLEZ GARCÍA, E., que en la etapa preconstitucional del Tribunal de Cuentas ya pueden encontrarse los caracteres iniciales del control externo, pues en las primeras asambleas estamentales se detectan, de forma yuxtapuesta, desde los simples controles contables sobre las cuantías otorgadas, la fiscalización de la aplicación de las cantidades entregadas a los fines acordados o el intento de examinar la adecuada finalidad del gasto propuesto. Posteriormente, se trasladarán estas inquietudes estamentales, ante la pérdida de poder de las Cortes Generales, a los intentos de formar parte de los Consejos como el de Hacienda e influir en el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Cuentas, órgano inicialmente creado por «razones de buena administración interna, desarrollando funciones que hoy, en su mayor parte, habríamos de calificar como interventoras en sentido estricto» (*op. cit.*, 1982, pp. 599-601 y 605-612). En definitiva, la esencia y finalidad del organismo superior de control de la economía pública, caracterizado por su ajeneidad a los administradores y gestores, su ejercicio posterior a la gestión analizada y la diversidad de sus objetivos conforme a la evolución política y técnica, se encuentra a lo largo de toda su historia absolutista y constitucional, con independencia de su diferente adscripción institucional, MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 19-20.

Figura 21. Etapas de la evolución institucional y funcional del Tribunal de Cuentas.

ETAPAS	Legislación	Funciones	Instituciones
Etapa preliminar (1812-1851)	Constitución de 1812	De la censura contable a la censura judicial	✓ Contaduría Mayor de Cuentas (1812-1814) ✓ Tribunal de Contaduría Mayor de Cuentas (1814-1820) ✓ Contaduría Mayor de Cuentas (1820-1828) ✓ Tribunal Mayor de Cuentas (1828-1851)
Etapa clásica (1851-1911)	Ley de 1851 Ley de 1870 Ley de 1877	De la censura judicial a la censura jurisdiccional	✓ Tribunal de Cuentas del Reino (1851-...)
Etapa moderna (1911-1978)	Ley de 1911 Decreto-Ley de 1924 Ley de 1934 Ley de 1941 Ley de 1953	De la censura jurisdiccional a la fiscalización parlamentaria	✓ Tribunal de Cuentas del Reino (...-1924) ✓ Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (1924-1930) ✓ Tribunal de Cuentas del Reino (1924-1931) ✓ Tribunal de Cuentas de la República (1931-1941) ✓ Tribunal de Cuentas (1941-1953) ✓ Tribunal de Cuentas del Reino (1953-1978)
Etapa contemporánea (1978-...)	Constitución de 1978 Ley de 1982 Ley de 1988	De la fiscalización parlamentaria a la auditoría pública	✓ Tribunal de Cuentas (1978-...)

Fuente: Elaboración propia

La *etapa preliminar (1812-1851)* intenta conjugar, como afirma MENDIZÁBAL ALLENDE, la tradición histórica de la institución, como órgano contable que censura las cuentas públicas, con el modelo francés, que establece un órgano especializado en examinar las cuentas del Estado con carácter previo a la aprobación de las Cortes. La resultante es un órgano de naturaleza híbrida gubernativa y judicial, que si bien inicialmente realiza un control contable encargado de comprobar que las partidas de gastos e ingresos estaban justificadas, en este periodo su razón de ser empieza a centrarse, como significa FERNÁNDEZ PIRLA, en la legalidad de la Hacienda Pública. A pesar de este principio reformador, el Tribunal de Cuentas permanecerá anclado en esta etapa inicial, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, a un defecto estructural básico: su dependencia real o virtual del Gobierno a través del Ministerio de Hacienda, lo que explica la escasa significación del examen de las cuentas y el predominio de la función jurisdiccional⁵¹⁵.

⁵¹⁵ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*, Instituto de Estudios Fiscales, 2000, pp. 32-33; FERNÁNDEZ PIRLA, J.M., «El Tribunal de Cuentas en el Estado social de Derecho», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985, pp. 203-203; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «Prólogo», en MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit. bib.*, 2000b, pp. 19-20.

La Constitución de Cádiz de 1812 inicia la refundación de la institución como órgano técnico de naturaleza gubernativa encargado de la censura de las cuentas públicas previa a su aprobación en Cortes, al establecer en su art. 350 que «para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una contaduría mayor de cuentas, que se organizará por una ley especial». El Decreto de 7 de agosto de 1813 establece las bases de la Contaduría Mayor de Cuentas con dependencia del Gobierno, con predominio de la tradición española como órgano superior de revisión contable, pero con dos novedades basadas en los nuevos principios constitucionales: las funciones judiciales, en cuanto adquieran forma contenciosa, se trasladan a los Tribunales de Justicia; y la aprobación de las cuentas generales corresponde, con efectos exclusivamente políticos, a las Cortes Generales. El Real Decreto de 11 de agosto de 1814, en la nueva etapa absolutista, integra el Tribunal de Contaduría Mayor de Cuentas como Sala quinta del Consejo de Hacienda, y la Real Orden de 14 de marzo de 1816 diferencia con claridad entre los miembros del Tribunal y la Contaduría. El Real Decreto de 20 de mayo de 1820, bajo la égida del trienio liberal, repone a los Contadores mayores del periodo constituyente y el Real Decreto de 30 de junio de 1820 aprueba la Instrucción para el desempeño de las funciones y facultades de la Contaduría Mayor de Cuentas, considerado el primer reglamento orgánico de la institución, con sus funciones gubernativas de examen y enjuiciamiento de las cuentas, y jurisdiccionales de apremio de los retrasos y atención de las reclamaciones. La Real Cédula de 10 de noviembre de 1828 cierra, en expresión de MENDIZÁBAL ALLENDE, el «ciclo tradicional abierto en 1437», mediante la creación del Tribunal Mayor de Cuentas como órgano administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda, con una dualidad de funciones: como *Autoridad gubernativa*, que examina y fenece las cuentas, y como *Autoridad judicial*, que apremia a quien no presenta las cuentas, persigue los alcances y castiga «los delitos de falsificación, infidencia y abusos que resulten de ellos» (art. 3)⁵¹⁶.

⁵¹⁶ Cfr. VELARDE FUERTES, J., «El control externo de los gastos públicos», *PGP*, nº 18, 1996, pp. 37-40; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2000, pp. 27-124; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 32-37; MANTECA VALDELANDE, V., *Formación del control externo del sector público en la España contemporánea: El Tribunal de Cuentas origen y evolución*, Sindicatura de Comptes, Valencia, 2002, pp. 25-95; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 371-373. A pesar de este constante 'tejer y destejer' histórico, la Contaduría Mayor de Cuentas conservará aún sus características básicas de órgano gubernativo de revisión de contable que se conectará a las Cortes Generales, cuando lo permitan los vaivenes constitucionales, mediante la presentación anual de las cuentas, mandato que nunca se cumplimentó de la forma adecuada, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *op. cit.*, 1982, pp. 614-616.

La *etapa clásica (1851-1911)* trata de configurar el Tribunal de Cuentas con unos caracteres propios de un sistema democrático parlamentario, con la judicialización plena de sus funciones, que dejan de tener carácter delegado o retenido; la independencia de sus miembros, a los que se les dota de inmovilidad; y la separación del Poder Ejecutivo, al vincularse la institución a las Cortes Generales. El Tribunal de Cuentas resultante adopta un perfil de controlador externo del Poder Ejecutivo, bajo el triunfo del principio, como afirma VELARDE FUERTES, de que el Ejecutivo no puede juzgarse a sí mismo, tal y como había sido largamente debatido, tanto por la doctrina científica como en sede parlamentaria. En definitiva, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA, en esta nueva etapa se intenta romper los lazos del Tribunal con el Ejecutivo al reafirmar su independencia, pero insistiendo en su carácter judicial⁵¹⁷.

La Constitución de 1845 marca el prelude de la etapa reformadora de la Hacienda Pública y, como primeras medidas en materia de control, se dictan el Real Decreto de 24 de octubre de 1849, que aprueba un Reglamento del Tribunal de Cuentas como órgano encargado de recibir las cuentas que mensualmente deben rendir los empleados que manejen fondos del Estado; y la Real Orden de 21 de junio de 1850, que incardina el Tribunal de Cuentas dentro de la Dirección General de lo Contencioso del Ministerio de Hacienda. La Ley Orgánica de 25 de agosto de 1851 supone, en palabras de MENDIZÁBAL ALLENDE, la apertura de una «nueva perspectiva estructural y funcional de la jurisdicción contable», que instaura la denominación del Tribunal de Cuentas del Reino; y el Reglamento de 2 de septiembre de 1853 desarrolla el régimen de enjuiciamiento mediante dos modalidades: el juicio de cuentas que deben rendir los gestores públicos, y los expedientes de reintegro por alcances derivados de las cantidades defraudadas y distraídas de su legítima aplicación⁵¹⁸.

⁵¹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000b, p. 20; y VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, p. 40.

⁵¹⁸ Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2000, pp. 125-164; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 37-39; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 109-166; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 373-374. En esta división funcional que define la Ley de 1851, los expedientes sobre los alcances y los desfalcos mantienen su carácter administrativo, asumiendo las competencias de los primeros los gobernadores provinciales y las de los segundos el propio Tribunal, GONZÁLEZ GARCÍA, E., *op. cit.*, 1982, pp. 616-617. Por el contrario, los delitos de falsificación y malversación de residencia recaerán en la jurisdicción ordinaria, por lo que la labor del Tribunal ante los abusos descubiertos consistirá en exigir su reintegro, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal y proponer al legislativo las reformas necesarias en las Memorias anuales, MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 79-87. Este esquema de censura de cuentas de carácter jurisdiccional consolidado por la Ley de 1851 se

La Constitución de 1869 reconocerá implícitamente al Tribunal de Cuentas, con la denominación acuñada por la Ley de 1851, al establecer el nombramiento por las Cortes de sus miembros (art. 58.5). La Ley Orgánica de 28 de junio de 1870 y el Reglamento de 8 de noviembre de 1871 reafirman su carácter judicial al recoger sus funciones de enjuiciamiento, pues le corresponde el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y demás asuntos que le tengan encomendados, realizando esta actividad con un carácter revisor de la actividad administrativa, ya que examinará los fallos sobre las cuentas realizados por el Interventor General o el Centro de Contabilidad. A esta actividad de enjuiciamiento se une una actividad fiscalizadora cuyo resultado se plasmará en las Memorias ordinarias o extraordinarias, que se elevarán a las Cortes, en relación con la Cuenta General del Estado, concesión de créditos extraordinarios y suplementos de créditos, los contratos para la adquisición de fondos, la falta de rendición de cuentas, los actos ilegales comunicados por los ordenadores e interventores de la Administración y las denegaciones del Gobierno a la propuesta de suspensión de los cuentadantes morosos con categoría de director general⁵¹⁹.

La Constitución de 1876 realiza un reconocimiento exclusivamente implícito del Tribunal de Cuentas, al hacer Senador a su Presidente por derecho propio (art. 21), pero elimina cualquier referencia a su vinculación gubernativa o parlamentaria. La Ley de 3 de julio de 1877 incardinará la institución, tras largo debate parlamentario, en la Corona, como el resto de poderes judiciales, pero con vinculaciones con el Ejecutivo (que nombra a sus miembros) y el Legislativo (a quien informar del examen de la Cuenta General). Los Reglamentos orgánicos de 28 de noviembre de 1896 y de 8 de agosto de 1907 mantienen la preeminencia de las funciones judiciales, pero las Memorias remitidas a las Cortes, en especial las de carácter crítico con la ejecución presupuestaria, empezarán a cobrar cada vez más importancia política y doctrinal⁵²⁰.

reproducirá sustantivamente en las Leyes posteriores de 1870, 1877, 1934 y 1953, sin más diferencias que las propiciadas por las diferentes *supraestructuras* constitucionales y las transformaciones del ordenamiento jurídico, MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «Fiscalización económica del sector público y jurisdicción contable en la doctrina del Tribunal Constitucional», *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 34, Madrid, 2004, p. 73.

⁵¹⁹ Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2000, pp. 165-228; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 39-40; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 167-184; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 374-376; y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 92-96.

⁵²⁰ Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2000, pp. 229-316; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 41-43; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 193-218; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 373-376, y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 96-103.

La *etapa moderna (1911-1978)* debiera haber consagrado la igualdad de la doble vía funcional del Tribunal de Cuentas como órgano de enjuiciamiento contable y de asesoramiento parlamentario en la fiscalización de la Cuenta General, además de iniciarse la fiscalización de la gestión económica más allá de los criterios de legalidad, pero los conocidos avatares históricos impidieron que esta evolución se produjera a la par con los países de nuestro entorno. La LACHP de 1911 regula por primera vez de forma técnicamente depurada las funciones fiscalizadoras de la Cuenta General y de los cuentadantes directos, así como las funciones judiciales de enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Por su parte, los Reglamentos orgánicos de 3 de octubre de 1911 y de 9 de agosto de 1923 plasmaron el desarrollo procesal de esta nueva realidad⁵²¹.

El régimen del General Primo de Rivera instaura el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, por Real Decreto de 19 de junio de 1924, como único órgano superior fiscal de la nación, resolviendo la polémica entre la unidad o duplicidad de órganos de control por única vez en nuestra historia a favor del carácter unitario, dependiente de las Cortes. Este Real Decreto y el Reglamento de desarrollo de 3 de marzo de 1925 establecerán por primera vez la distinción entre la fiscalización previa, propia de las facultades interventoras, y la fiscalización consuntiva propia del examen posterior de las cuentas, pero a nivel funcional mantendrán la distinción entre funciones interventoras, judiciales y asesoras, y a nivel formal reforzarán el carácter judicial, al caracterizar a sus miembros como magistrados y a sus resoluciones con la denominación propia del lenguaje forense. El Decreto Ley de 4 de febrero de 1930, ya en la etapa del General Berenguer, repondrá las instituciones antecedentes, pero manteniendo la vigencia del Reglamento de 1925⁵²².

⁵²¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000b, p. 20. Cfr. GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 43; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 218-233; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «El Tribunal de Cuentas entre el regeneracionismo y la Dictadura (I)», AA, nº 17, 2003, pp. 385-443; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «El Tribunal de Cuentas entre el regeneracionismo y la Dictadura (II)», AA, nº 18, 2003b, pp. 445-507; y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 103-107.

⁵²² Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública», RAP, nº 56, 1968, pp. 123-190; VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 40-41; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 44-45; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 237-276; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 376; y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 107-121 y 148-151. La referencia al nombramiento en Cortes de los miembros del Tribunal de Cuentas era incongruente con un régimen político en el que esta institución estaba disuelta, por lo que transitoriamente se atribuía al Presidente del Directorio Militar esta competencia, por lo que cabe afirmar, siguiendo a GUTIÉRREZ ROBLES, A., que «sin duda el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública representa el caso insólito de un órgano al que se dotó de un Estatuto cuya plena vigencia se subordinaba a la desaparición del régimen político que lo creaba» (*op. cit.*, 1993, pp. 194-196). El Reglamento de 1925 fue un «terco Guadiana reglamentario» que

La II República incardinará plenamente el Tribunal de Cuentas en el Poder Legislativo y tratará de modernizar su funcionamiento atribuyéndole, no sólo la censura de las cuentas públicas, sino la fiscalización de la gestión económica en su conjunto. Con carácter previo, el Decreto de 6 de octubre de 1931 adoptó la denominación de Tribunal de Cuentas de la República, y la Constitución de 1931 estableció en el art. 109 que «[l]as cuentas del Estado se rendirán anualmente y, censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República, éste, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, comunicará a las Cortes las infracciones o responsabilidades ministeriales en que a su juicio se hubiere incurrido», y en el art. 120 declaraba que «[e]l Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado». La Ley Orgánica de 29 de julio de 1934 y el Decreto de 16 de julio de 1935 no responderán, como ha destacado NÚÑEZ PÉREZ, a este criterio renovador al retrotraerse a la tradicional concepción del Tribunal como jurisdicción especial y privativa para la gestión económico-financiera, encargado de la censura de las cuentas públicas y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable; si bien, como señala MARTÍNEZ PÉREZ, se incorporan a su labor fiscalizadora las visitas de inspección a los centros gestores para verificar su funcionamiento real y no meramente formal, que no podrá desarrollar plenamente por la falta de estructura político-social⁵²³.

El régimen del General Franco reestableció, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, la dependencia virtual del Ministerio de Hacienda, cuyos miembros podían «incluso ser revocados *ad nulum*» y, de esta forma, como señala NIETO DE ALBA, «los controles internos y externos se confundían, no se diferenciaban las responsabilidades (contables, de gestión y políticas)». La Guerra Civil y el periodo de posguerra mantuvo al Tribunal de Cuentas, en palabras de MENDIZÁBAL ALLENDE en «una precaria vida vegetativa», que llegará a vaciarle de organización interna al traspasar la mayor parte de sus funcionarios al Ministerio de Hacienda por la Ley de 24 de enero de 1941; si bien los Decretos-leyes de 25 de octubre de 1946 y 31 de

mantuvo su vigencia, salvo breves periodos, hasta su derogación formal por la LFTCu en 1988, MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «Los procesos ante la jurisdicción contable a lo largo del siglo XX (1925-1988)», AA, nº 39, 2001b, p. 1276.

⁵²³ Cfr. VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, p. 41; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 45-46; NÚÑEZ PÉREZ, M., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización», *RECE*, nº 12, 2002, p. 179; MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 279-321; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 376-377; y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 121-131.

enero de 1947 y la Ley de 17 de julio de 1948 reordenaron y habilitaron de nuevo su organización directiva y funcionarial, y asimismo se mantuvo transitoriamente la vigencia del Reglamento de 1935 y parcialmente el de 1925. La Ley de 3 de diciembre de 1953 de organización, funciones y procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino establece, en *materia orgánica*, que el nombramiento y cese de sus miembros se produce por el Jefe del Estado y el nombramiento del Secretario General por el Ministerio de Hacienda; y, en *materia funcional*, distingue una función jurisdiccional prioritaria, que examina y certifica el resultado de las cuentas, incluida la Cuenta General, tramitando los expedientes de alcance y reintegro y de los de cancelación de fianzas, y una función fiscal, que asesora a las Cortes y al Jefe del Estado del cumplimiento de la Ley de Presupuestos y demás normativa fiscal. La Ley 87/1961, de 23 de diciembre, se dirige a someter al Tribunal a las nuevas entidades creadas por la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas y de Tasas y Exacciones. Finalmente, la Ley Orgánica 1/1967, de 10 de enero, incluye al Tribunal de Cuentas dentro de las instituciones conformadoras del Estado y mantiene sus funciones jurisdiccionales y fiscales, aseverando su independencia funcional y su nombramiento directo del Jefe del Estado, pero trasladando la competencia para aprobar la Cuenta General del Estado a las Cortes Generales⁵²⁴.

La *etapa contemporánea (1978-...)* se caracteriza por la 'desjudicialización' de las cuentas, con un Tribunal de Cuentas dependiente plenamente de las Cortes Generales a quien, como afirma MENDIZÁBAL ALLENDE, se le atribuye una doble función fiscalizadora y de enjuiciamiento que tiene como finalidad última apoyar el trabajo de control parlamentario. La definición constitucional mantiene, como señala VELARDE FUERTES, el corte judicialista de la institución con el mantenimiento de la censura de cuentas públicas, pero el desarrollo legal diferencia con claridad las labores de fiscalización y las de enjuiciamiento, pues la diversa naturaleza de ambas (control parlamentario y control judicial, respectivamente), impedía su ejercicio indiferenciado. La distinción funcional más palpable con la etapa anterior será, como afirma MURILLO BERNÁLDEZ, que las cuentas no se remitirán al Tribunal para ser enjuiciadas desde el punto de vista de la legalidad, sino para ser fiscalizadas conforme

⁵²⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000b, p. 20; y NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007. Cfr. MURILLO BERNÁLDEZ, J.F., «La evolución de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en relación con el art. 12 de la Ley Orgánica de 12 de marzo de 1982», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985, pp. 64-65; GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 46; VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 43-44; NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2002, pp. 179-180; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2005, pp. 220-273; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 377-378.

a la eficacia y la eficiencia exigidas constitucionalmente. El resultado tras el desarrollo legal y la decantación práctica, doctrinal y jurisprudencial de sus funciones es una nítida diferenciación entre la fiscalización del sector público y la jurisdicción contable tal y como corresponde, como señala SALA SÁNCHEZ, a un Estado de Derecho⁵²⁵.

La Constitución de 1978 define al Tribunal de Cuentas como «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público» y le atribuye las funciones de *fiscalización presupuestaria* para «el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado», y de *censura y enjuiciamiento* de las cuentas públicas, debiendo en ambos casos *informar* a las Cámaras parlamentarias (art. 136.1 y 2 CE). La Ley Orgánica 2/1982, de 13 de mayo, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas diferencian estas funciones desde una perspectiva más actual: las funciones fiscalizadoras de la Cuenta General del Estado y el resto de las cuentas públicas se conforman como actividad unitaria ejercida a través de distintas modalidades y que se dirige a verificar el conjunto de la gestión desde la perspectiva de la legalidad y la racionalidad económica; y la función jurisdiccional se restringe al enjuiciamiento posterior de la responsabilidad contable, cuando existan razones objetivas para ello, como jurisdicción especial que presenta las características y garantías propias de todo órgano judicial⁵²⁶.

Este nuevo Tribunal de Cuentas ha tenido que atender, como afirma VELARDE FUERTES, a nuevas realidades en estos últimos treinta años, como la descentralización político-administrativa, las exigencias de transparencia de la contabilidad y gestión pública, la prioridad del equilibrio presupuestario, los procesos de privatización y externalización, la conexiones financieras con la Unión Europea y

⁵²⁵ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, p. 71; VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 45-47; MURILLO BERNÁLDEZ, J.F., *op. cit.*, 1985, pp. 65-67; y SALA SÁNCHEZ, P., «Poder Judicial y Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 12, 2002, pp. 129-131. Por lo tanto, en la nueva etapa del control externo se abandona la censura dirigida a verificar la justificación formal de las cuentas por la fiscalización completa de la actividad económico-financiera del conjunto del sector público, aceptando como técnica de control «la irrupción de la auditoría», NÚÑEZ PÉREZ, M., «De la Constitución Española al Tratado de Lisboa: Treinta años del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 31, 2009b, pp. 27-28.

⁵²⁶ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1982c, pp. 39-40; MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, pp. 67-71; GARCÍA CRESPO, M., «El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 3, 1999, p. 97; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 378. A pesar de que la Constitución de 1978 puede calificarse de muy 'tradicional' en su esquema de competencias y poderes, a largo plazo los principios constitucionales tales como la legalidad administrativa (art. 103.1 CE), la eficiencia y economía (art. 31.2 CE), la unidad jurisdiccional (art. 117.5 CE) o la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), han servido «como catalizador» de la configuración moderna del Tribunal de Cuentas, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 305-306.

las nuevas entidades públicas, como las fundaciones. De forma paralela, los métodos de fiscalización se han ido homologando a los utilizados por las restantes EFS, incorporando paulatinamente la técnica propia de la auditoría pública⁵²⁷.

2.2. El principio de independencia del Tribunal de Cuentas como premisa para la lucha contra la corrupción.

La potestad originaria del control externo sobre el Gobierno le corresponde a las Cortes Generales (art. 108 CE), si bien la Constitución establece un órgano especializado, de carácter técnico, que censura las cuentas públicas con el fin de facilitar esta función de control parlamentaria. Para ello configura una institución de control, inspirada en el modelo tradicional latino de origen francés, que responde a las siguientes características: constitucional, colegiada, externa, especializada, comisionada e independiente⁵²⁸.

⁵²⁷ VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2007, p. 30. En el mismo sentido, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 306-308.

⁵²⁸ Estas características se adaptan plenamente al modelo ideal de institución de control externo de cuentas públicas previsto en los estatutos de la INTOSAI —organización internacional que agrupa a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados Miembros de Naciones Unidas— conforme a los principios del control público de su Declaración de Lima de 1997 (IX Congreso de INTOSAI): (1) la independencia funcional, orgánica y financiera debe estar sancionada por la legislación, (2) el objetivo se debe extender a la legalidad, la regularidad y la eficiencia, (3) la cooperación con el parlamento, y (4) la cooperación con los gobiernos en las reformas administrativas, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 778; y GARCÍA CRESPO, M., «Capítulo 1. Una visión general del control público», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005, pp. 36-37. Las instituciones de control externo en la Europa occidental han constituido cuatro modelos con características propias en su composición (unipersonal o colegiada) y sus potestades (fiscalizadoras, asesoras o jurisdiccionales), que se han extendido a la mayor parte de los países bajo su influencia política e histórica: (a) el *modelo latino* (Francia, Italia, Bélgica, Grecia, Portugal y España), originario del republicanismo francés, que se caracteriza por instituciones colegiadas e independientes del Ejecutivo, con potestades fiscalizadoras, asesoras y jurisdiccionales para enjuiciar las irregularidades en la gestión de los fondos públicos; (b) el *modelo germánico* (Alemania y Países Bajos), que se basa en instituciones colegiadas, independientes del Poder Ejecutivo y con potestades de fiscalización y asesoramiento dirigidas al Parlamento y al Gobierno, y sin poderes jurisdiccionales; (c) el *modelo anglosajón* (Reino Unido, Irlanda y Dinamarca), que cuenta con instituciones unipersonales, independientes del Ejecutivo, y con potestades de fiscalización y asesoramiento, en los que la función jurisdiccional se atribuye a los tribunales de justicia; y (d) el *modelo nórdico* (Suecia, aunque en 2003 ha sido abandonado al constituirse una autoridad colegiada dependiente del Parlamento) que instituye un órgano unipersonal subordinado al Poder Ejecutivo. Acerca de los modelos de EFS en el Derecho comparado, vid. PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, 1985, pp. 268-269, ALABAU I OLIVERAS, M.M., «Los Tribunales de Cuentas en los países comunitarios», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *op. cit. bib.*, 1992, pp. 377-392; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Comares, Granada, 1999, pp. 60-64; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., «Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción», *RECE*, nº 5, 2000, pp. 111-112; GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005, pp. 38-39; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 376.

A pesar de esta inserción político-constitucional, la justificación intrínseca de la institución se encuentra, como dice MARTÍNEZ PÉREZ, en su carácter técnico y apolítico, por lo que históricamente se ha tratado de garantizar su neutralidad política a través del régimen de nombramientos y su independencia financiera. De esta forma, puede afirmarse, siguiendo a PALAO TABAODA, que la independencia es la característica que justifica la propia razón de ser del Tribunal de Cuentas; al constituirlo en un garante técnico e imparcial del control de las finanzas públicas y, por ello, se ha enfatizado constantemente su reconocimiento en el desarrollo histórico-legislativo de la institución. El grado de asentamiento de este principio debe servir, como señala ARNEDO ORBAÑANOS, para valorar la capacidad de estos órganos en luchar contra las defraudaciones de los fondos públicos. En definitiva, la independencia es, en palabras de LOZANO MIRALLES, «uno de los pilares básicos sobre los que se asienta el correcto funcionamiento de los órganos de control externo»⁵²⁹.

A fin de obtener esta independencia debe organizarse, al tratarse de una institución pública que ejerce una potestad delegada, en dos niveles: el *institucional*, en el doble plano orgánico y funcional, para asegurar su separación de los entes sobre los que recae el ejercicio de sus funciones, así como, en menor grado, del ente titular de la función atribuida, y dotarle de procedimientos y facultades que le permitan actuar con libertad de criterio; y el *personal*, mediante la atribución a quienes ejercen estas

⁵²⁹ MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 27-29; PALAO TABAODA, C., *op. cit.* 1985, pp. 268-271; ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: Posibilidades y limitaciones», *RECE*, nº 3, 1999, p. 79; y LOZANO MIRALLES, J., *Configuración e independencia de los órganos de control externo: Un análisis comparado*, Cámara de Cuentas de Andalucía y Civitas, 1996, p. 60. Como corolario de la significación de la independencia del Tribunal de Cuentas pueden reproducirse las palabras de su Presidente en la etapa previa a su refundación de los años 80: «El Tribunal necesita como elemento primordial en su actuación la más eficiente independencia, que le ha concedido la Constitución del 78, ya que técnica y jurídicamente es deseable que la verificación de las cuentas y de la gestión pública y semipública sea valorada por Organismos y Tribunales superiores de control con amplia independencia funcional, aunque políticamente sea indispensable que el control de las finanzas públicas tenga su culminación política en el ámbito parlamentario y por ello su dependencia orgánica de las Cortes. [pero] [e]stimamos que si es muy conveniente perfilar la independencia funcional de nuestra Institución, también se hace necesario precisar al máximo la regulación de sus relaciones con todos los poderes, porque el Tribunal no puede ni debe vivir de espaldas a la realidad, y la realidad en este caso es su inserción en la totalidad estatal y, como consecuencia, la imposibilidad biológica de un desarrollo de sus funciones, sin relaciones con los diversos poderes entre los que se desenvuelve.», FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMPS, S., «El Tribunal de Cuentas ante su futura Ley Orgánica», *RAP*, nº 67, 1978, pp. 95-96. Acerca de la posición en el esquema político-institucional del Tribunal de Cuentas y el debate sobre las garantías de su independencia hasta 1931, vid. MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 51-58; y sobre el estado de la cuestión de la independencia en el periodo *pre* y *post* constitucional, vid. FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp.88-102.

funciones de un estatuto propio que impida el ejercicio de coacciones y presiones directas o indirectas⁵³⁰.

El *estatus institucional* del Tribunal de Cuentas emana, como asegura ÁLVAREZ MARTÍN, del pleno desarrollo del principio de separación de poderes, que le situó intermitentemente a partir de mediados del siglo XIX en la esfera del Poder Legislativo, con el fin de asegurar su independencia con respecto al Poder Ejecutivo controlado. A partir de este principio, el Tribunal de Cuentas se configura bajo un estatus de externalidad del Gobierno, dependencia orgánica de las Cortes Generales, e independencia funcional y autonomía interna de ambas instituciones que trata de garantizar el ejercicio libre y no mediatizado de sus funciones de control⁵³¹.

La *externalidad* en relación con el Poder Ejecutivo es un rasgo intrínseco que le diferencia de otros órganos de control financiero y asegura la ausencia de relación orgánica con el ente controlado. Esta característica, como se ha señalado, ha sido reiteradamente defendida por la doctrina española, las instituciones internacionales e, incluso, en sede parlamentaria, pero las vicisitudes históricas han impedido su consolidación en España hasta la instauración de la Constitución de 1978⁵³².

⁵³⁰ La independencia orgánica o institucional trata de evitar las presiones, tanto del órgano controlado, como del órgano del que depende el controlador; y la independencia personal busca la imparcialidad y la objetividad de los sujetos que deben realizar las labores de control, LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, p. 60.

⁵³¹ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 59-60. Como afirma NÚÑEZ PÉREZ, M., «si bien el origen histórico de estas instituciones de control parece conducir a una relación *cuasiorgánica* con el Parlamento, su evolución ha caminado hacia la autonomía en la programación de actuaciones y hacia la independencia en su ejecución, prerrogativas que han sido reconocidas legalmente y afianzadas constitucionalmente como garantía de un adecuado ejercicio de sus funciones» («Relaciones del control externo con el Poder legislativo», *RECE*, nº 23, 2006, pp. 125-127). En definitiva, como afirma MUÑOZ GARDE, L., Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra, «[e]n este sentido, creo que estamos obligados a guardar un equilibrio, no siempre fácil, entre la necesidad de preservar nuestra independencia funcional, manteniendo para ello una sana distancia, pero sin olvidar que el Parlamento debe ser nuestra principal referencia institucional» («El control externo: Parlamento y opinión pública», *APu*, nº 42, 2007, pp. 9-10).

⁵³² La falta de independencia del Tribunal de Cuentas por su vinculación con el Gobierno ha sido históricamente considerada como una de las principales razones de la ineficacia de esta institución. Así, en 1850, el Diputado Sr. Morón señalaba que el celo de los individuos del Tribunal Mayor de Cuentas era ineficaz porque su nombramiento dependía en exclusiva del libre albedrío de quienes debían ser fiscalizados y en la II República el Diputado Sr. Cordero afirmaba que si se mantenía el Tribunal de Cuentas como un órgano del Gobierno «vale más suprimirlo, porque hasta la fecha ha resultado ser una ficción», LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 59-60. Acerca de las ventajas e inconvenientes de la vinculación de los órganos de control *a posteriori* del ejecutivo o del legislativo, vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E., *op. cit.*, 1982, pp. 602-604.

El carácter *comisionado y auxiliar* dependiente de las Cortes Generales (art. 136.1 CE y art. 1.2 LOTCu) se dirige, como ha señalado la mayoría de la doctrina, a garantizar la independencia funcional de la institución, sin que ello signifique una dependencia jerárquica. Como afirma GARCÍA CRESPO, la dependencia de las Cortes Generales encuadra constitucionalmente el estatus del Tribunal de Cuentas «sin que se condicione la actividad fiscalizadora, la duración en el cargo de sus miembros, ni la concesión a los mismos del estatuto judicial»⁵³³.

La *independencia funcional* aseverada categóricamente en la LOTCu le permite ejercer «sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico» (art. 5). Esta independencia se manifiesta, en su faceta fiscalizadora, en la competencia para la programación de sus actuaciones, sin más limitaciones que los controles exigidos *ex lege* y las propuestas de las instituciones autorizadas por la ley, la ejecución de los controles de acuerdo a las directrices técnicas aprobadas internamente y la supremacía de sus decisiones fiscalizadoras, que impide que éstas sean revisadas en vía judicial o parlamentaria; y, en su faceta jurisdiccional, en la libertad para la dirección y terminación de los procedimientos, con independencia de que sus resoluciones puedan ser recurridas en vía judicial⁵³⁴.

La *autonomía interna* le atribuye la potestad *autoorganizativa* en materia de régimen interior y personal, con la aprobación de las pertinentes relaciones de puestos de trabajo (art. 3 LOTCu y art. 91 LFTCu); en materia presupuestaria, con la elaboración de su propio Anteproyecto de Presupuesto, que se integra en una Sección

⁵³³ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, pp. 144-145. Como señala PASCUAL GARCÍA, J., «el único sentido que cabe reconocer a la preceptiva dependencia o vinculación directa del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales es el de expresar el asentamiento democrático del órgano de control en la representación del pueblo español y, a través de esta relación, poner de manifiesto la interdependencia material de la función fiscalizadora del gasto público y la supremacía institucional del Parlamento, verdadero eje de nuestro sistema político» (*op. cit.*, 2005, pp. 783-784). La dependencia parlamentaria se pone de manifiesto en todos los aspectos de la actividad del Tribunal, desde su composición por designación parlamentaria, hasta su funcionamiento regulado por Ley, con el reconocimiento de la iniciativa de las Cámaras y el deber de comunicar los resultados de sus informes en sede parlamentaria, vid. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, pp. 79-81. En sentido contrario, GONZÁLEZ NAVARRO, F. considera que la relación con las Cortes Generales tiene como única manifestación explícitamente vinculante la competencia parlamentaria en materia de régimen disciplinario (*op. cit.*, 1982, pp. 631-671). Acerca de la doctrina que defiende la dependencia de las Cortes Generales como garantía de imparcialidad, vid. ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 79; y GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 161-163.

⁵³⁴ Vid. LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 64-72; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 312-313. En opinión de GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., la Constitución no configura un órgano regido por el principio de dependencia jerárquica, como ocurre con otros órganos de relevancia constitucional como el Ministerio Fiscal, sino dotado de independencia en el ejercicio de sus funciones, al igual que el Defensor del Pueblo, a pesar de que éste actúa como Alto Comisionado de las Cortes Generales (*op. cit.*, 2001, pp. 163-164).

independiente de los Presupuestos Generales del Estado y que será aprobado por las Cortes Generales (art. 6 LOTCu); y, en materia administrativa, ya que está capacitado para que sus actos y disposiciones internas pongan fin a la vía administrativa (disp. adic. 1.4 LFTCu)⁵³⁵.

Por otra parte, el *estatuto personal* de los Consejeros de Cuentas trata de garantizar su independencia, con el fin de que puedan dictaminar con imparcialidad sobre las cuentas públicas, tomando como punto de partida el reconocimiento constitucional de un régimen de independencia, inamovilidad e incompatibilidades similar al de la judicatura (art. 136.3 CE). Este régimen está asegurado legalmente por la extensión de la duración del mandato (9 años), el establecimiento de requisitos de excelencia para la selección de los candidatos, la designación por una mayoría parlamentaria cualificada, la irrevocabilidad de su nombramiento salvo causas tasadas, el nombramiento de su Presidente por la Corona en su calidad de ente arbitral, la iniciativa interna y la decisión parlamentaria con mayoría cualificada para la exigencia de responsabilidades disciplinarias, y su carácter aforado ante el Tribunal Supremo para la exigencia de responsabilidades penales y civiles (arts. 29 a 36 LOTCu y arts. 21 a 26 LFTCu)⁵³⁶.

Además, la selección del *personal colaborador* del Tribunal de Cuentas se realiza a través de los pertinentes procesos selectivos y la provisión de plazas por concurso de méritos, salvo los cargos catalogados de confianza, que se designarán por libre designación. Este personal se somete, en el desarrollo de las actuaciones de fiscalización, a los principios de imparcialidad y objetividad (normas 12 a 15 NIF); si bien la normativa no asevera de forma expresa su independencia, ni le otorga potestades para atribuirse la condición de autoridad, ni competencia para emitir informes, ni opiniones propias⁵³⁷.

⁵³⁵ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 79-80; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 475. Esta autonomía interna refuerza la independencia institucional, al limitar la vinculación orgánica de las Cortes Generales como rasgo característico del Tribunal de Cuentas, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 311-312.

⁵³⁶ Vid. ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 80-81; MEDINA GUIJARRO, J., «La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», *RECE*, nº 15, 2003, pp. 78-87; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 398-401.

⁵³⁷ El personal funcionario se compone principalmente de los Cuerpos Especiales del Tribunal: los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores pertenecientes al grupo A1 y el Cuerpo de Contadores Diplomados perteneciente al grupo A2. Además, podrán prestar servicios en esta institución los funcionarios pertenecientes a cualquiera de los cuerpos de las Administraciones Públicas. El personal laboral podrá ocupar los puestos de trabajo de carácter permanente definidos en la correspondiente relación de puestos de trabajo. Por último, el personal eventual se contratará para el ejercicio de funciones calificadas expresamente de confianza o

Por lo tanto, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, la legislación vigente le atribuye al Tribunal de Cuentas y sus Consejeros «garantías suficientes para poder realizar sus cometidos sin interferencias». A pesar de todas estas garantías jurídico-formales, como afirma ÁLVAREZ MARTÍN, la independencia de las instituciones es una cuestión material, de hecho, y, en este sentido, es difícil contrarrestar la progresión del Poder Ejecutivo a lo largo del siglo XIX, mediante el control de la nomenclatura de los partidos, dominando las mayorías parlamentarias o uniéndose a los poderes mediáticos. Por ello, como ha puesto de manifiesto la doctrina, y en especial CLEMENTE DE ANTONIO, la independencia del Tribunal de Cuentas debe reforzarse en todos sus órdenes personales e institucionales⁵³⁸.

En relación a la problemática del estatus de los Consejeros de Cuentas, la cuestión principal parte de la raíz parlamentaria de su nombramiento, por otro lado considerada generalizadamente como un pilar básico de su propia independencia, pues puede facilitar un control indirecto sobre el Tribunal en el actual régimen de Estado de Partidos, reproduciendo en el seno del Tribunal el juego de la mayorías y minorías parlamentarias. Este efecto pernicioso trata de solventarse a través de los mecanismos de la independencia funcional, pero no han faltado autores que han incidido en reforzar estas garantías⁵³⁹.

Así, por ejemplo, CLEMENTE DE ANTONIO ha propuesto medidas como un mandato limitado a cinco años, sin posibilidad de renovación, pues el dilatado ejercicio de estos cargos, cuya continuidad depende del favor político, favorece la acomodación de sus titulares con los intereses del poder; y el establecimiento de un riguroso régimen de incompatibilidades que impida a los Consejeros la realización de

asesoramiento especial y cesará automáticamente con el Consejero a cuyo servicio estén adscritos (art. 89 LFTCu). Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 457-462.

⁵³⁸ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 79; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 60-63; y CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 57-59. En este sentido, MENDIZÁBAL ALLENDE, R., destaca cómo la deseable independencia del Poder Ejecutivo puede transmutarse en lealtad partidaria de los Consejeros, relatando su experiencia presencial de cómo el debate entre los representantes de los dos partidos mayoritarios al hilo de su dimisión como Consejero de Cuentas nada más ser nombrado para el cargo en 1982 giró en torno al «[h]oy por ti, mañana por mí» (*op. cit.*, 2004, pp. 74-75).

⁵³⁹ Vid. LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 61-64. El proceso de nombramiento de los Consejeros de Cuentas ha tenido como principal referencia, como afirma JIMÉNEZ RIUS, P., el garantizar su imparcialidad y el evitar la corruptela de la cuota de los nombramientos como si fuesen una almoneda, con el fin de facilitar la imbricación de la institución en la lucha contra la corrupción, pero, como destacan las referencias periodísticas que cita la propia autora, el objetivo perseguido no parece haber sido conseguido (vid. *op. cit.*, 2007, pp. 577-579). Como afirma MEDINA GUIJARRO, J., el nombramiento parlamentario no supone sino un plus en la independencia con respecto a otros miembros de las entidades de control, como la judicatura, que avala su ««legitimidad democrática»» (*op. cit.*, 2003, p. 82).

actividades, retribuidas o gratuitas, ajenas a la institución, con el consiguiente incremento retributivo. De forma más radical, FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS planteaba la absoluta independencia del Tribunal de Cuentas con respecto a los Poderes del Estado, convirtiéndose en un nuevo poder diferente a los existentes, propuesta que no ha obtenido el favor legislativo, ni doctrinal⁵⁴⁰.

En cuanto al estatus del personal colaborador, los inconvenientes surgen por la falta de refuerzo de la libertad de criterio profesional de las personas que ejercen las tareas de fiscalización al encontrarse, por un lado, sometidos al régimen general de la función pública y, en especial, a la aplicación generalizada de la libre designación como sistema de provisión de los puestos de trabajo; y, por otro, a la ausencia de reconocimiento de la independencia y de la condición de autoridad en el ejercicio de sus funciones⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 57-59; y FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *El control de la actividad financiera de la Administración Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 39. Entre los Consejeros de Cuentas es habitual la repetición del mandato y, así, Ubaldo NIETO DE ALBA es Consejero desde 1982, Ciriaco DE VICENTE desde 1990, y Paulino MARTÍN, Juan VELARDE y Antonio DE LA ROSA desde 1991, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, p. 65.

⁵⁴¹ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 615-616. A modo de ejemplo de cómo la falta de estabilidad en el puesto de trabajo puede afectar a la independencia de los auditores en los asuntos relacionados con la denuncia de actividades fraudulentas, debe citarse la STS de 13 de junio de 1997 que condenó al Tribunal de Cuentas por desviación de poder por la destitución del Subdirector Técnico del Departamento 4^º (Empresas Estatales) de la Sección de Fiscalización, nombrado por libre designación, pues el Tribunal llegó a la convicción «de que el Organismo demandado, al decretar el cese del actor en el puesto que desempeñaba como Subdirector Técnico en el Departamento 4 de Fiscalización, y en contra de lo que se insinúa al resolver la alzada, no trató de liberar a los entonces superiores del actor, de un dependiente público que había perdido su confianza, por mantener con ellos continuas discrepancias sobre los criterios técnicos relativos al desempeño de la actividad que desempeñaba, ni actuó por otras motivaciones públicas, sino movido por la finalidad extrajurídica de liberar a esos superiores de quien, desde un puesto de jerarquía inferior, pero actuando en el legítimo ejercicio de sus funciones —art. 12.2 Ley O. 2/1982, que ordena al Tribunal de Cuentas, hacer constar en la fiscalización cuantas infracciones, abusos o irregularidades hayan observado— había constatado al desarrollar la concreta actividad que se le había encomendado, patentes irregularidades de trascendencia incluso penal, susceptibles de perjudicar los intereses personales de tales superiores». Los hechos probados declaran que en 1990 el Consejero del Departamento le encomendó al citado Subdirector la dirección del grupo encargado de la fiscalización de las cuentas de RENFE relativas al ejercicio 1989, elevando informe-propuesta en 1992 en el que destacaba la existencia de diversas irregularidades en la adquisición de inmuebles por RENFE y una reducción de plantilla con falsedad en el contenido de los consiguientes actos de conciliación ante el IMAC. Los nuevos Consejero y Secretario Técnico nombrados en 1991 eludieron hacer mención de las citadas irregularidades en el informe definitivo elevado al Pleno, dándose el caso de que el referido Secretario Técnico era hermano de una de las personas presuntamente imputadas. A raíz de la denuncia en los medios de comunicación de estos ocultamientos se abrieron diligencias en la Fiscalía del Tribunal de Cuentas y, posteriormente, en los Juzgados Centrales de Instrucción, por la posible existencia de conductas delictivas en la adquisición de unos inmuebles en los cuales se habían obtenido importantes plusvalías por parte de unos particulares que se juzgaban infundadas. Vid. el

Por último, la configuración del estatus institucional también presenta deficiencias que restringen no sólo la efectividad del funcionamiento del Tribunal, sino su propia independencia, como, por ejemplo, la carencia de una auténtica autonomía presupuestaria, que le permita aprobar su presupuesto, o la colegialidad, que produce serios problemas en el funcionamiento de la función fiscalizadora; pero, en este aspecto, el problema más importante hace referencia al control de la propia institución.

Como afirmaba GONZÁLEZ NAVARRO en los momentos preliminares de la elaboración de la Ley Orgánica, el Tribunal de Cuentas, como todas las instituciones propias de un régimen democrático, debe estar sujeto a control. El primer nivel de control debe ser el profesional y, en esta materia, JIMÉNEZ RIUS ha resaltado la necesidad de instaurar controles internos y externos de calidad en la línea que están siguiendo las EFS y los OCEX. El segundo nivel afecta al control financiero, materia en la que CLEMENTE DE ANTONIO propone reforzar la figura del Interventor con la garantía de su inamovilidad o, al menos, su estabilidad en el puesto y la obligación de emitir un Informe anual sobre la ejecución presupuestaria y la gestión económico-financiera dirigido al Parlamento; y la creación de una inspección de servicios, dependiente de la Secretaría General, que vigile el régimen disciplinario y de incompatibilidades. Por último, las decisiones del Tribunal de Cuentas deben sujetarse al control judicial, si bien únicamente puede hablarse de una sujeción plena en caso de la actividad gubernativa, pues en materia fiscalizadora la negativa del Tribunal Supremo a valorar su enjuiciamiento ha sido absoluta, y en materia jurisdiccional la revisión de sus decisiones fuera de esta instancia se limita a los estrictos cauces de los recursos de casación y revisión⁵⁴².

2.3. El papel institucional del Tribunal de Cuentas y su vinculación en la lucha contra la corrupción.

2.3.1. El papel institucional histórico y actual del Tribunal de Cuentas y la lucha contra la corrupción: la prevención y corrección de las responsabilidades contables.

El Tribunal de Cuentas es, en expresión de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «la historia de una frustración», que muestra las dudas acerca del significado social de la

comentario que sobre el riesgo de ejercer una función fiscalizadora técnica e independiente realiza ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., tomando como referencia esta sentencia (*op. cit.*, 2006, pp. 137-142).

⁵⁴² Vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *op. cit.*, 1982, pp. 631-671; CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, p. 59; y JIMÉNEZ RIUS, P. *op. cit.*, 2007, pp. 641-642.

institución y que, como afirmaba el ilustre tratadista en 1981, «hoy ni siquiera sabemos bien cómo debería ser y para qué podría servir concretamente en la actualidad». Aun más tempranamente, MENDIZÁBAL ALLENDE estudiaba en 1965 las reiteradas apelaciones doctrinales y legislativas a la atrofia funcional de la institución desde el siglo XIX hasta dicha fecha, de las cuales, y a modo de ejemplo, puede citarse las palabras del propio Tribunal, que en junio de 1935 mostraba ante las Cortes de la II República su pesimismo ante los resultados de la labor de protección de los fondos públicos: «¿Es preferible la actual sombra del Tribunal de Cuentas, que sólo merced a un considerable esfuerzo, en gran parte baldío, llena a medias su misión, viendo cómo se le escapan de entre las manos muchas responsabilidades y cómo se le filtran cuantiosos ingresos que debían verter en el Tesoro?»⁵⁴³.

La realidad actual, como se estudiará a continuación, es mucho más alentadora, pues el supremo órgano superior fiscalizador de las cuentas públicas ha realizado un importante esfuerzo para acomodar su funcionamiento a las nuevas exigencias constitucionales, actualizar sus técnicas de trabajo a los modernos métodos de auditoría, delimitar su actividad jurisdiccional a las exigencias del Estado de Derecho, incrementar la coordinación y colaboración con otras instituciones de control *supra* e *infra* nacionales, y lograr la plena integración en los organismos internacionales, como el EUROSAI y el INTOSAI. A pesar de ello, la opinión pública sigue siendo escéptica acerca de la labor del Tribunal, siendo el achaque más

⁵⁴³ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., «Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 19-20. Estas pesimistas palabras sobre la situación del Tribunal de Cuentas en los albores de la etapa constitucional iniciada en 1978 eran compartidas por la generalidad de la doctrina, como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., que hacía referencia a la «proverbial parálisis» del Tribunal, que había sido puesta de manifiesto de manera constante a lo largo de la historia, y de la actual situación de «esclerosis» (*op. cit.*, 1982c, pp. 42-44); MENDIZÁBAL ALLENDE, R., indicaba que la solera histórica de la institución había sido una pesada carga que afectaba a su organización y sus funciones hasta situarla en estado 'vegetativo', por lo que debía producirse un 'replanteamiento profundo' que permita al Tribunal, por fin, que 'llegue a ser el que es' (*op. cit.*, 1982, pp. 73 y 111); y NIETO GARCÍA, A., que resaltaba la reiteración de las denuncias «por sus miembros más esclarecidos, que habían de contemplar impotentes el desprestigio de su institución, inevitablemente impuesto por insuficiencia de medios y desviaciones funcionales» (*op. cit.*, 1984, pp. 92-94). Más recientemente, MARTÍNEZ PÉREZ, A., ha denunciado, tras el estudio de la actividad del Tribunal desde 1874 a 1934, cómo el Tribunal ha servido «a la apariencia y no a la realidad» (*op. cit.*, 2008, pp. 560-562). Los ejemplos históricos de las denuncias institucionales y doctrinales sobre la crónica debilidad de la institución son numerosos desde la inicial declaración del Preámbulo de la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828, dada por Fernando VII, sobre la jurisdicción y la autoridad del Tribunal Mayor de Cuentas: «El tiempo ha menoscabado la una y la otra en tales términos, que en el día no es lo que fue, ni lo que conviene que sea», vid. FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp. 7-14.

generalizado su falta de actuación en la denuncia de las actividades irregulares de quienes ejercen las funciones públicas⁵⁴⁴.

Desde sus inicios, la razón de ser que justificó el pronto nacimiento en España de las instituciones de fiscalización superior se relaciona, como ha apuntado MENDIZÁBAL ALLENDE, con la debilidad administrativa de los reinos cristianos de la Reconquista que propiciaba la proliferación de los abusos, por lo que la necesidad de una vigilancia permanente de los recursos públicos era apremiante, «como demuestran las constantes quejas y peticiones de los Procuradores del Estado llano en las Cortes». Por ello, la creación originaria de SANCHO IV en el siglo XIII trata de controlar la administración de los bienes reales maltrechos, como destaca MARTÍNEZ PÉREZ, tanto por los gastos crecientes como por la corrupción de «nobles ambiciosos y administradores indeseables»⁵⁴⁵.

La transmutación constitucional de la originaria Contaduría Mayor de Cuentas medieval supone su vinculación con el poder parlamentario, a quien asesora en la aprobación de la Cuenta General a través de un procedimiento, establecido en el Reglamento de 1925, que parte de la censura de las cuentas parciales con el fin de analizar la legalidad de los pagos presupuestarios y detectar los abusos cometidos, llegando a comprobar, en caso de duda, la realidad de las inversiones, y elevando posteriormente una Memoria sobre las cuentas definitivas en la que se «han de poner de manifiesto los cargos relativos a pagos no conformes con el presupuesto, los abusos en la recaudación y distribución de los fondos públicos, las infracciones legales que se hubieren observado y los actos ilegales que se hayan efectuado». De forma

⁵⁴⁴ En todo caso, es de justicia resaltar que la participación del Tribunal de Cuentas en la INTOSAI se remonta a épocas anteriores, hasta el punto que el VIII Congreso de la INTOSAI de 1974 se celebró en Madrid y que el Presidente de la institución fue uno de los ponentes de la Declaración de Lima de 1977, FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp. 38 y 123. No se dispone de estudios sociológicos sobre la imagen del Tribunal de Cuentas ante la sociedad civil, pero si se toma como referencia los datos de la Cámara de Comptos de Navarra, se deduce que la opinión pública tienen un concepto positivo de la necesidad y el funcionamiento de los órganos de control externo, pero considera mayoritariamente que deben incrementar su labor de control (el 90%) y que están capacitados para ser eficaces en la lucha contra la corrupción (el 88%), ERBITI ZABALZA, F., «Los estudios de opinión sobre las instituciones de control: La experiencia de la Cámara de Comptos de Navarra», *APu*, nº 37, 2001, pp. 37-44.

⁵⁴⁵ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2001, p. 164; y MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 22-24. Esta primigenia finalidad de defensa del erario de la Hacienda Pública o, en terminología moderna y comunitaria, de protección de los intereses financieros públicos, no era sino una medida anti-fraude articulada, como señalaba FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., en dos instrumentos, hoy anacrónicos, como la rendición de cuentas financieras de todos los que administraran caudales públicos y el enjuiciamiento liberador de todas las cuentas presentadas (*op. cit.*, 1982, 25-26).

añadida, mantiene su capacidad para castigar las irregularidades en la gestión de los fondos, tanto desde la perspectiva de la responsabilidad contable (v. gr., el descargo de responsabilidad o su exigencia en caso contrario), disciplinaria (v. gr., las declaraciones de alcance podían suponer la inhabilitación para el ejercicio del cargo), e, incluso, penal (v. gr., las atribución de la potestad de enjuiciar la malversación penal que ostentó en el siglo XIX)⁵⁴⁶.

La difícil consolidación moderna de la institución la residenciará definitivamente, aunque de forma intermitente, al lado del Poder Legislativo, como órgano colaborador en el control político de las finanzas públicas, pero sin perder su carácter censor de las cuentas públicas. La normativa de este periodo no hará especial referencia a las finalidades del Tribunal, si bien es necesario reproducir de nuevo en este apartado la completa descripción realizada por el preámbulo del Real Decreto de 1924 constitutivo del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública: «Salvaguardia de las haciendas públicas, fiador para el contribuyente de la legitimidad del empleo de sus esfuerzos y heraldo del grado de probidad y acierto de los gestores de los intereses públicos»⁵⁴⁷.

Los antecedentes parlamentarios de la Constitución de 1978 muestran, como señala FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, que el fin patrimonialista de defensa de las arcas públicas mediante una función judicial que censura la totalidad de las cuentas públicas, (art. 136.2 CE) conserva su preponderancia junto con la finalidad política de la función de fiscalización parlamentaria de la gestión económico-financiera referida al examen de la Cuenta General del Estado. La configuración constitucional mantiene pues, bajo la finalidad de defensa patrimonial, el sistema de censura de cuentas que debiera permitir enjuiciar la legalidad de la totalidad de la actividad financiera y con ello coadyuvar a evitar, *a priori*, el fraude y la corrupción. Además, y como confirmación de

⁵⁴⁶ En puridad, este cambio de perspectiva mantiene la esencia del Tribunal de Cuentas en defensa de la economía pública, pasando de 'servir al rey a servir al pueblo', MARTÍNEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2008, pp. 25-27. En este sentido, la Memoria de 29 de junio de 1811 sobre la Cuenta y Razón en España, elaborada por CANGA ARGÜELLES a petición de las Cortes, ya definía la misión de los miembros del Tribunal de Contaduría Mayor de Cuentas al señalar que «[s]on unos centinelas de los magistrados superiores de las provincias y de la Corte para frenar sus demasías o sus desconciertos en punto a intereses, y para hacer que todos los ciudadanos miren con respeto las arcas públicas» y, en senda ya constitucional, el Real Decreto de 20 de marzo de 1820, que instaba a aprobar la Instrucción sobre la formación de la Contaduría prevista en el Decreto de 1813, destacaba que «la definitiva y completa organización de la Contaduría debía abordarse sin demora, por fundarse en ella la confianza pública y la buena inversión de los caudales de la nación», MANTECA VALDELANDE, V., *op. cit.*, 2002, pp. 28-29 y 56.

⁵⁴⁷ GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, p. 171.

la intención del redactor constituyente por vincular el Tribunal de Cuentas a la lucha contra la defraudación, el art. 136.2 CE contiene la prevención tradicional de que «sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido»⁵⁴⁸.

Esta visión tradicional de la institución trató de actualizarse, sin violentar la estructura del precepto constitucional, en la redacción de la LOTCu y la LFTCu, para lo cual se han diferenciado con nitidez las dos funciones clásicas del Tribunal (la fiscalizadora y la jurisdiccional), si bien pasando a desempeñar finalidades diferentes. La función fiscalizadora responderá a la finalidad de apoyo parlamentario en la aprobación de la Cuenta General del Estado, si bien esta tarea tradicional de revisión patrimonial de las cuentas se transforma en un moderno control multidisciplinar de legalidad y economicidad que trata de determinar la regularidad, no de la aplicación de fondos, sino de la gestión pública; así como contribuir a la mejora del conjunto de la actividad administrativa financiera. La función jurisdiccional se restringe a una finalidad circunscrita a reparar los daños patrimoniales detectados en el manejo de los caudales públicos, mediante la exigencia de la responsabilidad contable.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas presenta en la actualidad, *a priori*, una triple finalidad política, de gestión y patrimonial. La primera supone el apoyo a la actividad de control político de las Cortes Generales sobre la Cuenta General del Estado (art. 136.2 CE). La segunda se dirige a comprobar la regularidad de la gestión del Ejecutivo en materia de legalidad, eficacia y eficiencia conforme a los mandatos constitucionales (art. 9 LOTCu), al que debe acompañarse la mejora de la gestión pública (art. 14.1 LOTCu). La tercera trata de garantizar la integridad del patrimonio público mediante la exigencia del resarcimiento de los daños económicos producidos por los gestores públicos por una actuación dolosa o negligentemente grave (art. 49.1 LFTCu). La finalidad originaria de defensa patrimonial de los fondos públicos no ha quedado olvidada en nuestro ordenamiento, pues la Constitución obliga al Tribunal de Cuentas a que le comunique a las Cortes Generales las irregularidades detectadas (art. 136.2 CE), pero la normativa de desarrollo no ha prestado especial atención, como se estudiará *infra*, a las actuaciones relacionadas con este fin, subordinándolas al resto de funciones del Tribunal.

⁵⁴⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *op. cit.*, 1982, pp. 22-26.

2.3.2. Las finalidades del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción en opinión de la doctrina científica.

La doctrina *iuspublicista* ha resaltado la finalidad auxiliar e instrumental del Tribunal de Cuentas dirigida, en palabras de MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, a «facilitar o ayudar a las Cortes Generales al mejor cumplimiento de sus funciones de control de la acción del Gobierno». En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO señalan que la razón de ser del Tribunal de Cuentas es la necesidad de establecer un órgano especializado que pudiera controlar la gestión de los Presupuestos ante la incapacidad técnica del Poder Legislativo, y, de forma más específica, la evaluación de la gestión presupuestaria desde los principios de legalidad, eficiencia y economía, y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Por su parte, SÁINZ DE BUJANDA, partiendo de la doble funcionalidad del Tribunal de Cuentas, considera que responde a una finalidad revisora del control interno de la Administración realizada con criterios objetivos por órganos independientes, y a una finalidad consuntiva de determinación del balance presupuestario y de la regularidad o irregularidad de la actividad financiera. En un sentido más crítico, MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA exponen que la caracterización constitucional del Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica ha sufrido un descrédito importante por «[l]os repartos de poder en el seno del propio Tribunal, el absoluto desprecio hacia algunas minorías parlamentarias y el hecho de que el Tribunal de Cuentas haya sido siempre el *último en llegar* a conocidos casos de corrupción»⁵⁴⁹.

Por su parte, los trabajos especializados en el estudio de la corrupción han resaltado unánimemente la importancia del papel del Tribunal de Cuentas en esta materia. Así, VILLORIA MENDIETA incluye al Tribunal de Cuentas entre los instrumentos para controlar la actividad no ética de la Administración y los empleados públicos, y resalta la necesidad de modernización de los trabajos, la celeridad de la publicación de sus conclusiones y el «fortalecimiento de las consecuencias políticas y personales de sus informes». A partir de estas premisas, MALEM SEÑA reconoce las

⁵⁴⁹ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 76; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *op. cit.*, 2008, pp. 848-849; SÁINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, 1993, p. 510; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *op. cit.*, 2008, p. 256. En definitiva, puede afirmarse que el control del gasto público y la correcta ejecución del presupuesto que asume el Tribunal de Cuentas ante la imposibilidad material de las Cortes Generales para su ejercicio «es una garantía de los derechos de los ciudadanos como contribuyentes frente a la potestad recaudatoria pública; también constituye un acicate a la eficacia prestacional impuesta por el principio del Estado Social», RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 298-299.

dificultades del máximo órgano controlador al trabajar exclusivamente con la documentación aportada por los cuentadantes y no poder solicitar información a las empresas privadas, pero considera que, a pesar de ello, debiera mejorar su colaboración con las autoridades judiciales y la Fiscalía Anticorrupción. De una forma más crítica, NIETO GARCÍA resalta los asuntos irregulares que denuncia el Tribunal de Cuentas en sus informes y resoluciones, a pesar de la escasa dotación material con que cuenta para atender el vasto campo de la fiscalización de la totalidad del sector público, pero crítica la importante politización de este órgano de control. Con un criterio más analítico, SÁNCHEZ MORÓN ha hecho hincapié en la excesiva centralización que obliga a analizar a la totalidad de la actividad financiera pública, sin apoyarse lo suficiente en los trabajos de los OCEX y los órganos de control interno, con los consiguientes retrasos en la emisión de los informes; la reiterada falta de colaboración de las administraciones y otros cuentadantes, según ha denunciado reiteradamente el Tribunal, sin que se ejerza la potestad sancionadora para castigar estas conductas; y la ausencia de reacción de la opinión pública cuando los informes de fiscalización logran denunciar graves problemas de gestión de los recursos públicos. De forma específica en relación con la corrupción, el citado autor destaca que los informes del Tribunal de Cuentas son especialmente sensibles con la problemática relacionada con las prácticas generadoras de corrupción, por ejemplo, las irregularidades en la contratación administrativa, pero no suelen conllevar, paradójicamente, ni responsabilidades personales, ni el debate político-parlamentario, ni de los medios de comunicación. En definitiva, se trata, como dice GARCÍA MEXÍA, de una institución que colabora con el Parlamento en la exigencia de «responsabilidades políticas como consecuencia de actuaciones abusivas en el ejercicio del poder público.»⁵⁵⁰.

En cuanto a la opinión mayoritaria en el campo de la auditoría y el control, la misma puede resumirse en la conocida frase de que «el auditor no es un policía». De esta forma, LÓPEZ COMBARROS, Presidente del ICAC, afirmaba en 2003, tras el conocido escándalo del *caso Enron*, que al auditor no puede detectar las actuaciones fraudulentas con «una seguridad del cien por cien porque el gestor le puede engañar». Por su parte, NAVAS VÁZQUEZ, desde su doble perspectiva de Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,

⁵⁵⁰ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, p.169; MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 82-85; NIETO GARCÍA, A., *op. cit.* 1997, pp. 9-31; SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 92-97; SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, p. 206; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 156 y 158-159.

incide en destacar la excesiva vinculación de los trabajos de control externo a la fiscalización dirigida a detectar infracciones e irregularidades concretas, en lugar de la realización de auditorías de carácter técnico encaminadas a concluir sobre la 'buena gestión' y a detectar «fallos del sistema en su ordenación, organización o funcionamiento». Por el contrario, CABEZA DEL SALVADOR, auditor de la Cámara de Comptos de Navarra, matizando estas afirmaciones, llega a la conclusión de que «el trabajo contra el fraude y la corrupción debe empezar a considerarse como uno de los objetivos prioritarios de la acción de fiscalización externa», proponiendo cuatro medidas de actuación en esta materia: (a) la ampliación de la actividad fiscalizadora, con especial incidencia en el análisis de riesgos y la transparencia hacia los ciudadanos, (b) el refuerzo del seguimiento de las recomendaciones para verificar la subsanación de las deficiencias detectadas, (c) la coordinación del control interno y externo, con la necesaria coordinación de planes de actuación e intercambio de información, y (d) la colaboración con los órganos judiciales y con las unidades administrativas de lucha contra la corrupción⁵⁵¹.

Finalmente, la aportación de MENDIZÁBAL ALLENDE, en su triple condición de Consejero del Tribunal de Cuentas, Magistrado del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y tratadista especializado en materia de control público, sirve de corolario a las distintas visiones sobre la misión del supremo órgano fiscalizador y su relación con la vigilancia de los abusos contra los bienes públicos. En su opinión, el fundamento de la institución se reconduce al principio general del Derecho de rendición de cuentas de quien administraba bienes ajenos, del cual se deducen tres finalidades complementarias: (a) «guardián de los intereses de la colectividad» para cuidar que los tributos se apliquen a las previsiones presupuestarias, (b) «salvaguardia del administrador honesto» para que no pueda ser víctima del juego político mediante el empleo de la fiscalización contable como instrumento para dominar las 'voluntades disconformes' o como agradecimiento, mediante la impunidad, de 'turbias lealtades', y (c) «instrumento insustituible para depurar la estructura y el funcionamiento de la Administración pública» de actuaciones ilegales e ineficacias y para «descubrir y desbaratar la existencia de oligarquías, grupos de presión o corruptelas»⁵⁵².

⁵⁵¹ LÓPEZ COMBARROS, J.L., «Entrevista a José Luis López Combarros, Presidente del ICAC», *APu*, nº 28, 2003, p. 4; NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 86-88; y CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 47-51.

⁵⁵² MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 2001, pp. 173-174 y 177-178. En el mismo sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, A., destaca que la misión de este organismo como controlador de la administración de bienes ajenos, tanto en la monarquía como en la democracia, se dirige más

2.3.3. La misión del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción en opinión de sus miembros y colaboradores.

La postura oficial del Tribunal de Cuentas acerca de sus finalidades y, en concreto, del papel que debe desempeñar ante el problema de la corrupción no puede deducirse directamente, como se ha estudiado anteriormente, de su normativa reguladora. Por otra parte, en sus manifestaciones institucionales oficiales, a través de instrumentos como las Memorias anuales o la información de su portal web corporativo, tampoco se realiza una exposición expresa sobre estas cuestiones. Afortunadamente, el propio Tribunal de Cuentas organizó en agosto de 1999 un curso monotemático, en el marco de los Cursos de Verano de la Universidad Complutense en el Escorial, sobre «El Tribunal de Cuentas ante la corrupción», en el cual buena parte de sus miembros tuvieron oportunidad de definirse acerca de estos temas.

En principio, FERNÁNDEZ DÍAZ y FERNÁNDEZ CORNEJO, desde un análisis económico de las funciones del Tribunal de Cuentas, concluyen que la lucha contra la corrupción no es una misión directa y específica de esta institución, pues corresponde a jurisdicciones distintas; si bien puede jugar «un papel clave y esencial» para detectarla, indirectamente, mediante el ejercicio de una función fiscalizadora de calidad y, más directamente, a través de la competencia de la jurisdicción contable⁵⁵³.

En opinión de GARCÍA CRESPO, que se centra en el estudio de la función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas es un órgano de control técnico e independiente que trata de garantizar una buena gestión pública, proponiendo las medidas para optimizar la aplicación de los recursos públicos. A partir de esta premisa, se convierte en un instrumento para la erradicación de la corrupción de la vida pública en cuanto que «es una actuación perversa contraria a la buena gestión, y el control es un instrumento para su erradicación de la actividad pública»⁵⁵⁴.

En opinión de MARTÍN MARTÍN, el Tribunal de Cuentas, desde la perspectiva jurisdiccional, está capacitado para ejercer un control efectivo sobre la corrupción en sus aspectos presupuestarios y contables, y, en particular, para instrumentar las

allá del control de legalidad para convertirse en ‘cancerbero de la ética pública’ (*op. cit.*, 2008, pp. 20-22).

⁵⁵³ FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y FERNÁNDEZ CORNEJO, J.A., «La economía de la corrupción y el control externo», *RECE*, nº 3, 1999, pp. 35-36. FERNÁNDEZ DÍAZ, A., ha sido Consejero de Cuentas desde 1994 a 2001 y, posteriormente, Consejero emérito.

⁵⁵⁴ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 1999, pp. 94-95. GARCÍA CRESPO, M., ha sido Consejera de Cuentas desde 1991 a 2001, Presidenta del Pleno desde 1994 a 1997 y Presidenta de la Sección de Fiscalización desde 1997 a 2001.

acciones de reintegro a favor del Tesoro Público. La naturaleza de jurisdicción especializada, por el contrario, limita su ámbito subjetivo y objetivo, lo que le impide actuar en materias tan importantes como el personal, la contratación o el urbanismo, en el que las normas infringidas estarán sometidas, salvo excepciones que afecten a normas financieras, a la jurisdicción contencioso-administrativa⁵⁵⁵.

Por su parte, ARNEDO ORBAÑANOS, desde una perspectiva integral, delimita previamente el concepto de corrupción que podría ser objeto de investigación por el Tribunal de Cuentas, limitándose en razón de su ámbito subjetivo y objetivo a los abusos de poder en el ámbito público en el que se vean afectados fondos públicos. Desde esta perspectiva, considera que la lucha contra la corrupción forma parte de las tareas del Tribunal de Cuentas, pero esta labor no tiene un carácter prioritario entre sus finalidades y objetivos, sin que ello sea óbice para que el Tribunal de Cuentas preste especial atención a las áreas donde el riesgo de corrupción puede ser más alto. Esta capacidad del Tribunal de Cuentas para detectar la corrupción se encuentra restringida por dos factores: la necesidad de limitar su trabajo a las cuentas, expedientes y documentación rendida por los cuentadantes; y la imposibilidad de acceder a los libros de los particulares, salvo los perceptores de subvenciones. Por ello, «el Tribunal puede y debe detectar y enjuiciar en su caso, la posible existencia de prácticas corruptas cuando fiscaliza el manejo de los fondos públicos por parte de los gestores», pero, a la hora de establecer las actuaciones fiscalizadoras a realizar, los indicios de prácticas corruptas en un determinado ámbito de la gestión de fondos públicos constituyen un elemento más a tener en cuenta, junto con otros de similar o superior importancia desde una perspectiva fiscalizadora». En todo caso, el conocimiento y la especialización del Tribunal de Cuentas en el control de los fondos públicos le permitiría tener una colaboración más estrecha con la Administración de Justicia, indicándole «cuantos indicios o zonas de riesgo de prácticas corruptas encontrase, además de consignarlos en sus informes de fiscalización»⁵⁵⁶.

Posteriormente, CUBILLO RODRÍGUEZ abordará de nuevo este problema, siguiendo las premisas mayoritarias expuestas en el Curso de Verano de 1999, resaltando los problemas funcionales y técnicos que encuentra el Tribunal de Cuentas para participar en la lucha contra la corrupción. Por ello, afirma que «la función de los

⁵⁵⁵ MARTÍN MARTÍN, P., *op. cit.*, 1999, pp. 128-142. MARTÍN MARTÍN, P., ha sido Consejero de Cuentas desde 1991 a 2001 y Presidente de la Sección de Enjuiciamiento desde 1997 a 2001.

⁵⁵⁶ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 82-88. ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., ha sido Consejero de Cuentas desde 1991 a 2001.

órganos del control externo no consiste en combatir la corrupción», si bien en el ejercicio de sus competencias pueden detectarla habitualmente, circunscribiéndose su papel a ponerla de manifiesto en los informes, dar el traslado a la Administración competente en caso de responsabilidad administrativa, o al Ministerio Fiscal en caso de delito, o enjuiciar si se detecta un supuesto de responsabilidad contable⁵⁵⁷.

Esta postura mayoritaria reticente a abordar el problema de la corrupción como finalidad propia del Tribunal de Cuentas ha contado con opiniones divergentes dentro de la propia institución que han propugnado una mayor implicación ante este problema, sin dejar por ello de reconocer las limitaciones funcionales existentes. Así, PASCUAL GARCÍA ya abogaba en 1994 por la obligación del Tribunal de Cuentas de dar respuesta a la preocupación social sobre la corrupción, si bien señalaba las carencias de competencias jurídicas en materia de rendición de cuentas, obtención de información e investigación de las realidades extracontables, que mermaban la capacidad de la institución en esta materia. Por ello, proponía que en la modificación de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que en ese momento pretendía abordar el Parlamento se reforzaran las facultades del órgano de control externo en la lucha contra la corrupción, con el fin de acortar la asimetría con las facultades de la inspección tributaria y con las exigencias a los empresarios privados. De la misma forma, VACAS GARCÍA-ALÓS considera que el Tribunal de Cuentas tiene un papel preponderante en la lucha contra la corrupción cuando concurren casos de indebida o defectuosa gestión de los fondos públicos. En el caso español, esta vinculación al control de las irregularidades de la gestión financiera del Poder Ejecutivo se encuentra reforzada por la ligazón con la máxima representación democrática de las Cortes Generales, la participación de los ciudadanos en la defensa de los intereses públicos mediante el ejercicio de la acción popular en los procedimientos de enjuiciamiento contable, y el doble papel fiscalizador y jurisdiccional de esta institución. Por su parte, CLEMENTE DE ANTONIO parte de la concepción del Tribunal de Cuentas como «uno de los mecanismos del Estado de Derecho para combatir la corrupción», si bien comparte este cometido con otras entidades controladoras (Intervenciones, Fiscalía, Defensor del Pueblo, Cortes Generales, Poder Judicial, etc.). Esta misión se encuentra mediatizada por las limitaciones funcionales derivadas del desarrollo de la LFTCu, entre las que destaca la incapacidad para exigir la responsabilidad contable cuando la

⁵⁵⁷ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 66-67. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., es Letrado del Tribunal de Cuentas y ha desempeñado el cargo de Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, y, en la actualidad, es Director Técnico del Departamento 1.º de la Sección de Enjuiciamiento.

mala gestión se derive de normas distintas de las presupuestarias y contables, o la ausencia de un estatuto de su personal que garantice su independencia y evite las interferencias políticas⁵⁵⁸.

Como conclusión puede afirmarse que, como ha señalado VELARDE FUERTES, el Tribunal de Cuentas ha centrado su actuación en la labor de apoyo y asesoramiento a las Cortes Generales, si bien la realidad de los años 90 ha unido dos nuevas preocupaciones, como son la eficacia constitucional y la corrupción. De la misma forma, NÚÑEZ PÉREZ reconoce los nuevos retos sociales del Tribunal y afirma que su labor fiscalizadora aporta indudables beneficios sociales, pues «sanea, sin duda, el sistema político democrático, transparenta la gestión, previene y lucha contra la corrupción en un mundo globalizado, fortalece la equidad y propicia la solidaridad»⁵⁵⁹.

Más recientemente, NIETO DE ALBA ha insistido en la idea de que la finalidad última del Tribunal de Cuentas es «la de proporcionar el fundamento técnico para mejorar la organización y gestión del sector público y que su destinatario, el Parlamento, disponga de un fundamento técnico para la crítica y el debate políticos, supliendo esa función consultiva que aparece diferenciada en la auditoría pura». La lucha contra la corrupción no es responsabilidad directa del Tribunal, sino de las autoridades gubernativas, administrativas, policiales, judiciales y fiscalías con competencia para prevenir, perseguir y castigar los casos concretos de defraudación, si bien puede apoyar la prevención y el castigo de las actividades defraudatorias de los intereses públicos en el ejercicio de sus competencias de salvaguarda de la debida aplicación de los fondos públicos. La principal misión en esta labor auxiliar es la identificación de los «riesgos morales (*moral hazard*)» favorecedores de conductas perversas que inciden negativamente en la asignación eficaz de los recursos y distorsionan las prioridades de las políticas públicas, el contraste de la efectividad de las políticas anti-fraude e, inclusive, la detección de casos concretos de corrupción». De forma añadida, el Tribunal podrá efectuar el contraste de la efectividad de las

⁵⁵⁸ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, pp. 1-3; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 112-114; y CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 37-41. PASCUAL GARCÍA, J., es Interventor y Auditor del Estado y ha desempeñado diversos cargos en el Tribunal de Cuentas, y actualmente es Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento Primero de Fiscalización.; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., ha sido Director Técnico de la Sección de Enjuiciamiento y actualmente es Magistrado y Letrado del CGPJ; y CLEMENTE DE ANTONIO, F., es Letrado del Tribunal de Cuentas.

⁵⁵⁹ VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 45-47; y NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2002, p. 177. VELARDE FUERTES, J., es Consejero de Cuentas desde 1991 hasta la actualidad; y NÚÑEZ PÉREZ, M., es Consejero de Cuentas desde 2001 y Presidente del Pleno desde 2007.

políticas anti-fraude e, incluso, la detección de casos concretos de corrupción en la ejecución de sus diversas funciones: (a) los resultados de la *función fiscalizadora* detallarán las irregularidades y las áreas de riesgo detectadas y propondrán medidas para su subsanación, (b) las funciones jurisdiccionales supondrán, de manera directa, la represión de casos concretos de corrupción, y (c) el ejercicio de las funciones consultivas ejercerán un valor añadido para prevenir la corrupción⁵⁶⁰.

Como señala el propio NIETO DE ALBA, el análisis del papel del Tribunal de Cuentas ante la corrupción debe realizarse a partir del estudio de las competencias y las responsabilidades, el marco legal, las áreas específicas sobre las que actúa y las actividades a desarrollar. A continuación se va a estudiar el contenido y los medios de las potestades fiscalizadora y jurisdiccional y su incidencia en la lucha contra el fraude y la corrupción⁵⁶¹.

3. La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas y su papel en la lucha contra la corrupción.

3.1. El régimen jurídico de la función fiscalizadora y la lucha contra la corrupción.

3.1.1. El concepto y el ámbito de actuación de la función fiscalizadora: sus posibilidades y limitaciones en la lucha contra la corrupción.

La función fiscalizadora se define, siguiendo a JIMÉNEZ RIUS, como «el conjunto de actuaciones de carácter técnico que desarrolla el Tribunal de Cuentas a través de procedimientos legalmente establecidos con el objeto de comprobar que la gestión económico-financiera del sector público se somete a los principios de legalidad, eficiencia y economía»⁵⁶².

⁵⁶⁰ NIETO DE ALBA, U., «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales», *RECE*, nº 23, 2006, pp. 16-24. NIETO DE ALBA, U., es Consejero de Cuentas interrumpidamente desde 1982 y ha sido Presidente del Pleno desde 1997 a 2007. En el mismo sentido, el nuevo Presidente del Tribunal de Cuentas ha incluido la ética entre los retos del control democrático que debe afrontar la institución en el futuro, NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2009b, p. 34.

⁵⁶¹ NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2006, p. 20.

⁵⁶² JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 407; y en el mismo sentido, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, p. 73. Entre las definiciones de naturaleza analítica pueden citarse a MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., para quien la fiscalización es el control financiero que ejerce el Tribunal de Cuentas «sobre la legalidad y la eficacia del gasto público por *delegación* de las Cortes Generales y en auxilio o al servicio de la función fiscalizadora que a éstas incumbe» (*op. cit.*, 1983, p. 89); y a MARTÍNEZ GÓMEZ, A., quien considera que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas «es una actividad de control externo realizada por un órgano independiente, que se encuentra en el ámbito parlamentario, que tiene como objeto analizar la

Este modelo de control financiero *a posteriori* se basa en lo que NIETO DE ALBA ha denominado un control de legalidad ‘compulsivo’ que permite no sólo detectar deficiencias o irregularidades puntuales, sino «fallos de gestión y de organización del conjunto del sector público», por lo que el Tribunal, a partir de las propuestas de mejora, contribuye a la reforma normativa del sector público. De esta forma, el Tribunal de Cuentas ha asumido nuevos retos y objetivos, como corresponde a una organización moderna que se adapta a las actuales exigencias sociales, pero mantiene su implicación en la verificación de las irregularidades legales cometidas por los gestores públicos⁵⁶³.

La definición legal agrega los caracteres de *externalidad*, al consolidarse constitucionalmente su independencia orgánica y funcional del Poder Ejecutivo; *permanencia*, en razón de su carácter recurrente cada ejercicio; y *consuntividad*, pues se ejerce *a posteriori* sobre la ejecución de los gastos e ingresos (arts. 2.a LOTCu)⁵⁶⁴.

En la normativa vigente, el *ámbito subjetivo* abarca a la totalidad de Administraciones Públicas, tanto centrales como institucionales, debiendo entenderse, como afirma ATANCE APARICIO, que han quedado incluidas las nuevas formas jurídicas instrumentales establecidas con posterioridad a la aprobación del art. 4 LOTCu en 1982, como las fundaciones públicas o las agencias estatales. Además, la fiscalización se extiende a las personas físicas o jurídicas que hubiesen recibido ayudas públicas y a los partidos políticos en cuanto a su actividad ordinaria o electoral⁵⁶⁵.

gestión económico-financiera del conjunto y de cada uno de los componentes del sector público, plasmando el resultado de este examen en Informes dirigidos a las Cortes Generales» («La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas: El desarrollo real de sus procedimientos», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, p. 70). Por su parte, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo ha definido la fiscalización como «el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales y consistente en la realización de diferentes tipos de auditoría, profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad», ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, p. 46.

⁵⁶³ NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007.

⁵⁶⁴ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 782-783; y ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 46-48. En sentido contrario, para otra parte de la doctrina la nota de consuntividad, por remisión a su raíz etimológica relacionada con el consumo, hace referencia a su carácter final o consumidor de la función de control, sin que sus conclusiones puedan ser modificadas por ningún otro órgano controlador ni por los Tribunales, y ni siquiera por las Cortes Generales (vid. GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 175; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, p. 80; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 409; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 31-32).

⁵⁶⁵ ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, p. 52. Acerca de la evolución del ámbito subjetivo del Tribunal de Cuentas, vid. RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 296-297 y 300.

La universalización del campo de acción del Tribunal de Cuentas hasta alcanzar la totalidad de los agentes públicos, y los privados en cuanto que gestionen fondos de origen público, garantiza que todos los recursos públicos son objeto de control por un órgano externo e independiente, previniendo de esta forma su posible uso fraudulento. Al margen de este sistema de control se sitúan aún los órganos constitucionales, los cuales no tienen más vigilancia, con carácter general, que el sistema de control interno del que se hayan dotado, generalmente mediante la creación de la figura de su propia Intervención⁵⁶⁶.

En cuanto al *ámbito material*, constitucionalmente se centra en «las cuentas y la gestión económica» (art. 136.1 CE). La LOTCu ha precisado que la fiscalización se ejerce sobre la actividad económico-financiera de ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos (arts. 2.a y 9.2 LOTCu). De esta forma, la Constitución de 1978 y su normativa de desarrollo han tratado de superar la sujeción del control externo a la figura de las cuentas públicas, lo que impedía la actuación del Tribunal en tanto éstas no se presentaran, haciendo referencia de forma conjunta a las cuentas y a la actividad económica. El nuevo parámetro de referencia es la ejecución de los programas de gastos e ingresos públicos que mantienen el carácter consuntivo de la fiscalización, por lo que se entiende por parte de la doctrina que no puede ejercerse el control financiero en tanto no se hayan realizado y registrado los hechos contables⁵⁶⁷.

Esta nueva concepción del objeto material de la fiscalización externa coadyuva especialmente a que puedan detectarse actividades defraudatorias, pues éstas, dada su opacidad, se favorecerían de la inactividad del Tribunal ante la omisión, como se

⁵⁶⁶ Acerca de la viabilidad de la actuación del Tribunal de Cuentas sobre las Administraciones de los órganos constitucionales independientes del Gobierno (Corona, Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, Tribunal Constitucional, Consejo General del Poder Judicial, Defensor del Pueblo y Consejo de Estado) la doctrina ha destacado la inserción de los órganos de régimen interno de estas instituciones dentro del concepto de Administración Pública, y el encuadre de su actividad dentro del ámbito objetivo de actuación del Tribunal, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 92. A pesar de ello, en la práctica el Tribunal de Cuentas no ha realizado fiscalizaciones sobre estos entes ante el vacío legal existente; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 451-452. En el mismo sentido, y de forma monográfica, vid. GALÁN DEL FRESNO, J.M., «La autonomía financiera de los órganos constitucionales», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 91-106.

⁵⁶⁷ GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 171. El Tribunal de Cuentas nace vinculado a la obligación de los administradores públicos de rendir cuentas y la regulación de los arts. 136 y 153 CE supone implícitamente, «la rendición de cuentas como obligación inmanente a los poderes públicos», MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, pp. 70-71 y 80-83. El criterio actual permite que el Tribunal de Cuentas pueda intervenir cuando los hechos o actos estén culminados y registrados, aunque no estén cerradas las cuentas anuales, MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 69-70. Acerca de la evolución del ámbito material del Tribunal de Cuentas, vid. RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 297-304.

estudiará *infra*, de la rendición de cuentas públicas. A pesar de ello, la delimitación material del ámbito de actuación del control externo sigue manteniendo dos importantes limitaciones funcionales: en primer lugar, como destaca ARNEDO ORBAÑANOS, la necesidad de contar con hechos registrados y documentados restringe de forma importante la capacidad del Tribunal de Cuentas para detectar los indicios de corrupción que pueden no tener reflejo en las cuentas; y, en segunda instancia, el Tribunal de Cuentas no puede intervenir en importantes áreas relacionadas con la corrupción, como el urbanismo, el personal o la propia contratación, en tanto que estos actos no impliquen una actividad económico-financiera⁵⁶⁸.

A pesar de ello, el Tribunal de Cuentas realiza controles sobre estas áreas de gestión (*v. gr.*, la selección de personal o la adjudicación de contratos), que sí suponen la disposición presupuestaria de fondos públicos; e incluso, en los últimos ejercicios el Tribunal de Cuentas ha comenzado a realizar controles sobre áreas como el urbanismo, en los que tradicionalmente no había intervenido, al considerar que el suelo, en cuanto que entra a formar parte del patrimonio municipal, es también un recurso público susceptible de proteger y fiscalizar⁵⁶⁹.

Por su parte, el *ámbito funcional* delimita como objetivo la verificación de la regularidad de «la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía» (art. 9.1 LOTCu). El *principio de legalidad*, como parámetro de referencia del control financiero, es consecuencia directa del mandato constitucional de sometimiento de la actividad de la Administración Pública a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE) y el sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE), y se encuentra directamente garantizado por el art. 9.3 CE y explicitado para la actividad financiera en los arts. 31.3 y 133 a 135 CE. Por ello, este control supone la revisión de la actividad financiera conforme a las normas presupuestarias y financieras aplicables a la gestión de los recursos públicos,

⁵⁶⁸ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 74-75 y 82-83.

⁵⁶⁹ Así, por ejemplo, el Pleno del Tribunal de Cuentas ha aprobado el 26 de junio de 2008 el *Informe de fiscalización de la gestión y control de los recursos integrantes del patrimonio municipal del suelo*, correspondiente al ejercicio 2004, y el *Programa de fiscalizaciones de 2008* incluye diversas actuaciones de control en materia urbanística, como se analizará *infra*. Acerca de la fiscalización en materia urbanística, vid. LETURIONDO ARANZAMENDI, A., «Los Convenios urbanísticos en la Ley 2/2006 del Suelo y Urbanismo del País Vasco: Apuntes para su fiscalización», *APu*, nº 42, 2007, pp. 83-90; SÁNCHEZ LERMA, G.A., y CABEZA DEL SALVADOR, I., «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particulares», *RECE*, nº 27, 2007, pp. 89-92 y 115-137; y ALLI ARANGUREN, J.C., *op. cit.*, 2008, pp. 94-96.

incluyendo entre ellas, sin que esto signifique un número *clausus* (art. 13.1 LOTCu): (a) la observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo; y (b) el cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás Entidades sujetas a régimen presupuestario público. El control de los *principios de eficiencia y economía* trata de garantizar la efectividad del mandato constitucional de que los gastos públicos respondan a estos criterios en su programación y ejecución (art. 31.2 CE) y el contenido de esta fiscalización alcanza, al menos, a los siguientes extremos (art. 13.1 LOTCu): (a) la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía; y (b) la ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las Empresas públicas, así como el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos. Por ello, la participación del Tribunal de Cuentas en el control de la adecuación de la actividad financiera pública a estos dos grandes principios implica su colaboración en garantizar el cumplimiento de un mandato constitucional⁵⁷⁰.

La inserción del examen de la corrupción entre estos objetivos debe partir del hecho que, tal y como se ha justificado *supra*, los actos de defraudación implican *per se* una infracción legal de un deber institucional, es decir, todo acto corrupto es un acto ilegal. Como se acaba de indicar, uno de los objetivos expresos del control del Tribunal de Cuentas es la vigilancia de la legalidad presupuestaria y financiera con indicación de las irregularidades y las responsabilidades que se detecten, por lo que la corrupción que menoscabe los fondos públicos vulnerando esta clase de normas se inserta plenamente entre sus funciones. Por ello, cabe afirmar que el Tribunal de Cuentas está legitimado objetivamente para investigar los supuestos delictivos de malversación y las infracciones presupuestarias y contables, pero quedarán fuera de su campo de acción las infracciones y delitos de corrupción basados en normas administrativas no

⁵⁷⁰ GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 173-175; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 31-32. La superación de la tradicional función de legalidad por la remisión a los criterios de buena gestión jurídica y económica, conforme a los principios de la INTOSAI, supone el ajuste del Tribunal de Cuentas a las normas técnicas de control y auditoría, GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, p. 142. Estos objetivos genéricos se aplicarán sobre la totalidad de procedimientos de fiscalización e implican que «la administración de los recursos públicos no sólo cumple la legalidad sino que también se alcance la mayor y mejor satisfacción de las necesidades sociales y con el menor coste posible, es decir, que se realice una buena gestión pública», MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 71-73.

financieras, como, por ejemplo, los sobornos o los conflictos de intereses que no tengan repercusión en las arcas públicas.

En un segundo estadio, la corrupción conlleva como elemento contingente en la mayor parte de los casos un daño al patrimonio de la Administración Pública y, por lo tanto, supone una gestión reprochable de los recursos públicos desde el punto de vista económico por ineficiente y antieconómica. Por ello, la fiscalización de la racionalidad económica de la gestión pública está plenamente capacitada para detectar los actos corruptos que supongan un perjuicio económico como, por ejemplo, aquellos supuestos en que se pacta la adquisición de bienes con un contratista, previo soborno a un funcionario, en el cual se establece un precio de adjudicación superior al del mercado. Esta funcionalidad del control de economicidad se encuentra limitada a la valoración del perjuicio económico sobre los fondos públicos, si bien, por mandato constitucional, será obligado definirse sobre la valoración legal de las posibles infracciones cometidas; por lo cual la detección de estos daños debe servir de punto de partida, cuando las deficiencias o ineficacias son importantes o reiterativas, para obtener indicios de actuaciones posiblemente fraudulentas⁵⁷¹.

Por lo tanto, puede afirmarse que los actos de corrupción se encuentran dentro del contenido funcional de la función fiscalizadora, en tanto que implican una gestión ilegal e ineficaz, aunque, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, no es un objetivo autónomo y prioritario de su actividad, sino que compite con otros intereses públicos⁵⁷².

3.1.2. La iniciativa y la programación de las actuaciones fiscalizadoras: las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas dirigida a perseguir la corrupción.

La *iniciativa* fiscalizadora se atribuye legalmente, como afirma GARCÍA CRESPO, al mandato legal, la iniciativa parlamentaria y los acuerdos del propio Tribunal (art. 45 LOTCu), a las que deben unírsele las obligaciones derivadas de la coordinación con el Tribunal de Cuentas Europeo. La iniciativa de terceros se

⁵⁷¹ Como ejemplo significativo de la implicación de los controles de legalidad y eficacia en un caso de corrupción puede citarse el supuesto de las «comprobaciones e investigaciones aplazadas, *sine die*, que equivalen a perdonar de facto deudas tributarias ilíquidas», ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1982c, p. 53.

⁵⁷² «El ejercicio de las funciones del Tribunal de Cuentas tiene efectos contra la corrupción. No puede considerarse, sin embargo, que la lucha contra esa lacra sea una misión específica ni prioritaria del Tribunal de Cuentas, si bien forma parte de sus tareas en la medida en que las actuaciones corruptas de los gestores implican un uso ilícito, inadecuado o ineficiente de los caudales públicos», ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 87.

reconoce exclusivamente a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas (art. 45 LOTCu). En ningún caso se admite la iniciativa popular, declarando expresamente el art. 32.2 LFTCu que «no se dará curso por el Tribunal de Cuentas a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982»⁵⁷³.

Esta ausencia del derecho a la denuncia pública como medio para instar el inicio de procedimientos de fiscalización cuando por parte de los particulares, o de otras instancias públicas no previstas legalmente tales como las Corporaciones Locales, tengan conocimiento de riesgos fundados de actos de gestión fraudulenta o simplemente ineficaz, obligando a quienes obtengan noticias de estos hechos a presentar una denuncia dirigida a la jurisdicción contable, impide que el Tribunal de Cuentas pueda recibir información que le guíe de forma certera en el control de ciertas gestiones defraudatorias que pueden ser extensamente conocidas por las personas cercanas a los hechos, pero que permanecen ocultas al conocimiento público, y que precisarían de una fiscalización profunda para su detección.

La *programación* de las fiscalizaciones corresponde al Pleno del Tribunal (art. 3.a LFTCu), por lo cual, aunque las peticiones de los órganos legislativos estatal y autonómicos deben entenderse vinculantes, el Tribunal podrá decidir el momento y el ámbito de su ejercicio. La priorización del criterio técnico del Tribunal es, como opina NAVAS VÁZQUEZ, la «piedra de toque respecto a la preservación de la objetividad», pues las decisiones políticas se caracterizan por la subjetividad y los criterios de oportunidad que no permiten una planificación a medio y largo plazo. Como afirma MEDINA GUIJARRO, «[s]e trata de equilibrar el derecho del Tribunal de Cuentas a elaborar su programa de trabajo, con el de los órganos legislativos a solicitar de un órgano constitucional, técnico cualificado, la emisión de informes concretos»⁵⁷⁴.

⁵⁷³ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 1999, p. 97; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 409-410. La iniciativa *ex lege* establece las siguientes actuaciones de control imperativas: la fiscalización de la Cuenta General del Estado (art. 10 LOTCu), el Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales (art. 13.1 LOTCu), el Informe anual de las Comunidades Autónomas que no disponen de OCEX (arts. 13.2 de la LOTCu), la fiscalización de los proyectos financiados con cargo a los Fondos de Compensación Interterritorial (Ley 29/1999), la fiscalización de la contabilidad electoral de los partidos políticos (Ley Orgánica 5/1985) y la fiscalización de la contabilidad ordinaria de los partidos políticos (Ley Orgánica 3/1987).

⁵⁷⁴ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 311-313; y MEDINA GUIJARRO, J. (coord.), *Código del Tribunal de Cuentas*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008, p. 160. En el mismo sentido, ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 54-55. En opinión de GARCÍA CRESPO, M., el Tribunal de Cuentas es libre en el ejercicio de sus funciones y no tiene

Una adecuada planificación de actuaciones debe tener, por lo tanto, carácter estratégico y técnico, analizando previamente los riesgos y los medios de control, y seleccionando las actuaciones a realizar. La corrupción como criterio de selección de fiscalización parte del déficit previo, ya resaltado, de no constituir un objetivo prioritario señalado por la ley, incluyéndose como un aspecto más de los objetivos generales de fiscalización, en especial de la legalidad. A pesar de ello, el análisis de riesgos se ajusta, como señala ATANCE APARICIO, a criterios como la reiterada falta de rendición de cuentas o la rendición con graves defectos formales, la detección de áreas de riesgos o circunstancias especialmente sensibles, la importancia cuantitativa de la actividad de una entidad o conjunto de entidades, la ausencia de fiscalización en los últimos ejercicios, el seguimiento de fiscalizaciones anteriores en las que se hubiesen detectado irregularidades significativas, y la creación de entidades para atender objetivos específicos y acotados temporalmente; por lo que puede deducirse que las áreas y las entidades que presentan un mayor riesgo de existencia de fraude y corrupción son un criterio significativo para su selección. Por el contrario, la limitación de medios de fiscalización supone, en opinión de ARNEDO ORBAÑANOS, un lastre para integrar en el programa de fiscalización actuaciones dirigidas a detectar la corrupción, pues las dificultades para obtener la información que no existe en los registros contables y de acceder a la documentación financiera de los particulares limita las posibilidades de verificar si tras los incumplimientos legales o los usos ineficientes existen conductas que puedan calificarse como corruptas⁵⁷⁵.

obligación de introducir de forma inmediata en su programa de fiscalizaciones las solicitudes parlamentarias, pues «la utilización de la iniciativa parlamentaria puede ser excesiva y en no pocas ocasiones, obedecer a razones de política coyuntural, lo que evidentemente permite hablar de un déficit de objetividad» (*op. cit.*, 2005b, p. 145). De la misma forma, MUÑOZ GARDE, L., enfatiza el necesario equilibrio en las relaciones con los parlamentos pues, por «representar éstos a la ciudadanía, estamos obligados a mantener unas relaciones fluidas con nuestros respectivos legislativos, con actitud abierta, atenta y sensible hacia sus inquietudes en materia de control» (*op. cit.*, 2007, pp. 10 y 16). Este procedimiento de selección trata de ser objetivo, pues «la tacha de subjetividad que una propuesta de un Consejero pueda tener se contrapone con la opinión de otros once miembros del Pleno que son los que con el proponente deciden en último término», MARTÍNEZ NOVAL, L. «Presentación de los codirectores del seminario», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, p. 14. Por otra parte, el programa aprobado por el Pleno se elevará a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, a los solos efectos de su conocimiento, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 177. En este sentido, es de destacar que la legislación de Andalucía, de Baleares, de Canarias, de Castilla-La Mancha y de Valencia han atribuido a los OCEX competencia exclusiva para establecer su programa de fiscalización, pero legalmente se establece, como requisito necesario, «que las actuaciones programadas sean suficientes para formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de la gestión económica del sector público», LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 65-66.

⁵⁷⁵ ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 56-57; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 84.

El análisis de las programaciones anuales muestra como a partir de los años 90, como afirma GARCÍA CRESPO, el Tribunal de Cuentas ha reducido las auditorías de regularidad y existe una tendencia hacia la selección de objetivos que buscan el planteamiento de medidas de mejora de la gestión pública. Esta tendencia explica, como se analizará *infra*, los escasos resultados del Tribunal en materia de corrupción, y únicamente estaría justificada si del análisis de riesgos pudiera deducirse que el riesgo de irregularidades es escasamente significativo. Esta línea de control se ha modificado en los últimos ejercicios, pues los programas de fiscalizaciones aprobados muestran como entre las actuaciones seleccionadas se incluyen áreas y entidades especialmente significativas en materia de corrupción⁵⁷⁶.

3.1.3. Las facultades fiscalizadoras y sus limitaciones en la investigación de actuaciones fraudulentas.

Las *facultades* de que dispone el Tribunal de Cuentas para el pleno ejercicio de la función fiscalizadora constituyen, como afirma MARTÍNEZ GÓMEZ, un significativo número de poderes de carácter informativo (la exigencia de rendición de cuentas a los cuentadantes, el requerimiento de información a terceros o el requerimiento de los informes de control) o coercitivo (la formación de oficio de la cuenta, la imposición de multas coercitivas, el traslado de propuesta de sanción o la solicitud de amparo parlamentario) que se regulan, principalmente, en los arts. 7 LOTCu y 27 LFTCu⁵⁷⁷.

La *rendición de cuentas*, y la consiguiente facultad de requerimiento de información dirigida a los cuentadantes, nace del deber especial de colaboración exigido a quienes ostentan esta condición. Las cuentas públicas que deben rendir los

⁵⁷⁶ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 1999, p. 96. Así, por ejemplo, en el Programa de Fiscalizaciones de 2008 la práctica totalidad de las actuaciones incluidas a iniciativa parlamentaria se dirigen a áreas significativas en materia de corrupción (*v. gr.*, la *Fiscalización del Ayuntamiento de Marbella —Málaga— y sus sociedades mercantiles participadas, en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2002 y el 21 de abril de 2006* —incluida en el anterior Programa de Fiscalizaciones—, la *Fiscalización sobre las campañas de publicidad de las Administraciones Públicas autonómicas que no disponen de Órgano de Control Externo propio, poniendo especial énfasis en el control de la posible existencia de financiación implícita o encubierta de campañas y su adecuación a los principios establecidos en la Ley 29/2005, de 29 de diciembre, de Publicidad y Comunicación Institucional en aquellos ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la Ley y el Análisis de las diferentes fuentes de financiación de los partidos políticos y de su inmovilizado*); y las seleccionadas por propia iniciativa del Tribunal también incluyen actuaciones de este perfil (*v. gr.*, *Fiscalización del proceso de privatización de Red Eléctrica Española, S.A.* —incluida en el anterior Programa de Fiscalizaciones—, *Fiscalización de la planificación y el desarrollo urbanístico de los municipios costeros de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2006*), TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, s.f.

⁵⁷⁷ Vid. ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 73-75; y MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 73-74.

cuentadantes establecidos por las normas contables, presupuestarias y financieras (art. 34 LFTCu) siguen siendo el punto de partida de la fiscalización del Tribunal de Cuentas, si bien el número y el alcance de las cuentas exigidas por la normativa vigente se han reducido considerablemente. Así, en la actualidad deben rendirse ante el Tribunal de Cuentas, tomando como referencia exclusivamente el sector público estatal, las siguientes cuentas públicas: (a) la Cuenta General del Estado (art. 33 LFTCu y art. 130 LGP), (b) las cuentas anuales que deben formular las entidades del sector público estatal (art. 34.1 LFTCu y arts. 127 y 137 LGP), (c) las cuentas justificativas de subvenciones en los casos establecidos en su normativa reguladora (art. 34.3 LFTCu y art. 30 LGS), (d) la relación de los contratos públicos que son objeto del control específico del Tribunal de Cuentas (art. 40.2 LFTCu), y (e) las operaciones de modificaciones presupuestarias (art. 43.2 LFTCu)⁵⁷⁸.

El principio de rendición de cuentas ha quebrado reiteradamente ante la recurrente falta de cumplimiento de los cuentadantes, en especial en el ámbito de las Entidades Locales, tal y como ha denunciado el propio Tribunal, si bien en el ámbito de la Administración estatal este problema se ha reducido considerablemente. El incumplimiento de este deber de rendición de cuentas y, en general, la ausencia de las obligaciones contables, suponen una seria limitación para el ejercicio de la función fiscalizadora y constituyen un obstáculo aún mayor, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, para que el Tribunal de Cuentas pueda detectar supuestos concretos de corrupción que tienden a facilitarse y ocultarse tras la falta de una auténtica contabilidad⁵⁷⁹.

Hay que tener en cuenta que la falta de rendición de cuentas ha llegado a ser interpretada, al margen de las sanciones aplicables, como un requisito *sine qua non* que imposibilita al Tribunal para pronunciarse siquiera de forma provisional, e incluso, que impide realizar actuación fiscalizadora alguna hasta que no se lleven a cabo las actuaciones previstas en el art. 42 LOTCu. La conclusión, como afirma ÁLVAREZ MARTÍN, es que se encuentra en peor posición el gestor público que cumple con sus obligaciones de rendición que quien obvia este deber, con el consiguiente riesgo de

⁵⁷⁸ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 41-44. «La «primera condición para la eficacia de la actividad fiscalizadora» sigue siendo, como afirma PASCUAL GARCÍA, J., la rendición de las cuentas públicas en plazo y con el contenido establecido por la normativa contable (*op. cit.*, 1994, p. 2). Acerca de los cuentadantes, el contenido y el procedimiento de rendición de cuentas, vid. ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 85-90.

⁵⁷⁹ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 83-84. Acerca de la problemática de la rendición de cuentas en las Corporaciones Locales, vid. ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 91-120.

que esta falta de transparencia permita mantener ocultos actos manifiestamente fraudulentos. Por ello, como ha afirmado ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, «a efectos de fiscalización la falta de rendición de cuentas, al contrario, debe implicar una fiscalización en profundidad de la entidad que no rinde cuentas, especialmente dirigida a determinar las causas de la no rendición, incluyendo, si es necesario, un pronunciamiento sobre la información financiera provisional de que disponga la entidad»⁵⁸⁰.

La *facultad de requerimiento de información* dirigida a cualquier integrante del sector público o beneficiario de subvenciones surge, como afirma PASCUAL GARCÍA, de un deber genérico de colaboración atribuido legalmente. Este deber se limita subjetivamente al sector público y a los perceptores de subvenciones (art. 7 LOTCu) y objetivamente a «los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado», y «los datos, estados, documentos o antecedentes solicitados se referirán a los que consten o deban constar en los correspondientes estados contables o en la justificación de éstos» (art. 30 LFTCu)⁵⁸¹.

Por lo tanto, este deber de información se encuentra limitado legalmente para rastrear las transacciones que no han dejado huella documental y no faculta al Tribunal de Cuentas para analizar la contabilidad y la documentación de los particulares, salvo en el supuesto de perceptores de subvenciones, lo que, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, supone una seria limitación a la capacidad investigadora del Tribunal en asuntos relacionados con la corrupción⁵⁸².

⁵⁸⁰ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, p. 133; y ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R., «Ponencia presentada en la Mesa Redonda sobre la fiscalización del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 12, 2002, p. 113. La reciente implantación de la plataforma informática para la rendición de cuentas de las Entidades Locales por parte del Tribunal de Cuentas, de común acuerdo con las OCEX, y con la asistencia de la IGAE y el apoyo del Ministerio de Industria, ha obtenido resultados satisfactorios, pues en algunas Comunidades Autónomas el volumen de cuentas rendidas ha ascendido hasta el 95%, NÚÑEZ PÉREZ, M., «Entrevista a Manuel Núñez Pérez, Presidente del Tribunal de Cuentas», *Audidores: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 9, 2009, p. 27.

⁵⁸¹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 787-789; RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 303-304; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 418-420; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 44-46. Por lo tanto, este deber de colaboración se encuentra limitado legalmente, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., a las informaciones «que consten o deban constar en los correspondientes estados contables o en la justificación de éstos» —art. 30.3 LFTCu— (*op. cit.*, 1999, pp. 83-84).

⁵⁸² ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 83-84. En el mismo sentido, PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, pp. 3-4. Acerca de los intentos durante la fase de tramitación parlamentaria de la LOTCu de extender este deber de colaboración a quienes tengan datos relacionados con la gestión de los recursos públicos, como los proveedores o los colegios

La *facultad de recabar los informes de control* de las entidades fiscalizadas permite conocer «los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas en la forma establecida en la presente Ley» (art. 27.2 LFTCu)⁵⁸³.

De esta forma, el Tribunal de Cuentas no sólo cuenta con la información obtenida en sus investigaciones sobre los posibles abusos e irregularidades de gestión, sino también con los indicios de irregularidades detectados por otros órganos de control, lo que, en principio, debe coadyuvar a que las actividades fraudulentas no queden impunes.

La *facultad de compeler al cuentadante moroso* permite dirigirse al cuentadante que no hubiere presentado la cuenta en el plazo marcado, o lo hiciera con graves defectos, o no solventare los reparos. La falta de atención de este requerimiento conminatorio permitirá al Tribunal de Cuentas adoptar las siguientes medidas, además de pasar el tanto de culpa al Fiscal General por el delito de desobediencia (art. 42 LFTCu): (a) «la formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación, (b) »la imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca, y (c) »la propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable»⁵⁸⁴.

Esta facultad coercitiva refuerza los deberes de rendición de cuentas y de colaboración y le permite al Tribunal imponer multas de 10.000 a 150.000 Pts (60,10 a 901,63 €) a quienes no atiendan sus requerimientos, sin perjuicio de las

profesionales, aunque no tengan la condición de cuentadante, vid. BERMEJO VERA, J., «Aspectos jurídicos del procedimiento de actuación del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp., 353-355.

⁵⁸³ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 418-420; LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 127; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 48-49. Esta facultad permite al Tribunal de Cuentas, como afirma NÚÑEZ PÉREZ, M., conocer y valorar el control interno de las organizaciones públicas, siendo «una referencia útil en las verificaciones programadas por el Tribunal» (*op. cit.*, 2006, p. 128).

⁵⁸⁴ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 91-93. Acerca de la facultad de compeler a los morosos atribuida al Tribunal de Cuentas desde la perspectiva histórica y la problemática jurídica actual, por su encuadramiento junto con la responsabilidad contable directa y no como medio de apremio de los deberes de rendición y de colaboración, vid. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «Las facultades disciplinarias del Tribunal de Cuentas en defensa de sus competencias», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1982, pp. 850-871.

responsabilidades penales o disciplinarias que se deduzcan (arts. 7.3 LOTCu y 30.5 LFTCu)⁵⁸⁵.

La doctrina ha resaltado la dificultad práctica del ejercicio de estas facultades conminatorias, tanto por los problemas que ocasiona la intervención de oficio para elaborar las cuentas no presentadas como por las dificultades de determinar la naturaleza de las responsabilidades en que incurren quienes no aportan la información solicitada, y, por ello, estos poderes han sido usados de forma muy parca por el Tribunal de Cuentas. Estas razones no deberían ser óbice para que, de forma ponderada, se ejerzan los requerimientos conminatorios oportunos sobre quienes incumplen los deberes de colaboración y, de hecho, en los supuestos que el Tribunal de Cuentas ha puesto en marcha estos mecanismos, la respuesta de las instituciones y el personal requerido ha sido diligente y satisfactoria⁵⁸⁶.

La *facultad de recabar el amparo* de las Cortes Generales, mediante la puesta en conocimiento de la falta de colaboración de los obligados a prestarla, traslada la responsabilidad de las instituciones y personas incumplidoras al ámbito de la responsabilidad política (arts. 7.3 LOTCu y 30.5 LFTCu). De esta forma, el Tribunal de Cuentas puede activar el control político-parlamentario sobre las entidades que

⁵⁸⁵ RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, p. 304. Estas multas no tienen el carácter de sanción, sino de multa coercitiva dirigidas a forzar el cumplimiento del deber requerido, GONZÁLEZ NAVARRO, F. *op. cit.*, 1982, p. 640. Estas sanciones no tienen el carácter de responsabilidad contable, pues, como afirma ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., no tratan de resarcir el daño a la Administración Pública (*op. cit.*, 1999, pp. 75-76). Como recuerda PASCUAL GARCÍA, J., el art. 502.2 CP tipifica como delito la conducta de la autoridad o el funcionario que obstaculice la investigación del Tribunal de Cuentas, no facilitando el acceso a la información (*op. cit.*, 2005, p. 788).

⁵⁸⁶ Vid. LÓPEZ LÓPEZ, J.C., «Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992, pp. 275-293; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, pp. 74-79. A este respecto, es reseñable la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado de 2005 en la cual el Tribunal de Cuentas aporta el siguiente ejemplo significativo de la importancia del ejercicio de estas facultades: el Tribunal de Cuentas ha procedido a iniciar el procedimiento conminatorio del art. 42.2 LOTCu contra la Fundación Juan José García, la Fundación Centro de Estudios de América Latina y la Fundación Museo Cerralbo, que no habían rendido cuentas, respectivamente, desde 1999, 2000 y 2001, habiendo procedido a iniciar la actuación de imposición de sanciones a la primera de ellas al cumplirse el plazo, recibéndose posteriormente de esta fundación las correspondientes a los ejercicios 1999 a 2002. TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008, pp. 37-38. Este ilustrativo ejemplo confirma las palabras de GARCÍA GIL, F., que afirma que «la imposición de multas no cabe duda que, para la consecución de la rendición no hecha, representa, probablemente, el mejor de los vehículos» («Cuentas y cuentadantes», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992, p. 169).

incumplan su deber de colaboración, como refuerzo a sus facultades legales para compeler al cumplimiento de estos deberes⁵⁸⁷.

La doctrina, en especial la proveniente del propio Tribunal, ha aludido a la limitación de facultades que hemos señalado como justificación para la falta de resultados de los órganos fiscalizadores en la lucha contra la corrupción. Como afirma PASCUAL GARCÍA, el resultado es que el concepto de investigación es desconocido en la legislación del Tribunal de Cuentas y las facultades para exigir la colaboración de terceros muy restringidas, por lo que, aunque los informes de control reflejen adecuadamente la realidad puesta de manifiesto en las cuentas y los registros contables, «en relación a la realidad extracontable, a veces públicamente divulgada, resultan deplorables»⁵⁸⁸.

3.2. Las modalidades y el procedimiento de la función fiscalizadora y la lucha contra la corrupción del Tribunal de Cuentas.

La llamada función fiscalizadora tiene, en puridad, una doble naturaleza fiscalizadora y asesora que, como ha afirmado NIETO DE ALBA, no pueden deslindarse, pues la labor de examen de las cuentas públicas se dirige prioritariamente a asesorar a las Cortes Generales para emitir su juicio político y proponer las acciones de mejora pertinentes. Esta dualidad se articula procedimentalmente en torno a dos clases de procedimientos concatenados: las modalidades de fiscalización dirigidas a examinar las cuentas y la gestión financiera pública, y las modalidades de carácter consultivo encargadas de informar a los poderes legislativos de los resultados de estas fiscalizaciones. A continuación se van a analizar las modalidades y los procedimientos fiscalizadores, y en el próximo epígrafe las modalidades y los procedimientos de naturaleza asesora⁵⁸⁹.

Las modalidades fiscalizadoras pueden desglosarse, de forma similar a las auditorías públicas de control interno, en cuatro *clases*: la *fiscalización de cumplimiento* de las normas jurídicas, la *fiscalización financiera* de las normas contables, la *fiscalización de sistemas y procedimientos* sobre el funcionamiento de los sistemas de control interno y la *fiscalización operativa* acerca del resultado de las operaciones (normas. 5 y 6 NIF). Las fiscalizaciones programadas combinan estos

⁵⁸⁷ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 78.

⁵⁸⁸ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, p. 4. En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1982c, pp. 41-42; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 87.

⁵⁸⁹ NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007.

tipos de control, siendo frecuente, como afirma MARTÍNEZ GÓMEZ, que se desarrollen las denominadas fiscalizaciones de regularidad, que persiguen conjuntamente la verificación de las normas jurídicas y contables, y las fiscalizaciones integrales, que abarcan la totalidad de objetivos de control⁵⁹⁰.

Desde el punto de vista procedimental, hay que distinguir cuatro *modalidades de fiscalización* en virtud de su anclaje normativo; la *fiscalización de la Cuenta General del Estado* (art. 10 LOTCu), las *fiscalizaciones generales* sobre el resto de cuentas del sector público (art. 9.2 LOTCu), las *fiscalizaciones específicas* sobre aspectos concretos como la contratación, el patrimonio y las modificaciones presupuestarias (art. 11 LOTCu), y las *fiscalizaciones especiales* establecidas por mandato expreso de la normativa sectorial. Estas modalidades responden, como afirma PASCUAL GARCÍA, a las diversas áreas de gestión que pueden ser fiscalizadas y que se detallan en el art. 31 LFTCu⁵⁹¹:

- a) «El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
- b) »El examen y comprobación de las Cuentas generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.
- c) »El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público.
- d) »El examen de la situación y variaciones del Patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- e) »El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.
- f) »Y cualquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función».

⁵⁹⁰ MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, p. 76; y en el mismo sentido, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 175-176; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 417; y 79-85. Como afirma ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas deben responder a los objetivos pluridisciplinarios encomendados legalmente, sin enclaustrarse en las denominaciones específicas de esta clase de controles (*op. cit.*, 1982c, pp. 60-61).

⁵⁹¹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 789 y 796.

La *fiscalización de la Cuenta General del Estado* (arts. 10 LOTCu y 33 LFTCu) es la principal modalidad del Tribunal de Cuentas y se dirige a facilitar a las Cortes Generales el cierre del ciclo presupuestario. Esta verificación de carácter técnico se ejerce por delegación de las Cortes Generales en el plazo de seis meses desde su rendición y se desarrollará en tres fases: (a) el examen y contraste formales con las cuentas parciales recibidas, (b) la formulación de los resúmenes y la realización de las debidas comprobaciones, y (c) la deliberación y elaboración del proyecto de informe. Como resultado, se aprobará por el Pleno del Tribunal una Declaración Definitiva que se elevará ante la sede parlamentaria⁵⁹².

El contenido de la Cuenta General del Estado ha visto ampliado paulatinamente su ámbito subjetivo hasta abarcar en la actualidad la totalidad de los subsectores administrativo, empresarial y fundacional del sector público estatal. En estos momentos, su estructura se asemeja a las cuentas anuales de cualquier empresa: (a) «[l]a situación económica, financiera y patrimonial del sector público estatal, (b) »[l]os resultados económico-patrimoniales del ejercicio», y (c) »[l]a ejecución y liquidación de los presupuestos y el grado de realización de los objetivos» (art. 130 LGP). En contraste con la ampliación del contenido de esta Cuenta, la fiscalización del Tribunal de Cuentas ha reducido sus objetivos, limitándose a un control formal que, como afirma ÁLVAREZ MARTÍN, no permite obtener una opinión general sobre la ejecución del presupuesto ni, por supuesto, determinar la eficiencia de la actividad financiera pública⁵⁹³.

Las *fiscalizaciones generales u ordinarias* hacen referencia al examen de la ejecución de los programas públicos que incluyen las cuentas que deben rendir las entidades y los gestores públicos, y las cuentas de los receptores de las subvenciones públicas (art. 9.2 LOTCu y arts. 34 a 38 LFTCu). Estas fiscalizaciones generales tendrán como objetivo el examen de la regularidad legal y económica de la actividad pública, si bien, en el caso específico de las subvenciones, se extenderá tanto a la comprobación de la aplicación de los fondos a las finalidades para las que fueron

⁵⁹² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 792-794; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 446.

⁵⁹³ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 123-124. La estructura actual de la Cuenta General del Estado es consecuencia de las recomendaciones efectuadas por el Tribunal de Cuentas en la *Moción sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado de 27 de junio de 1996*, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 446-447; y NÚÑEZ PÉREZ, M., «La Declaración del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado», *RECE*, nº 29, 2008, pp. 18-21. En el próximo epígrafe dedicado a la función asesora del Tribunal de Cuentas se analizará la problemática de la Declaración Definitiva como instrumento contra la corrupción.

concedidas como a sus resultados. Los controles a realizar anualmente se determinarán en el Programa anual de fiscalizaciones de acuerdo a los criterios que se han analizado *supra*⁵⁹⁴.

Estas fiscalizaciones ordinarias constituyen el núcleo central de la actividad fiscalizadora y marcarán la política del Tribunal en relación con la lucha contra la corrupción⁵⁹⁵.

Las *funciones específicas o complementarias* de fiscalización (art. 11 LOTCu) son el examen de la contratación pública, las variaciones patrimoniales del sector público y de las modificaciones de los créditos de los presupuestos del sector público. La *fiscalización de los contratos del sector público* se extiende sobre la totalidad de los contratos de las entidades públicas que determine el Tribunal de Cuentas, y el objeto de esta modalidad es el examen del expediente administrativo en sus diferentes fases de adjudicación, modificación y extinción (art. 11.a LOTCu y arts. 39 a 40 LFTCu). La *fiscalización de las variaciones patrimoniales* abarca la situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás Entidades del sector público, y se ejercerá sobre los documentos de «los inventarios y de la contabilidad legalmente establecidos, y comprenderá la correspondiente a su tesorería y a los empréstitos y demás formas de endeudamiento con sus aplicaciones o empleos» (art. 11.b LOTCu y art. 41 LFTCu). La *fiscalización de las modificaciones presupuestarias* abarca el examen de los expedientes de los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales, y versará sobre los objetivos designados por el Tribunal; si bien el control de los créditos extraordinarios y suplementarios aprobados por las Cortes Generales se referirá únicamente al empleo o aplicación específica del crédito concedido, y el de los créditos extraordinarios y suplementarios concedidos gubernativamente a los organismos autónomos de carácter administrativo, comercial, industrial, financiero o análogo, se referirá al expediente de concesión tramitado al

⁵⁹⁴ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 447-448.

⁵⁹⁵ Estos Programas de fiscalizaciones no indican ni los antecedentes que motivan la selección de cada actuación, ni el alcance y naturaleza de las mismas, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 41-43. Por lo tanto, no es posible conocer en que grado la actividad del Tribunal de Cuentas prioriza las áreas o sectores con riesgos significativos de abusos o despilfarro, pero, como se ha analizado en el epígrafe anterior, la planificación de los últimos ejercicios incluye regularmente fiscalizaciones en materias relacionadas con la corrupción, en especial a petición de las Cámaras parlamentarias.

efecto y al empleo o aplicación específica del crédito concedido (art. 11.c LOTCu y art. 42 a 43 LFTCu)⁵⁹⁶.

Estas fiscalizaciones específicas se justifican, en el caso de las modificaciones presupuestarias, en la necesidad de reforzar el control financiero para evitar desviaciones excesivas e infundadas de las partidas aprobadas por el Parlamento; pero en los otros dos supuestos relativos a la contratación pública y a las variaciones patrimoniales, su razón de ser hay que buscarla en la necesidad de dotar de una mayor transparencia a dos áreas de gestión especialmente susceptibles en materia de corrupción, si bien su eficacia es limitada porque las verificaciones se restringen al examen formal de la documentación remitida al Tribunal⁵⁹⁷.

Las *fiscalizaciones especiales o sectoriales* son aquéllas no previstas por la LOTCu, sino en la normativa reguladora de cada materia sectorial, y entre ellas se incluyen el examen de la contabilidad ordinaria de los partidos políticos, el examen de las subvenciones de las convocatorias electorales y otros procedimientos previstos legalmente. El examen de la contabilidad de los partidos políticos se prevé en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos, y en estas

⁵⁹⁶ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 124-125; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 448-450; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, p. 40. Como señala PASCUAL GARCÍA, J., están sometidos a la fiscalización del Tribunal de Cuentas la totalidad de contratos celebrados por el sector público, con independencia de que estén sujetos o no a la legislación de contratos administrativos (*op. cit.*, 2005, p. 794)

⁵⁹⁷ Los resultados de estas fiscalizaciones, que suelen publicarse en un informe extraordinario, no han suscitado el interés de la opinión pública y de los parlamentarios, a pesar de las recomendaciones que contienen para subsanar las deficiencias e irregularidades de gestión detectadas, aunque hay que recordar que, en opinión de ESPERÓN LÁZARO, los informes de fiscalización «no sólo están destinados a detectar irregularidades ni tienen una naturaleza eminentemente inquisitorial o represiva» (vid. «La fiscalización de la contratación administrativa», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1998, pp. 181-196). Así, por ejemplo, las irregularidades en materia de contratación pública no constituyen en todos los casos supuestos de corrupción, pero sí hay que estimar su existencia cuando «hay un uso desviado del poder público en beneficio del propio funcionario, o de alguna organización, partido político o empresa comercial a la cual se encuentra vinculado», si bien, como ha estudiado REZZOAGLI, B.A., tomando como base los Informes de fiscalización ordinarios, las conclusiones y recomendaciones del Tribunal de Cuentas en esta materia se limitan a proponer que las entidades fiscalizadas adopten las medidas correctoras oportunas para que la gestión de su contratación se ajuste a los trámites establecidos en la legislación (vid. *op. cit.*, 2005, pp. 55-57 y 127-158). Acerca de la problemática de la fiscalización de los contratos públicos, vid. BENITO ZALDO, R., «La fiscalización específica de la contratación administrativa por el Tribunal de Cuentas», pp. 309-336; ENTRENA PALOMERO, C., «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los contratos del Estado y organismos autónomos», pp. 469-476; y GARCÍA DE LEÁNIZ Y DE LA TORRE, P., «El Tribunal de Cuentas y la contratación administrativa del Estado», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 581-593; y, en particular, de los contratos públicos sujetos al derecho privado, vid. RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 304-314.

fiscalizaciones corresponde al Tribunal de Cuentas verificar la contabilidad de gastos e ingresos y las aportaciones recibidas de los particulares en razón a las subvenciones públicas percibidas por su representación parlamentaria, exigiendo, en su caso, las responsabilidades que correspondan. El examen de las subvenciones de las convocatorias electorales se regula en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen electoral general, y la función del Tribunal de Cuentas será verificar la regularidad de la contabilidad por las subvenciones percibidas por los partidos políticos en razón a la concurrencia a las elecciones a Cortes Generales, Parlamento Europeo y municipales, conllevando los gastos que se consideren irregulares la reducción de la subvención. Además de estos dos procedimientos, la legislación prevé que el Tribunal de Cuentas informe sobre los proyectos financiados con cargo a los Fondos de Compensación Interterritorial (art. 10.2 LFCI) y fiscalice el empleo del recurso cameral permanente por las Cámaras y su Consejo Superior, y, en todo caso, la liquidación de los presupuestos relativos al Plan Cameral de Promoción de las Exportaciones gestionados por las Cámaras y su Consejo Superior (art. 23 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación)⁵⁹⁸.

En estas fiscalizaciones sectoriales el mandato legal para la intervención del Tribunal de Cuentas se basa en la búsqueda de la correcta aplicación de los fondos recibidos, de naturaleza pública, y en especial, en el caso de los partidos políticos, cuyo control se extiende a la totalidad de sus recursos económicos, ya sean de origen público o privado. Sus finalidades son, como afirma MORAL MORAL, la regularidad, la transparencia y la publicidad de su actividad, las cuales habían quedado en entredicho a raíz de los escándalos de financiación irregular de los partidos políticos de finales de la década de los 80 y principios de los 90⁵⁹⁹.

⁵⁹⁸ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 795-796; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *Técnicas de coordinación del control de la actividad económico-financiera en España*, Asociación-Instituto de Auditores Públicos de España, 2006, pp. 120-125. Además, cabría agregar la fiscalización de la Cuenta de gestión de los tributos cedidos que deben presentar las CC.AA. ante la IGAE conforme al art. 52.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la cual se incluirá en la Cuenta General del Estado que examinará el Tribunal de Cuentas, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 39-40.

⁵⁹⁹ Vid. MORAL MORAL, M.C., «El control de la financiación de los partidos políticos», *RECE*, nº 1, 1999, pp. 143-164; y, en el mismo sentido, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 225-258; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 54-73. Por parte de un sector de la doctrina se ha puesto de manifiesto los problemas de encajar en el ámbito de aplicación de la LOTCu la fiscalización de una asociación de naturaleza privada, vid. CUÑADO AUSÍN, G., «La fiscalización de los partidos políticos: Una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 9, 2001, pp. 151-174. La *Moción del Pleno del Tribunal de Cuentas relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los*

Por último, hay que hacer referencia a las *actuaciones previas* a la exigencia de responsabilidades contables, que son procedimientos especiales de fiscalización forense mediante los que se tramita un procedimiento instructor en los asuntos trasladados a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal (arts. 45 a 48 LFTCu), los cuales serán analizados en el apartado referido a la jurisdicción contable.

Estas modalidades de control se tramitan a través de *procedimientos de fiscalización* caracterizados por el carácter reglado de la facultad de iniciativa, la naturaleza técnica de su instrucción y el carácter contradictorio de su terminación. La regulación básica de estos procedimientos se establece en el art. 45 LOTCu y los arts. 31 a 48 LFTCu, remitiéndose de forma supletoria en lo demás a la LRJPAC. La técnica de control será la auditoría (art. 27.3 LFTCu), desarrollándose los trabajos conforme a las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de 23 de enero de 1997 –NIF–⁶⁰⁰.

Como ya se ha justificado en el *Capítulo Segundo*, la auditoría es una técnica inspectora que no se limita a verificar la documentación que consta en los expedientes, sino que permite investigar la realidad que se encuentra debajo de la justificación documental, por lo que, *a priori*, las fiscalizaciones del Tribunal de

partidos políticos, de 30 de octubre de 2001, instando a regular las obligaciones contables de los partidos políticos, ha visto recogidas sus propuestas en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos, que ha sustituido a la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre Financiación de Partidos Políticos, vid. SÁNCHEZ GARCÍA, N., «El control de las cuentas de los partidos políticos», *APu*, nº 43, 2007, pp. 9-30. La problemática de la corrupción de los partidos políticos ha sido objeto de análisis en el *Capítulo Preliminar*.

⁶⁰⁰ La integración de las normas jurídicas y técnicas articulan un procedimiento con las siguientes fases: (a) la *iniciación*, que incluye la iniciativa y la planificación; (b) la *instrucción*, mediante la ejecución de los programas de trabajo; y (c) la *terminación*, mediante la emisión de los informes, vid. MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 78 y 82-84; y ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 47-48 y 57-60. Hay que destacar, siguiendo a PASCUAL GARCÍA, J., que el procedimiento aplicable es el 'procedimiento administrativo común' con las citadas especialidades y que, en realidad, estamos ante «una definición de las áreas de gestión financiera que deben de ser fiscalizadas» por lo que una fiscalización puede abarcar varios 'procedimientos', pues «en especial cuando versan sobre una entidad singular se suelen abarcar todas las áreas» (*op. cit.*, 2005, pp. 789 y 796). El procedimiento de fiscalización «en buena parte se trata de pura actividad técnica, pero son detectables asimismo actos jurídicos, en cuanto que en el ejercicio de la función que les corresponde el Tribunal ha de emitir *declaraciones de juicio* sobre conductas de autoridades y funcionarios [...], o incluso de los particulares», MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 90. Las NIF desarrollan el contenido de la LFTCu y recogen «la experiencia de varios años de práctica fiscalizadora, regulando los aspectos operativos sobre todo desde el punto de vista de los procedimientos», MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 75-76.

Cuentas se desarrollan mediante unos criterios técnicos que permiten averiguar la realidad de la contabilidad y la gestión pública más allá de sus aspectos formales⁶⁰¹.

En sintonía con esta naturaleza inspectora, las NIF prevén la necesidad de realizar una evaluación previa del control interno de la entidad que proporcione seguridad suficiente para «salvaguardar los activos o recursos de la entidad» (norma 71), que establezca procedimientos de supervisión y revisión que permitan «detectar de forma inmediata los desajustes, deficiencias e irregularidades» (norma 74.e), y que, en el caso de la fiscalización de cumplimiento, analice especialmente «las medidas implantadas para la exigencia de las distintas responsabilidades que pudieran derivarse de su incumplimiento» y, en el caso de la fiscalización financiera, examine los procedimientos establecidos para garantizar «la custodia adecuada de los activos» (norma 77.b). La ejecución de los trabajos se desarrollará realizando pruebas que incluyan, no sólo la inspección documental, sino la inspección física de los activos tangibles, las observaciones *in situ* del desarrollo de los procesos y procedimientos, y la realización de preguntas y confirmaciones, tanto con personas de la propia entidad como con terceros (norma 93)⁶⁰².

Como resultado de estos trabajos, se emiten los informes de fiscalización, los cuales siguen una tramitación compleja presidida por el principio de contradicción, conforme desarrolla el art. 44 LFTCu. El contenido incluirá una *introducción* que justifique, entre otros extremos, la iniciativa del Tribunal y los objetivos de la fiscalización; los *resultados* de la fiscalización que describan las limitaciones para la realización de los trabajos, las incertidumbres o situaciones de contingencia para el futuro de la entidad, y las deficiencias e irregularidades detectadas; las *conclusiones*,

⁶⁰¹ La inspección del gasto público persigue fines análogos a la auditoría, «aunque la importación del término desde el sector privado le presente con una construcción más acabada o sistematizada; es decir, un control de la actividad económica», ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1982c, pp. 59-60. La importancia de la 'pureza técnica' de las actuaciones de control es tal que configura «un deber ineludible y una condición en cuya ausencia no cabe hablar propiamente de control, ni de fiscalización, ni de auditoría», NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, p. 316. Hay que resaltar el hecho de que las NIF del Tribunal de Cuentas no incluyan mención alguna a la actuaciones que deben realizarse para la detección de abusos y fraudes, con independencia de que estos controles no aseguren el descubrimiento de los actos ilegales; al contrario de lo que ocurre con otras normas de auditoría, como las NASP de la IGAE, la Norma Técnica sobre Errores e Irregularidades de la ICAC, las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC o las Directrices de aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, vid. CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 41-43.

⁶⁰² MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 86 y 88. La introducción de la pericia profesional a través de la técnica de auditoría permite «suplir con la pericia sus deficiencias de información y conocimiento directo», completando de esta forma las potestades y las prerrogativas que ostenta el órgano de control, y, a su vez, dota a los resultados del control del carácter técnico que define la naturaleza de la institución, NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 318-319.

que sintetizan los resultados de fiscalización y emiten un juicio crítico; y las *recomendaciones* con las propuestas de medidas de mejora para la gestión financiera de la entidad. Estas conclusiones y recomendaciones se incorporarán, como regla general, al Informe Anual, salvo que se decida emitir una Memoria extraordinaria, comunicándose a las Cortes Generales, Asambleas Legislativas y Corporaciones Locales, de acuerdo a sus respectivas competencias⁶⁰³.

Por expreso mandato legal, las conclusiones de los informes deben hacer mención a las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectados, con indicación de la responsabilidad en que se haya incurrido y las medidas para exigirla (art. 12.2 LOTCu y norma 149 NIF), incluyendo, no sólo las responsabilidades contables, sino las irregularidades de índole penal, laboral, tributario, etc.⁶⁰⁴.

Estos informes del Tribunal de Cuentas suponen, como afirma GARCÍA CRESPO, una 'valoración definitiva' de la gestión, pero no producen un efecto directo

⁶⁰³ El informe es una actividad material, cuyo titular colectivo es el órgano de control, «fruto de un trabajo intelectual que tiene establecidos unos procedimientos y técnicas», NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 317-318. Así, tras la finalización de la instrucción se elaborará por el Departamento un anteproyecto de informes y se abrirá el trámite de audiencia de los interesados, ostentando tal cualidad los responsables del sector o subsector público, los representantes legales de las entidades fiscalizadas o las personas físicas sujetas a fiscalización, así como los representantes o titulares del subsector o entidad fiscalizados durante el período a que se hubiere extendido la fiscalización realizada, si hubiese cambiado. Si tras alegaciones de los interesados el Tribunal de Cuentas decidiera realizar nuevas diligencias, se abriría un nuevo trámite de audiencia. La resolución final se adoptará tras la elaboración por el Departamento encargado de la fiscalización del proyecto de informe, que será puesto de manifiesto al Ministerio Fiscal y el Servicio Jurídico del Estado para que emitan su opinión, deliberado por la Sección de Fiscalización, y aprobado por el Pleno si procede, vid. MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 89-93; ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 61-65; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 420-421. Este sistema de resolución de los procedimientos se ha mostrado ineficaz, pues dilata enormemente la aprobación de los informes y la comunicación de los resultados, hasta el punto de que una fiscalización sobre el ejercicio 2003 puede ver la luz en el año 2007 y, de la misma forma, la no publicación directa de los resultados de la fiscalización en un informe independiente limita la transparencia de la actividad del Tribunal, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 127-128 y 131-132.

⁶⁰⁴ ARNEDE ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 74; y MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, p. 90. En la práctica, no es inusual que el Tribunal de Cuentas se dirija a las instituciones encargadas del enjuiciamiento penal, la inspección laboral o tributaria, o la defensa de la competencia, «poniéndoles de manifiesto las irregularidades que se hayan detectado en el ejercicio de la función fiscalizadora», MEDINA GUIJARRO, J. (coord.), *op. cit.*, 2008, p. 74. Como señala ATANCE APARICIO, L., esta mención en el informe de los indicios de responsabilidad contable es debatida por la doctrina, pues la publicación del mismo supondrá que se dé publicidad a una responsabilidad que aún no se ha determinado (*op. cit.*, 2006, p. 62). En este sentido, MÁÑEZ VINDEL, J., considera que tales pronunciamientos del art. 12.2 LOTCu únicamente pueden realizarse una vez terminados los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, lo que suele ocurrir después de la aprobación de los informes por el Pleno, motivando que la práctica seguida por el Tribunal no sea uniforme («La nueva configuración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas como Memoria de Actuaciones», *RECE*, nº 10, 2002, p. 140).

sobre la entidad controlada al carecer del carácter vinculante. Por el contrario, la fiscalización del Tribunal genera efectos indirectos sobre la gestión pública, para lo cual se articulan, siguiendo a PASCUAL GARCÍA, tres mecanismos: la recomendación, la denuncia y el control político. La *recomendación* es la fórmula ordinaria consistente en reconvenir a la entidad auditada para que adopte medidas correctoras dirigidas a la mejora de la gestión (art. 14 LOTCu). La *denuncia* se interpondrá cuando se observen indicios de responsabilidades penales, disciplinarias o contables, debiendo trasladarse a las autoridades competentes para su enjuiciamiento. El *control político* se estimula con la remisión de los resultados de la fiscalización a las Cámaras parlamentarias para que adopten las medidas que estimen oportunas (art. 12.1 LOTCu). Por lo tanto, como afirma NÚÑEZ PÉREZ, «[l]a función de control no se limita sólo a detectar deficiencias o irregularidades [sino que, aunque] sus informes no son de carácter vinculante para los gestores fiscalizados, dispone de diferentes instrumentos para potenciar las mejoras en la actividad económica pública»⁶⁰⁵.

En un segundo plano, el Tribunal de Cuentas realiza, como afirma NIETO DE ALBA, una importante labor consultiva ante el Poder Legislativo, instando a la modificación de la normativa que pueda causar riesgos morales en la gestión económico-financiera del sector público y una función; en palabras de NÚÑEZ PÉREZ, de formación de la opinión pública sobre la gestión realizada, favoreciendo la participación de los ciudadanos⁶⁰⁶.

En definitiva, en relación con los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas puede afirmarse que, cuando la evidencia obtenida en los trabajos de fiscalización implique la existencia de comportamientos corruptos que comporten indicios de responsabilidad contable, no debe limitarse a señalar las áreas de riesgos

⁶⁰⁵ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 1999, p. 93; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 803-806; y NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2009, p. 27. Con un carácter general, vid. los comentarios de NÚÑEZ PÉREZ, M., sobre la eficacia del ejercicio de la función de control externo (*op. cit.*, 2006, pp. 127-130). En relación con las recomendaciones del Tribunal de Cuentas, las mismas deben dirigirse a «mejorar la gestión económico-financiera de manera que los ingresos públicos se transformen en bienes materiales o satisfagan necesidades u obligaciones económico-públicas con respecto siempre a los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y legalidad», JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 457. En opinión de ATANCE APARICIO, L., deben referirse a medidas relacionadas con la organización y la buena gestión, y no a instar al cumplimiento de la normativa vigente, que «se da por supuesto» (*op. cit.*, 2006, p. 63). Esta emisión de recomendaciones en los informes, que proponen cambios en la forma de gestionar los entes fiscalizados, o en Mociones o Notas específicas, que persiguen modificaciones legislativas, entran a formar parte de la retroalimentación como última fase del procedimiento de gestión, GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005, p. 30; y *op. cit.*, 2005b, p. 143.

⁶⁰⁶ NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007; y NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 129-130.

detectadas, sino que debe instarse la apertura del correspondiente procedimiento jurisdiccional⁶⁰⁷.

3.3. La función asesora del Tribunal de Cuentas ante las Cortes Generales y la lucha contra la corrupción.

La sustantividad de la función asesora a las Cortes Generales ha motivado que se establezcan una serie de instrumentos, dotados de identidad propia, que tienen como objetivo facilitar la labor del Tribunal de Cuentas de comunicar los resultados obtenidos en sus trabajos de fiscalización, así como las propuestas de reformas legislativas y las recomendaciones de mejoras en la gestión de los fondos públicos⁶⁰⁸.

Con esta finalidad, la legislación de desarrollo ha establecido un conjunto de procedimientos para el ejercicio de la función de asesoramiento que parten de la *Memoria o Informe Anual* previsto en el art. 136.2 CE como 'eje de la función fiscalizadora', y se completa con la *Declaración Definitiva de la Cuenta General*, las *Memorias o Informes Extraordinarios*, las *Mociones* y las *Notas* (exp. mot. LFTCu). Esta documentación resultante será publicada en el Boletín Oficial del Estado, junto con las resoluciones que adopte la Comisión Mixta parlamentaria⁶⁰⁹.

Este esquema de comunicación y publicación de los resultados de las fiscalizaciones ha resultado complejo y lento, pues transcurre mucho tiempo desde el momento de desarrollarse los controles hasta que éstos se trasladan a sede

⁶⁰⁷ ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 85.

⁶⁰⁸ En relación con el ejercicio de la función consultiva, JIMÉNEZ RIUS, P., ha reclamado el replanteamiento del Tribunal de Cuentas de su papel como 'órgano de relevancia constitucional' en la defensa de los valores propios de un Estado social y democrático de Derecho, mediante la elaboración de informes que adviertan de los problemas y dificultades futuros —como, por ejemplo, los derivados del vaciamiento de las competencias estatales producido por los Estatutos de Autonomía—, en la línea seguida por las EFS más avanzadas como la norteamericana, la británica, la canadiense, la sueca o la alemana («¿Sigue vigente la Constitución Española de 1978?», AA, nº 7, 2008, pp. 730-732).

⁶⁰⁹ MARTÍNEZ GÓMEZ, A., «El Informe Anual del Tribunal de Cuentas: Elaboración, contenido, tramitación», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992, pp. 209-210; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 796; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 406; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 24-25. Las Normas Internas de Fiscalización, ante la posible confusión que puede causar esta diversidad terminológica, han tratado de normalizar el empleo de estos cuatro documentos en los que se materializa el resultado de la función fiscalizadora, definiendo el *Informe* como el documento que recoge los resultados y conclusiones de la fiscalización; la *Memoria*, como el documento que contiene una relación, lista o inventario de diversas actuaciones de fiscalización y sus resultados; la *Moción*, como el documento que contiene propuestas de cambios normativos para una mejor gestión; y la *Nota*, como el documento de alcance reducido acerca de las irregularidades puestas de manifiesto en los procedimientos de fiscalización, ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, pp. 65-66; y MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 2004, pp. 74-76.

parlamentaria y, finalmente, se ponen a disposición de la opinión pública, con lo que, como afirma ATANCE APARICIO, se ve perjudicada la imagen institucional de la entidad. Esta demora es especialmente preocupante, como ha destacado PASCUAL GARCÍA, en los casos de las actividades fraudulentas detectadas en los controles, pues, al margen de que si las evidencias obtenidas son suficientes puedan iniciarse los preceptivos procedimientos de exigencia de responsabilidades, en otros casos en los que únicamente se detectan indicios de riesgos, un pronto conocimiento de la opinión pública puede coadyuvar a que los ciudadanos aporten información adicional sobre los problemas detectados por el Tribunal⁶¹⁰.

Por ello, a partir de la reconfiguración del Tribunal de Cuentas en 1982, la función fiscalizadora ha ido evolucionando, como afirma GARCÍA CRESPO, en una interpretación normativa que permite acercarla, «material y temporalmente, a las exigencias sociales y constitucionales», con el fin de cumplir con el mandato constitucional de eficacia de los poderes públicos. En una primera fase (*ejercicios 1978-1982*) la Memoria-Dictamen de la Cuenta General del Estado y los Informes especiales o extraordinarios fueron los instrumentos utilizados, dejando sin desarrollar la previsión constitucional del Informe Anual. En una segunda instancia (*ejercicios 1983-1989*) el *Memorando sobre las líneas básicas que debería seguir el Informe*

⁶¹⁰ ATANCE APARICIO, L., *op. cit.*, 2006, p. 65. La crítica secular de lentitud atribuida al Tribunal de Cuentas se destaca en numerosos ejemplos, y así, a principios de siglo, la Memoria y la Certificación de la Cuenta General, que había sido rendida poco antes, llegó a presentarse con diecisiete años de retraso, lo que motivó que la opinión pública reclamara, incluso, la disolución de la propia institución; y, más actualmente, puede destacarse el caso de la fiscalización de los fondos reservados acordada por el Tribunal en 1993, cuya tramitación se vio superada, *de facto*, por la aparición del escándalo del *caso Roldán*, que suscitó la creación de la Comisión de Investigación Parlamentaria y la aprobación de una Ley *ad hoc* publicada el 18 de mayo de 1995, sin que los resultados de la fiscalización extraordinaria hubiesen sido aún aprobados en Pleno. Acerca de estos casos y las propuestas para reducir este desfase temporal, algunas de las cuales ya se han adoptado, como el referir el Informe Anual al ejercicio de actividad del Tribunal y no del sector público fiscalizado, vid. PASCUAL GARCÍA, J., «El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: Una propuesta de solución a través de una distinta concepción del Informe Anual», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996, pp. 55-64. De forma más radical, ÁLVAREZ MARTÍN considera que «[d]espilfarra el propio Tribunal los recursos públicos, o al menos los malgasta, cuando el fruto de su trabajo lo ofrece a destiempo y cuando no se aprovecha en su integridad» (*op. cit.*, 2006, pp. 132-133). En todo caso, hay que señalar que en la actualidad el retraso del Tribunal de Cuentas no es tan ostensible, emitiéndose la Declaración Definitiva razonablemente dentro de los plazos marcados y el Informe Anual con una media de dos años de retraso, vid. MÁÑEZ VINDEL, J., *op. cit.*, 2002, pp. 145-146. Como afirma GARCÍA CRESPO, M., el carácter consuntivo de la función fiscalizadora favorece el distanciamiento y la objetividad de las actuaciones, pero «no debe ser de tal amplitud que dificulte la identificación de los responsables de la gestión y, sobre todo, retrase la incorporación de las modificaciones debidas al efecto retroalimentador del control» (*op. cit.*, 1999, pp. 101-102); y, en el mismo sentido, MAS CLADERA, P.A., «Elogio a la distancia: Lejanía y lentitud en la acción de los OCEX», *APu*, nº 42, 2007, pp. 17-21.

anual aprobado por el Tribunal de Cuentas en 1987 establecía el Informe anual como el eje de la fiscalización del Tribunal, en el que se incluía un breve resumen del documento sobre la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado, y además se emitían los informes extraordinarios que, en esta etapa, no eran excesivamente numerosos. En la etapa subsiguiente (*ejercicios 1990-1998*) la Declaración Definitiva pasa a ser el documento más importante que prepara el Tribunal pues es el único que debe aprobarse por el Pleno de las Cámaras y tener un plazo concreto para su elaboración; confeccionándose posteriormente un Informe Anual que, a partir de 1992, se dividió en dos por la imposibilidad de simultanear la parte estatal y la territorial. Más recientemente (*ejercicios 1999-...*), el acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 28 de junio de 2001 ha modificado el criterio temporal del Informe Anual, pasando de ser el resumen de la fiscalización de las actuaciones de los gestores públicos en un ejercicio económico, al resumen de las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas por el Tribunal en un año natural, lo que ha permitido elevar este informe, con la denominación de Memoria de actuaciones, en los primeros meses del ejercicio siguiente. En esos momentos se remiten al Parlamento la Declaración de la Cuenta General, el Informe Anual o Memoria de actuaciones, el Informe Anual de las Comunidades Autónomas y los Informes especiales en actos independientes, además de las Mociones y Notas especiales⁶¹¹.

La *Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado* será emitida por el Pleno del Tribunal, previa recepción de los proyectos elaborados por los departamentos de la sección de fiscalización y el Fiscal, siendo elevada a las Cámaras y dando traslado al Pleno (art. 10 LOTCu). La Declaración Definitiva presentada por el Tribunal de Cuentas se tramitará conforme a las Normas para la tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado, aprobadas por las Mesas de ambas Cámaras, en sesión conjunta, el día 1 de marzo de 1984. La Comisión Mixta del Congreso y del Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas emitirá su Dictamen de la Cuenta General del Estado y el Pleno del Congreso y el Senado debatirá las propuestas de resolución, comunicándose al Tribunal de Cuentas la aprobación o rechazo, para que, en este último caso, presente un nuevo Informe⁶¹².

⁶¹¹ MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 1992, pp. 182-223; GARCÍA CRESPO, M, *op. cit.*, 1999, pp. 96-106; MÁÑEZ VINDEL, J., *op. cit.*, 2002, pp. 143-147; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 796-797.

⁶¹² NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 139-140; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 415.

El contenido de la Declaración Definitiva informa sobre la representatividad y regularidad, formal y contable, de la Cuenta General, conforme se analizó *supra*, y, por lo tanto, en principio, no entrará a analizar la posible existencia de actuaciones fraudulentas. Esta Declaración, como se resaltó en el *Capítulo Preliminar*, no emite una opinión concreta, favorable o no, acerca de la Cuenta General del Estado, sino que desarrolla de forma extensa las limitaciones y deficiencias detectadas, para terminar por realizar una propuesta a las Cortes Generales para que insten al Gobierno a adoptar medidas correctoras. Las deficiencias puestas de manifiesto hacen referencia a incumplimientos de carácter contable y presupuestario, pero de ellas no puede deducirse la existencia de responsabilidades, con excepción de las reiteradas menciones a los organismos estatales que han incumplido la obligación de rendición de cuentas⁶¹³.

El *Informe o Memoria Anual* es el informe ordinario previsto en el art. 136.2 CE que comprende el resultado del análisis de la Cuenta General del Estado y demás del sector público, y la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público (art. 13.1 LOTCu). Este informe contiene la totalidad de conclusiones de los informes, mociones o notas aprobados por el Pleno del Tribunal como resultado de la función fiscalizadora (art. 28.1 LFTCu). A este informe se unirá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal en el ejercicio (art. 13.3 LOTCu) y las alegaciones y justificantes de las entidades fiscalizadas (art. 28.1 LFTCu). A esta información se le añadirá, como contenido común a todos los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas, la referencia a «cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla» (art. 12.2 LOTCu), «las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector

⁶¹³ MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 1992, pp. 189-191; y MÁÑEZ VINDEL, J., *op. cit.*, 2002, p. 138. La Declaración Definitiva aporta al Parlamento una opinión técnica sobre el resultado de la ejecución presupuestaria, con indicación de las deficiencias observadas y el impacto sobre los estados financieros, así como de las limitaciones y salvedades sobre la representatividad de las diferentes cuentas anuales, NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 139-140. Aunque el número de entidades públicas del sector público estatal que incumple con la obligación de rendición de cuentas ha disminuido paulatinamente de forma sustancial, en la Memoria de actuaciones de 2005 se sigue informando por parte del Tribunal de la falta de recepción de 16 cuentas del sector empresarial y 9 del sector fundacional., vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2008, pp. 37-38; y NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2008, pp. 15-18 y 21-39. Desde un sector de la doctrina se ha propuesto la configuración del delito de opacidad de las cuentas anuales del sector público que, en paralelo al art. 290 CP aplicable a las entidades privadas, castigue la falta de rendición y la falsificación y ocultación de hechos contables, vid. PICÓ ROMERO, J., «Opacidad en las cuentas anuales del sector público: En el remanente de tesorería y en general: Reflexiones críticas y propuestas», *APu*, nº 47, 2009, pp. 96-99.

público» (art. 14.1 LOTCu) y «[l]os resultados obtenidos en orden a la corrección de las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas por el Tribunal de Cuentas y el grado de cumplimiento de las observaciones emanadas del mismo» (art. 28.5 LFTCu)⁶¹⁴.

La tramitación de este Informe Anual exige su remisión a las Cortes Generales y, en lo que les afecte, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y los Plenos de las Corporaciones Locales, así como a los titulares del Poder Ejecutivo de los citados entes territoriales. Este Informe será examinado por la Comisión Mixta Congreso-Senado, que adoptará las resoluciones que estime por conveniente. Los resultados del examen de la Comisión y el Informe Anual serán publicados en el Boletín Oficial del Estado (art. 28.2 LFTCu)⁶¹⁵.

El mandato constitucional de incluir en la Memoria Anual «las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido» convierte a este documento en un instrumento clave en la protección de los intereses financieros públicos y en la lucha contra la corrupción. A pesar de ello, como se analizó en el *Capítulo Preliminar* en relación con las Memorias de 2003, 2004 y 2005, estos informes no aportan ninguna manifestación acerca de la existencia de indicios de responsabilidades penales, contables o disciplinarias en los informes de fiscalización realizados. La única referencia a esta cuestión se realiza en la Memoria de actuaciones jurisdiccionales, en la que se aporta una información estadística de los expedientes de responsabilidad tramitados. Esta referencia hay que considerarla insuficiente pues, de la propia dicción del texto constitucional —que diferencia entre

⁶¹⁴ MÁÑEZ VINDEL, J., *op. cit.*, 2002, pp. 137-145; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 454-455. A principios de los años 90 un sector del Tribunal preconizaba que el Informe Anual debía suponer un informe que evaluará la gestión del sector público desde el punto de vista de la legalidad y la eficacia en un ejercicio presupuestario, a semejanza de otras EFS —especialmente las del ámbito anglosajón—; sin embargo ha prevalecido finalmente el criterio de aprobar unas Memorias de actividades indicadoras de la actividad de la institución en un año determinado conforme al Acuerdo del Pleno de 2001 reseñado *supra*, vid. MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 1992, pp. 183-184; y MÁÑEZ VINDEL, J., *op. cit.*, 2002, pp. 147-154. La razón de la inclusión en la Memoria Anual ordinaria de la actividad fiscalizadora de la relación de actuaciones jurisdiccionales del Tribunal hay que buscarla en que se trata de «medidas adoptadas para depurar las responsabilidades contables a que se refiere el artículo 1.2, *in fine*», MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 90. El carácter supremo del Tribunal de Cuentas no impide el juicio político de las Cortes Generales, pero sí la imposibilidad de que éstas le impongan sus criterios técnicos o de cualquier otra clase, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 162.

⁶¹⁵ MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 1992, pp. 224-229; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 130-131; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 455. Además, hay que recordar que idéntico Informe Anual se emitirá dirigido a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas con respecto a su actividad (art. 13.2 LOTCu), vid. GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, pp. 199-216.

las infracciones o responsabilidades deducidas de la fiscalización de las declaradas por el Tribunal en virtud de su propia jurisdicción—, así como la inserción de las referencias legales a esta materia en los apartados referidos a la función fiscalizadora (Capítulo II LOTCu y Título IV LFTCu), puede concluirse que la Memoria Anual debe incluir la información relativa a los casos de infracciones y responsabilidades que haya detectado en el desarrollo de los trabajos de fiscalización⁶¹⁶.

Los *Informes y Memorias extraordinarios* se emitirán cuando lo acuerden las Cortes Generales o las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, o cuando lo estime pertinente el Tribunal de Cuentas en casos de extraordinaria y urgente necesidad, y en ellos se «pondrá en conocimiento de aquéllas el resultado de cualesquiera procedimientos fiscalizadores» (art. 28.4 LFTCu). Estos informes deben incluir, al igual que la Memoria Anual, la referencia a las infracciones y las responsabilidades detectadas y las medidas que han de adoptarse para exigir las⁶¹⁷.

Estos informes se trasladarán al Gobierno y a las Cámaras parlamentarias, siendo tramitados por el mismo procedimiento que las Memorias Anuales. A partir de esta regulación, el funcionamiento de la Comisión Mixta se ha decantado por la convocatoria del Presidente del Tribunal de Cuentas periódicamente para presentar cierto número de Informes (habitualmente entre cuatro y seis por sesión) y responder a las preguntas de los parlamentarios sobre, en principio, aclaraciones acerca de los informes presentados. En una reunión posterior la Comisión debate y somete a votación las propuestas de Resolución con respecto a cada Informe, sin la presencia del Presidente⁶¹⁸.

Los informes extraordinarios publicados, conforme se analizó también en el *Capítulo Preliminar*, tampoco indican la existencia de posibles infracciones o responsabilidades, a pesar de las numerosas deficiencias e irregularidades detalladas

⁶¹⁶ La razón de la inclusión en la Memoria Anual ordinaria de la actividad fiscalizadora de la relación de actuaciones jurisdiccionales del Tribunal hay que buscarla, en opinión de MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L. en que se trata de «medidas adoptadas para depurar las responsabilidades contables a que se refiere el artículo 12.2 *in fine*» (*op. cit.*, 1983, p. 90).

⁶¹⁷ En la actualidad, todos los informes que elabora el Pleno del Tribunal de Cuentas se remiten a las Cortes Generales de forma regular e inmediata por entender que su demora hasta su inclusión en la Memoria Anual reduciría su eficacia e impediría su análisis específico y singular, NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2006, p. 129.

⁶¹⁸ NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007. En opinión de GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., las Cortes Generales no tienen un derecho de veto sobre los resultados de las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas, lo que le impedirá rechazarlos o pedir su modificación, pues «el Informe elaborado por el Tribunal aporta a la institución parlamentaria unos datos técnicos que el Parlamento puede aplicar en su propia función general de control político (*op. cit.*, 2001, p. 194).

en sus resultados y conclusiones. Con carácter general, la actitud del máximo órgano de control externo ante la existencia de defectos e irregularidades consiste en destacar los riesgos morales de abuso y fraude que suponen, proponiendo la adopción de medidas de gestión o legislativas necesarias para evitarlos, pero sin investigar, en el marco del propio proceso de fiscalización, si estos riesgos morales se han materializado en algún supuesto concreto de defraudación⁶¹⁹.

Las *Mociones y las Notas* son instrumentos de carácter exclusivamente asesor que se elaboran como consecuencia de los problemas detectados por el Tribunal en los informes de fiscalización y que se remiten a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, «proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público» (art. 28.6 LFTCu)⁶²⁰.

En cuanto a las Mociones, son documentos de carácter genérico dirigidos a proponer medidas de mejora en un aspecto o actividad significativo del sector público. Ésta es la herramienta apropiada para que el Tribunal de Cuentas traslade a las respectivas sedes parlamentarias las propuestas de modificaciones legislativas que

⁶¹⁹ Las fiscalizaciones del Grupo Radiotelevisión Española (RTVE) pueden servir de paradigma, a través de los comentarios realizados por NIETO DE ALBA, de la actitud del Tribunal de Cuentas: «En los Diarios de Sesiones (noviembre de 1999 y enero de 2003) puede encontrarse, con amplitud, la crítica a cómo una estructura organizativa en la que las Sociedades, como TVE, no residencian en su ámbito los resultados de su gestión, sino que facturan a un Ente su producción al precio de coste, superior al precio de venta, generan riesgos morales, estímulos a la negligencia, que inciden en la eficacia de la gestión. El Tribunal de Cuentas ha venido pronunciándose sobre la quiebra técnica del Ente RTVE, que se produjo, *de facto*, en lugar de la quiebra jurídica de las Sociedades del Grupo en las que se han venido generando las cuantiosas pérdidas, y, todo ello, sin entrar en el modelo de servicio público y de informativos, ni en la oportunidad o no de producir programas comerciales [...]. En el nuevo marco normativo de la Ley 17/2006, de 5 de junio, de la radio y la televisión de titularidad estatal, se derogó el Estatuto, se disolvió el Ente Público RTVE y se encomendó la gestión del servicio público de la radio y la televisión a la S.A. Corporación RTVE, matriz de las Sociedades TVE y RNE [...]. Como dije en la Comparecencia del martes, estimo que es una lástima que no se haya ganado tiempo cuando, desde 1983 hasta 2007, el Tribunal ha venido insistiendo en la necesidad de un nuevo modelo de organización, control y gestión para el Grupo, poniendo de relieve los principales fallos que había que superar. Este retraso de varios años, desde que se han detectado los problemas del Grupo en los Informes del Tribunal hasta que se inicia el cambio de modelo de organización de aquél, es un ejemplo claro y relevante de cómo la finalización del ciclo del control externo, para que éste sea realmente efectivo, precisa de la máxima interrelación entre las Comisiones Parlamentarias encargadas de estudiar reformas legales concretas en ciertos ámbitos de la gestión económico-financiera pública, aspecto en el que considero podrá actuarse para mejorar en el futuro», NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007.

⁶²⁰ Las Mociones y las Notas tratan de resaltar que «el Tribunal actúa, de hecho, como órgano constructivo en la gestión pública», MARTÍNEZ GÓMEZ, A., *op. cit.*, 1992, p. 209.

traten de evitar los riesgos morales de corrupción que afecten a un sector o actividad significativa de la gestión pública (norma 191 NIF)⁶²¹.

Por su parte, las Notas son comunicaciones de alcance más reducido y se dirigen a «segregar del análisis global el examen de determinadas deficiencias o irregularidades» que se estimen por conveniente «por su importancia o singularidad» (norma 194 NIF). Por lo tanto, serán el instrumento adecuado para comunicar a las Cámaras parlamentarias los abusos o las irregularidades especialmente significativas detectadas en el proceso fiscalizador.

En este sentido, el máximo órgano de control externo ha emitido diversas Mociones y Notas que constituyen elementos de prevención importantes en la lucha contra la corrupción, tales como la *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales*, la *Nota sobre el resultado de la Fiscalización de las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001*, y la *Nota de Fiscalización sobre la regularización por la Fundación CNIC de las situaciones que afectan al Consultor Ejecutivo y al Coordinador Científico de dicha Fundación*, aunque el número de las mismas ha sido manifiestamente reducido durante los más de veinte años de etapa constitucional de la institución⁶²².

⁶²¹ A través de estas mociones el Tribunal de Cuentas ejercen un papel orientador del Parlamento en la adopción de medidas adecuadas para que la información contable en el sector público sea plenamente transparente. A partir de 1982, el Tribunal de Cuentas ha aprobado 13 mociones que mayoritariamente hacen referencia a asuntos relacionados con los riesgos de abusos de poder y entre las que cabe destacar las siguientes: la *Moción sobre atenciones de carácter social y representativo de los órganos directivos de 18 de enero de 1984*, la *Moción a las Cortes Generales para que inste al Gobierno a la supresión de prácticas irregulares relacionadas con la gestión de tesorería de Organismos Autónomos de carácter administrativo de 25 de junio de 1986*, la *Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado de 29 de julio de 1993*, la *Moción sobre diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el Sector público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado de 27 de junio de 1996*, la *Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos de 30 de octubre de 2001*, la *Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que Entidades Locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos de 30 de abril de 2003*, la *Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica de 28 de abril de 2005*, la *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación de las Entidades Locales de 20 de julio de 2006*, y la *Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de evitar los riesgos de que los trabajadores de las empresas de servicios contratadas por la Administración, se conviertan en personal laboral de la Admon contratante en virtud de sentencias judiciales de 26 de febrero de 2009*. Vid. ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Dos mociones del Tribunal de Cuentas», *Observatorio contable y financiero*, nº 8, 2007, pp. 44-49; y JIMÉNEZ RIUS, P., op. cit., 2007, p. 456.

⁶²² Vid. ARIAS RODRÍGUEZ, A., op. cit., 2007, pp. 44-49.

En conclusión, la función asesora del Tribunal de Cuentas ante las Cortes Generales en materia de corrupción se ha dirigido fundamentalmente a excitar el celo parlamentario para corregir las lagunas legislativas que facilitan los riesgos morales de corrupción, reservando para supuestos muy esporádicos la comunicación de supuestos de actuaciones defraudatorias concretas y determinadas. La respuesta de los órganos de representación parlamentaria no ha sido especialmente positiva, como ha denunciado NIETO DE ALBA, pues «[c]on frecuencia, en estos debates, las responsabilidades contables se elevan a responsabilidad política donde se diluyen las responsabilidades de gestión», las propuestas del Tribunal de Cuentas, salvo las referidas a la Cuenta General, «mueren en la Comisión Mixta», y las aportaciones técnicas realizadas no son debatidas por las Comisiones y Ponencias encargadas de las reformas legislativas⁶²³.

La consecuencia directa de la disparidad entre las irregularidades detectadas en las fiscalizaciones por el Tribunal y las respuestas en forma de exigencia de responsabilidades o modificaciones legislativas es, como afirma el propio NIETO DE ALBA, el desprestigio de la institución hasta el punto de que «[e]s lógico que [la Sociedad] en estos casos se pregunte para qué sirven los Órganos de control externo». Debe tenerse en cuenta que, como destaca NAVAS VÁZQUEZ, «la gran importancia que debe darse al interés parlamentario en los informes de los OCEX no excluye el interés de otras instancias, especialmente, del conjunto de la ciudadanía»⁶²⁴.

⁶²³ «Cabría esperar, por tanto, en el modelo de control vigente, que la actividad de la Comisión Mixta girara en torno a las Recomendaciones técnicas trasladadas por el Tribunal de Cuentas para que, tras el correspondiente debate parlamentario, se aprobaran las oportunas Resoluciones que adquirieran la categoría de mandatos políticos destinados a fomentar la corrección de errores de organización y de procedimientos», NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007.

⁶²⁴ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, p. 316. «La prensa publica constantemente referencias a Informes del Tribunal enviados al Parlamento en los que se proponen medidas para la mejora de la organización y de la gestión del Sector público. La sociedad aprecia que estas recomendaciones no siempre se traducen en los necesarios cambios normativos, que detectamos muchas irregularidades que no son ilegalidades, ilegalidades que no llegan a responsabilidades y responsabilidades que se diluyen o no se asumen. Es lógico que en estos casos se pregunte para qué sirven los Órganos de control externo. Así lo he puesto de manifiesto en varias ocasiones en mis Comparecencias ante la Comisión Mixta. Naturalmente, ello influye en la propia credibilidad y aceptación social de nuestra Institución», NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007.

4. La función de enjuiciamiento del Tribunal del Cuentas en la lucha contra la corrupción.

4.1. La fiscalización forense: la problemática naturaleza de las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables.

Las denominadas 'actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables' son la manifestación más directa de la naturaleza híbrida del Tribunal, en la que se entrecruzan, a nivel organizativo y funcional, las potestades de fiscalización y de enjuiciamiento, sirviendo de nexo de unión entre ambas. En esencia, estas actuaciones previas son procedimientos fiscalizadores dirigidos a que la Sección de Fiscalización cumpla, por mandato legal, con el deber de colaboración con la Justicia en orden a emitir un informe técnico de naturaleza pericial acerca de los hechos, sujetos e importe de la responsabilidad contable⁶²⁵.

A partir de este planteamiento inicial, la doctrina ha debatido arduamente acerca de la naturaleza administrativa o judicial de estas actuaciones, y la legislación y la jurisprudencia han sido igualmente titubeantes en esta materia. La LOTCu se decantó por su carácter judicial al incluirlas como la fase instructora del procedimiento jurisdiccional (art. 26.1 LOTCu). La LFTCu rectificó este criterio como consecuencia de las alegaciones del Consejo General del Poder Judicial, y reguló «las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional, de tal manera que puedan servir de necesario soporte de la misma» (exp. mot.) dentro de la función fiscalizadora (arts. 45 a 48 LFTCu). El Tribunal Constitucional, por su parte, se ha decantado por considerar estas funciones separadas inequívocamente de la fiscalización, pues «aparecen estrechamente vinculadas al enjuiciamiento estricto por responsabilidades contables» (STC 18/1991, de 31 de enero). El Tribunal Supremo, a su vez, en referencia expresa a la pieza separada, ha negado su carácter fiscalizador y administrativo, considerándola una actividad previa a la función jurisdiccional (STS de 27 de mayo de 1995). El Tribunal de Cuentas, en fin, se muestra mayoritariamente favorable en su jurisprudencia a la naturaleza administrativa previa al ejercicio de la función jurisdiccional⁶²⁶.

⁶²⁵ Acerca de los antecedentes históricos de las actuaciones previas en la legislación del Tribunal de Cuentas, vid. PAJARES GIMÉNEZ, J.A., «El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable», *RECE*, nº 6, 2000, pp. 153-157.

⁶²⁶ Cfr. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., «La Pieza Separada como actuación en vía jurisdiccional: Aspectos subjetivos y objetivos», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996, pp. 14-17; MEDINA GUIJARRO, J., «La Pieza Separada como actuación previa a la exigencia de

En mi opinión, estamos ante un procedimiento forense y administrativo claramente representativo, como se ha indicado, de la naturaleza híbrida del Tribunal, cuyo resultado es la elaboración de un informe pericial por parte del Delegado Instructor o el Consejero Ponente de la fiscalización. Esta configuración no es nada extraordinaria en nuestro ordenamiento, pues las mismas características pueden predicarse de la totalidad de las actuaciones de inspección administrativa, como las tributarias o las policiales, en tanto que finalmente determinen la iniciación de un procedimiento jurisdiccional. Así, por ejemplo, en el ámbito de la inspección tributaria, los resultados de estos procedimientos adquirieran naturaleza de pericia forense cuando las actuaciones deben trasladarse a los Tribunales de Justicia para su enjuiciamiento, pasando a ostentar los funcionarios instructores el carácter de peritos a efectos del procedimiento penal. *Mutatis mutandis*, las 'actuaciones previas' son un procedimiento de fiscalización específico, que podemos denominar 'fiscalización forense', en el que el instructor está dotado de facultades exorbitantes, tales como el embargo de los bienes del presunto responsable, que termina con un informe pericial en el que se practica una liquidación provisional⁶²⁷.

En razón a esta naturaleza compleja, la normativa reguladora de la fiscalización forense es triple, al igual que en el resto de pericias administrativo-judiciales: la *judicial*, que fija el procedimiento y las obligaciones del instructor ante el Juez; la *administrativa*, que establece los derechos del instructor como funcionario; y la *técnica*, que establece sus derechos y obligaciones como auditor. El régimen jurídico básico se regula en los citados artículos de la normativa reguladora del Tribunal, pero, para lo no establecido expresamente, debe realizarse una labor hermenéutica con el fin de determinar la norma aplicable en cada caso⁶²⁸.

responsabilidad contable en vía jurisdiccional: Aspectos jurídicos formales», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996, pp. 77-87; PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., «Comentario general sobre la jurisprudencia contable: La pieza separada como actuación previa a la exigencia de la responsabilidad contable en vía jurisdiccional», *REDF*, nº 91, 1996, pp. 558-563; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 221-223 y 227-228; PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 878-879; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 241-242.

⁶²⁷ De forma más radical, CUBILLO RODRÍGUEZ, C., considera que en la alternativa entre policía judicial, recaudador, colaborador judicial u órgano de instrucción, el Delegado Instructor es un órgano de instrucción que colabora con la primera instancia de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas (vid. «La fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, Madrid, 1994, pp. 207 y 219-236).

⁶²⁸ Acerca de los problemas y asimetrías causados por este complejo sistema normativo, vid. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 1996, pp. 10-14; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1994, pp. 205-208; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., «Aspectos de la responsabilidad contable y sus

En estas fiscalizaciones forenses pueden discernirse dos tipos de procedimientos: las *actuaciones previas* en el caso de alcance y la *pieza separada* en el caso de juicio de cuentas⁶²⁹.

En cuanto al primero de los procedimientos, las *actuaciones previas* constituyen la fase instructora preliminar del procedimiento de reintegro por alcance. El inicio de su tramitación comienza con el traslado del asunto a la Sección de Enjuiciamiento, tanto si trae causa de un procedimiento fiscalizador como si es consecuencia de gestiones al margen de estos procesos, pudiéndose decretar el archivo de las actuaciones «cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos» (art. 46.2 LFTCu). El desarrollo corresponde al Delegado Instructor nombrado por la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, o por el respectivo órgano del OCEX —si se ha delegado en esta institución su instrucción— (art. 26 LOTCu) que realiza las averiguaciones sobre los hechos y la identificación del presunto responsable, practica la liquidación provisional de los perjuicios hacia el erario público y elabora el acta en el que, previa cita a las partes legitimadas legalmente, se requiere al presunto culpable el afianzamiento de la cantidad liquidada o se decreta su embargo en caso contrario (art. 47 LFTCu)⁶³⁰.

Esta actividad del Delegado Instructor conlleva el desarrollo de una auténtica instrucción, que aun careciendo de carácter jurisdiccional, permite realizar «las diligencias oportunas en averiguación del hecho y de los presuntos responsables o sus causahabientes, a no ser que se considerasen suficientes las practicadas con anterioridad» (art. 47.1 LFTCu). En la práctica de estas actuaciones podrá requerir a los encausados amparándose en el deber genérico de colaboración con el Tribunal de Cuentas, pero no podrá invocar las potestades propias de la condición de autoridad, ya que no asume las prerrogativas de la autoridad judicial⁶³¹.

procedimientos: La posición del Consejero Ponente de una fiscalización en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable», *REDF*, nº 93, 1997, pp. 79-81.

⁶²⁹ Cfr. PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., «La jurisdicción contable: Contenido y procedimientos», *REDF*, nº 74, 1992, p. 222; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, p. 221.

⁶³⁰ Cfr. PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., *op. cit.*, 1992, pp. 226-236; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 221-222 y 227-231.

⁶³¹ PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., *op. cit.*, 1992, p. 230; y ARNEDE ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1997, pp. 81-83. La jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha declarado en relación al contenido de la instrucción que consiste «en la

Estas actuaciones previas tienen el carácter de un procedimiento reservado, según la expresión reiterada de la jurisprudencia del Tribunal, que no entra a valorar el fondo del asunto, y que carece de carácter contradictorio, por lo que se desarrollará sin la citación del interesado. La figura del Delegado Instructor ha sido considerada una institución que actúa, en palabras de ÁLVAREZ MARTÍN, «de forma inquisitiva», con los poderes propios de un juez de instrucción especialísimo, pero que carece de tal condición. La consecuencia de todo ello es que la primera noticia que recibe el presunto responsable será la notificación de un Acta de liquidación provisional que le conmina a depositar o afianzar la responsabilidad reclamada⁶³².

Por su parte, la *pieza separada* es un procedimiento preliminar de carácter fiscalizador que se abrirá por el Consejero Ponente cuando en una fiscalización del Tribunal de Cuentas se detecten indicios de responsabilidades contables distintas del alcance, basándose en «los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada» (art. 45 LFTCu). La tramitación se inicia con el acuerdo de formación de la pieza, la incorporación de los antecedentes, la puesta de manifiesto al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y, en su caso, al presunto responsable, y la remisión de la pieza a la Sección de Enjuiciamiento⁶³³.

práctica de un conjunto de diligencias que, sin poder constituir un desarrollo probatorio pleno, serán las que el Delegado Instructor estime necesarias para el cumplimiento del fin legalmente atribuido a la instrucción», CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 227-231. El Anteproyecto de LFTCu asignaba a los Delegados Instructores la consideración de Autoridad judicial, pero la eliminación en la tramitación de la Ley del carácter jurisdiccional de esta fase preliminar ha motivado también la omisión de esta condición, PAJARES GIMÉNEZ, J.A., «El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable», *RECE*, nº 6, 2000, p. 168. Esto no es óbice para que su estatus jurídico se someta, como ha señalado CUBILLO RODRÍGUEZ, C., a los principios de todo órgano instructor consagrados por la doctrina del Tribunal Europeo de Derecho Humanos, con el fin de garantizar su imparcialidad y objetividad (*op. cit.*, 1994, pp. 230-232).

⁶³² La doctrina ha debatido acerca de la posible indefensión del presunto responsable en esta fase, pero la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas ha valorado su inexistencia al poder plantearse con plenitud las alegaciones oportunas en el desarrollo del proceso jurisdiccional, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 252-264.

⁶³³ Cfr. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 1996, pp. 13-33; MEDINA GUIJARRO, J., *op. cit.*, 1996, pp. 90-108; y PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., *op. cit.*, 1996, pp. 563-573. El debate sobre la naturaleza de la pieza separada es aún más intenso que el de las actuaciones previas por alcance, con jurisprudencia contradictoria entre el Tribunal de Cuentas (que opta por el carácter administrativo) y el Tribunal de Supremo (que se ha definido por la naturaleza jurisdiccional), vid. PAJARES GIMÉNEZ, J.A., *op. cit.*, 2000, pp. 157-179. La doctrina ha debatido si el Consejero Ponente puede archivar las actuaciones en contra del criterio del Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado, si bien la STS de 27 de mayo de 1995 se ha mostrado favorable a esta posibilidad, vid. ARNEDE ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1997, pp. 71-78. Acerca de la viabilidad de la tramitación de la pieza separada por los OCEX, vid. CORTELL GINER, R.P., «Notas críticas sobre la pieza separada», *APu*, nº 11, 1997, pp. 43-47; y REGLI CRIVELL, M., «Los OCEX autonómicos y la pieza separada», *APu*, nº 17, 1997, pp. 51-53.

Estas actuaciones previas están subordinadas a los resultados del procedimiento fiscalizador, por lo que, como afirma PAJARES GIMÉNEZ, la pieza separada no se instruye, sino que se forma con los antecedentes que se deduzcan de las actuaciones de las que trae causa⁶³⁴.

Los recursos contra las resoluciones de esta fase preparatoria se dirigen a la Sala de Justicia, que los resolverá en cinco días, sin que contra sus resoluciones quepa recurso alguno, con independencia de los que puedan plantearse en contra de la resolución que resuelva el procedimiento, y únicamente podrán motivarse «en que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o en que se causare indefensión» (art. 48 LFTCu). Además, cabrá recurso ante la Sala de Justicia sobre los decretos de archivo inicial dictados por los Consejeros de Cuentas en el procedimiento de actuaciones previas «cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos» (art. 46.2 LFTCu)⁶³⁵.

En razón de estos caracteres, puede afirmarse que la fiscalización forense tiene, desde el punto de vista técnico, una naturaleza *inspectora*, por cuanto se dirige a descubrir y calificar la existencia de hechos de los que se derivan presuntas responsabilidades. Esta función inspectora es limitada pues el Delegado Instructor o el Consejero Ponente no ostentan facultades plenas para el ejercicio de la investigación de los hechos, vinculándose sus investigaciones, en mayor o menor medida, a los

⁶³⁴ PAJARES GIMÉNEZ, J.A., *op. cit.*, 2000, pp. 165-172. Por el contrario, otro sector de la doctrina considera que estamos ante un auténtico procedimiento que constituye la fase instructora del juicio de cuentas, VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 1996, pp. 31-32; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 223-225. Como supuesto especial, la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas ha declarado que, ante la laguna legal que no prevé la posibilidad de que la acción popular denuncie un supuesto distinto del alcance fuera del marco de un procedimiento fiscalizador, serán de aplicación las normas para la tramitación de las actuaciones preparatorias, con el consiguiente nombramiento de Delegado Instructor, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 244-247.

⁶³⁵ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1994, pp. 217-218. La naturaleza híbrida de este recurso por el que una instancia judicial (la Sala de Justicia) revisa en algunos supuestos las decisiones de una autoridad no jurisdiccional (el Delegado Instructor) hace difícil definir si estamos ante un recurso de apelación o un recurso de alzada, por lo que habitualmente se le conoce como *recurso innominado*; y la imposibilidad de alegar cuestiones de fondo sitúa a los imputados, de nuevo, en una situación de difícil defensa, sin poder oponerse en este momento procesal a los posibles embargos, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 270-271. La doctrina, en palabras de MEDINA GUIJARRO, J., ha solicitado la supresión de este recurso innominado «que no otorga más posibilidades de defensa a las partes [cuando estas quejas podrían] reproducirse y ventilarse en el propio procedimiento de instancia» («Mesa redonda: El futuro del enjuiciamiento contable», *RECE*, nº 12, 2002, p. 85).

resultados de la actividad fiscalizadora de la que traen causa. Esta limitación y vinculación es plena en el supuesto de la pieza separada, pues el Consejero Ponente no podrá realizar nuevas investigaciones, limitándose a los antecedentes que figuren en las actuaciones fiscalizadoras y los aportados por las partes personadas; y parcial en el caso de las actuaciones previas pues, como se ha analizado, el Delegado Instructor podrá realizar diligencias probatorias, pero sin llegar a la plenitud de la instrucción propiamente jurisdiccional.

La naturaleza inspectora de la fiscalización forense le convierte en el instrumento adecuado para investigar y acreditar los actos defraudatorios de los fondos públicos, pero su carácter *cuasisubordinado* a las actuaciones fiscalizadoras y las limitaciones de sus capacidades instructoras restringen sus posibilidades como instrumento anti-fraude, dependiendo su efectividad en buena medida del grado investigador o inspector con el que el Tribunal de Cuentas ejerza la función de fiscalización previa.

4.2. El proceso de enjuiciamiento contable y sus fortalezas y debilidades en la lucha contra la corrupción.

4.2.1. La función jurisdiccional como instrumento de protección de los intereses financieros públicos.

La función jurisdiccional se define legalmente como «el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» (art. 2.b LOTCu). Por lo tanto, el objetivo del denominado enjuiciamiento contable es depurar la responsabilidad de naturaleza financiera, entendida como *la obligación de indemnizar a la Administración Pública por los daños y perjuicios causados en los fondos públicos durante el ejercicio de la gestión financiera pública*⁶³⁶.

⁶³⁶ FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., «La responsabilidad patrimonial de las autoridades y empleados públicos, en especial la responsabilidad contable derivada de la gestión financiera pública», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 13, 2005, p. 2192. En este sentido, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 85; LÓPEZ LÓPEZ, J.C., «Contenido de la jurisdicción contable: Caracteres, extensión, límites, compatibilidad con la jurisdicción penal, resolución de conflictos», SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 113-115; SOLA FERNÁNDEZ, M., «La legitimación activa en los procedimientos de responsabilidad contable: Especial referencia al Ministerio Fiscal», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006, pp. 86-87; y CORONA MARTÍN, R.M., «La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos», *CIGAE*, nº 20, 2008, p. 45.

La razón de ser de esta jurisdicción especializada es complementar la función fiscalizadora del Tribunal y permitir al Parlamento tener la garantía de que se cumplen sus directrices presupuestarias, aprovechando los conocimientos técnicos especializados del máximo órgano de control externo. La Constitución de 1978 reconoció al Tribunal de Cuentas una jurisdicción propia (art. 136), la cual se reguló inicialmente por la LOTCu como un nuevo orden jurisdiccional nítidamente separado de la otra función del Tribunal, con la que tradicionalmente se confundía, y la LFTCu terminó de perfilar sus contornos como una auténtica jurisdicción propia de un Estado de Derecho⁶³⁷.

Por ello, en la actualidad la naturaleza de esta potestad es plenamente jurisdiccional ('juzgar y hacer ejecutar lo juzgado'), si bien con un carácter especializado restringido a la materia contable. Su ejercicio le permite al Tribunal, como afirma PASCUAL GARCÍA, «declarar derecho en casos concretos conociendo y decidiendo conflictos con fuerza de cosa juzgada». Se trata de una jurisdicción especializada, no sólo por razón de la materia, sino también, como afirma MENDIZÁBAL ALLENDE, por su anclaje institucional al no estar encuadrada dentro del Poder Judicial⁶³⁸.

⁶³⁷ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 93; y, en el mismo sentido, GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *op. cit.*, 2001, p. 114; y SALA SÁNCHEZ, P., *op. cit.*, 2002, pp. 132-133. La potestad jurisdiccional no surge *ex novo* en la Constitución de 1978, sino que desde las Ordenanzas de 1437 se atribuye al máximo órgano fiscalizador la función de enjuiciar los asuntos relacionados con los débitos contra la Hacienda Pública y, en la actualidad, la legislación positiva y la jurisprudencia constitucional han reconocido su vigencia, de la misma forma que ocurre en la mayor parte de las EFS de raíz latino-continental, vid. VACAS GARCÍA-ALÓS; L., «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: Desde la Constitución Española de 1978 hasta la nueva Ley General Presupuestaria de 2003 (I)», *LEY*, nº 2, 2004, pp. 1582-1584; y MEDINA GUIJARRO, J., y PAJARES JIMÉNEZ, J.A., *op. cit.*, 2005, pp. 36-60.

⁶³⁸ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, p. 875; y MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, pp. 99-102. La jurisdicción especial del Tribunal de Cuentas no rompe con la unidad jurisdiccional, al someterse sus decisiones en última instancia al Tribunal Supremo, SALA SÁNCHEZ, P., *op. cit.*, 2002, pp. 133-134. La viabilidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas sobre la base de la exigua y colateral referencia constitucional del art. 136.2 ha sido objeto de una ardua polémica doctrinal que ha sido superada, al menos positivamente, por los pronunciamientos jurisprudenciales favorables del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, que han ratificado su carácter de verdadera y propia jurisdicción. Acerca de los debates doctrinales y las declaraciones jurisprudenciales sobre esta cuestión, vid. GALÁN SÁNCHEZ, R. M., *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de los fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pp. 28-35; POMED SÁNCHEZ, L., «Algunas consideraciones en clave constitucional sobre la jurisdicción contable»: en COSCULLUELA MONTANER (coord.), *Estudios de Derecho público económico, Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Sebastián Martín Retortillo*, Madrid, 2003, pp. 1424-1434; MEDINA GUIJARRO, J., y PAJARES JIMÉNEZ, J.A., *op. cit.*, 2005, pp. 60-69; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 157-160; y CORONA MARTÍN, R.M., *op. cit.*, 2008, pp. 45-49.

Esta jurisdicción se caracteriza legalmente por las mismas notas que las jurisdicciones ordinarias: necesidad, improrrogabilidad, exclusividad y plenitud (art. 17.1 LOTCu). El ejercicio de esta potestad es *necesario e improrrogable* por lo que podrá ser apreciado de oficio, previa audiencia de las partes, sin que el Tribunal pueda declinar esta competencia. La *exclusividad* impide que ningún otro órgano judicial en todo el territorio nacional pueda conocer de las responsabilidades contables y la *plenitud* le permite extenderse a las cuestiones prejudiciales, incidentales y ejecutivas necesarias para declarar la responsabilidad contable, salvo las de carácter penal⁶³⁹.

La nota de exclusividad incide también en el orden penal, pues si los hechos encausados fueron constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable. Esta característica no tiene parangón en otros órdenes jurisdiccionales, en los que el órgano penal podrá entrar a determinar la responsabilidad civil, salvo que el perjudicado decida expresamente reservársela para ejercitarla con posterioridad a la finalización del proceso criminal⁶⁴⁰.

En razón de su naturaleza patrimonial, la declaración de la responsabilidad contable es expresamente compatible con la jurisdicción penal y la potestad disciplinaria por unos mismos hechos (art. 18 LOTCu). Esta compatibilidad genera una dualidad de jurisdicciones (penal y contable) que pueden simultanearse, dando lugar a contradicciones, por lo que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas y el Tribunal Supremo ha declarado que en relación con los hechos probados y la autoría debe prevalecer la declaración penal, con independencia de la diferente calificación jurídica que pueda realizarse en los respectivos ámbitos jurisdiccionales⁶⁴¹.

⁶³⁹ Vid. MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, 1982, pp. 103-106; LÓPEZ LÓPEZ, J.C., *op. cit.*, 2004, p. 116; SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 91-94; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 424-425. Esta exclusividad no impide que los OCEX puedan colaborar en la instrucción de las fases preliminares del proceso contable, VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, p. 1583.

⁶⁴⁰ SALA SÁNCHEZ, P., *La jurisdicción contable: Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1984, p. 12. La jurisdicción penal no respeta en ocasiones la exclusividad del Tribunal de Cuentas para declarar las responsabilidades contables y recoge en sus resoluciones la condena por la responsabilidad patrimonial derivada de delitos como la malversación, lo que genera un conflicto interjurisdiccional que trata de resolverse, en el supuesto de duplicidad de declaraciones, con la no ejecución de una de las condenas patrimoniales, aunque en este sentido la jurisprudencia no ha adoptado una solución uniforme, SÁINZ RUIZ, J.A., «Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable», *RECE*, nº 21, 2005, pp. 78-82.

⁶⁴¹ Vid. MARTÍN MARTÍN, P., *op. cit.*, 1999, pp. 139-141; SALA SÁNCHEZ, P., *op. cit.*, 2002, pp. 143-146; SÁINZ RUIZ, J.A., *op. cit.*, 2005, pp. 74-78; CASANA MERINO, F., *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 42-70; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 196-220; y CORONA MARTÍN, R.M., *op. cit.*, 2008, pp. 53-54. La concurrencia de fallos de los órdenes

Este carácter exclusivo también funciona de forma negativa, por lo que la jurisdicción contable no podrá atender asuntos atribuidos al Tribunal Constitucional o a cualquier otra jurisdicción civil, penal, laboral, contencioso-administrativa o de cualquier otra naturaleza (arts. 16 LOTCu y 49.2 LFTCu). Esta limitación negativa le impide tratar asuntos tan cualificados como el personal (*v. gr.*, selección de personal o el régimen disciplinario), la contratación (*v. gr.*, selección de contratistas o concesionarios) o el urbanismo (*v. gr.*, elementos de planeamiento o licencias urbanísticas), cuyo control de la ilicitud administrativa queda sujeto a la jurisdicción contencioso-administrativa, salvo que la actividad administrativa haya incurrido en ilícitos presupuestarios o contables⁶⁴².

La redacción constitucional encadena, como afirma SOLA FERNÁNDEZ, la potestad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas a la exigencia de irregularidades y responsabilidades en la gestión de los fondos públicos con una doble justificación: la inercia histórica de la propia institución y los criterios de oportunidad que recomiendan aprovechar su especialización para complementar el ejercicio de la función fiscalizadora de detectar irregularidades y realizar propuestas de mejora. Como prueba de esta vinculación, la Sala de Justicia ha dictado, como ha analizado VACAS GARCÍA-ALÓS, numerosas resoluciones referidas a supuestos de daños producidos a los fondos públicos como consecuencia de «una dolosa o gravemente culpable gestión económico-financiera del Sector público»⁶⁴³.

jurisdiccionales no puede «conculcar el mentado principio *non bis in idem*, siempre y cuando concurren determinados presupuestos fácticos y jurídicos, que puedan habilitar la concurrencia jurisdiccional contable-penal, y que no den como resultado situaciones atentatorias al expresado principio y generadoras de inseguridad jurídica», VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, p. 1586. El Tribunal de Cuentas considera en numerosas ocasiones que la existencia de un proceso penal paralelo sobre los mismos hechos no debe paralizar la tramitación del proceso contable, pero esta simultaneidad debe ser analizada en cada caso, pues «la compatibilidad de ambas jurisdicciones tiene sus límites, a cuyo efecto se reconoce el carácter prevalente de la jurisdicción penal», CORTELL GINER, R.P., «Aspectos críticos de la responsabilidad contable», *APu*, nº 43, 2007, pp. 56-58. Acerca de las diferencias de calificación jurídica entre la responsabilidad penal y la responsabilidad contable, vid. GONZÁLEZ RIVAS, J.J., «El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 21, 2005, pp. 18-20.

⁶⁴² MARTÍN MARTÍN, P., *op. cit.*, 1999, pp. 137-139. Vid. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 116-121; LÓPEZ LÓPEZ, J.C., *op. cit.*, 2004, pp. 116-123; y SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 94-98. Acerca de la posible concurrencia de las jurisdicciones contencioso-administrativa y contable, vid. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, p. 1587; y PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 884-893.

⁶⁴³ SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 86-91; y VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 123-129.

A pesar de ello, la jurisdicción contable, al igual que la contencioso-administrativa, encuentra limitaciones objetivas para hacer frente al fenómeno de la corrupción, cuyos ilícitos se sitúan habitualmente en la órbita penal. No obstante, ello no es óbice para que, como afirma MARTÍN MARTÍN, ambas jurisdicciones tengan una labor extensa e importante, aunque quizás indirecta, en este campo, en tanto que el ámbito penal debe quedar como último remedio social⁶⁴⁴.

En conclusión, puede afirmarse que la existencia de una jurisdicción especializada exclusivamente en la persecución de las irregularidades de la actividad financiera que esquilme los recursos públicos y dotada de las potestades propias de los órganos judiciales es, al margen de otras consideraciones, una aportación positiva en la lucha contra el fraude y la corrupción pública. Todo ello demuestra, como afirma VACAS GARCÍA-ALÓS, que el estudio de la importancia de los «instrumentos específicos de la jurisdicción contable como cauces procesales para combatir la corrupción pone de manifiesto la trascendencia de dicha jurisdicción en el Estado social y democrático de Derecho que diseña nuestra Constitución»⁶⁴⁵.

4.2.2. El proceso de enjuiciamiento contable como medio de investigación de las responsabilidades contables derivadas de la corrupción pública.

El principio de unidad jurisdiccional motiva que el enjuiciamiento contable se ejerza por los Consejeros de Cuentas y la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en primera instancia o apelación, según los casos; y por la Sala Tercera Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo en los recursos de casación y revisión previstos legalmente (art. 49 LOTCu y arts. 52 a 54 y 80 a 84 LFTCu)⁶⁴⁶.

Esta jurisdicción especializada se desarrolla a través de tres procedimientos de naturaleza contenciosa o voluntaria: (a) el *procedimiento de reintegro por alcance*, que tiene por objeto el enjuiciamiento de la responsabilidad en los supuestos de alcance y malversación; (b) el *juicio de cuentas*, que está destinado a juzgar el resto de supuestos de responsabilidad contable; y (c) los *expedientes de cancelación de*

⁶⁴⁴ MARTÍN MARTÍN, P., *op. cit.*, 1999, p. 141.

⁶⁴⁵ VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 142-144.

⁶⁴⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1983, p. 92; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, p. 1584; y SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 103-104. Acerca de los medios de impugnación de las resoluciones del Tribunal de Cuentas en las diferentes fases de los procedimientos jurisdiccionales, vid. VACAS GARCÍA-ALÓS; L., «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: Desde la Constitución Española de 1978 hasta la nueva Ley General Presupuestaria de 2003 (II)», *LEY*, nº 2, 2004, pp. 1594-1596; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2006, pp. 219-240. Acerca de los recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo, vid. SALA SÁNCHEZ, P. *op. cit.*, 2002, pp. 138-145; y GONZÁLEZ RIVAS, J.J., *op. cit.*, 2005, pp. 24-31.

fianzas, que son los únicos procesos de naturaleza voluntaria y que se destinan a obtener la cancelación de las garantías prestadas por los gestores públicos⁶⁴⁷.

En cuanto a los procedimientos contenciosos, que son los de especial importancia cuantitativa, se rigen por los principios dispositivo, contradictorio, de congruencia y de igualdad de las partes, tratándose de una justicia rogada que no puede investigar de oficio los hechos acaecidos, como ocurre en la jurisdicción penal, lo que le impide lograr, como afirma MARTÍN MARTÍN, «la prevalencia de la verdad material». Este principio de rogación se encuentra parcialmente corregido, como señala CUBILLO RODRÍGUEZ, en defensa del Ordenamiento Jurídico y la Justicia material por parte del art. 60 LFTCu, que permite al órgano juzgador someter a consideración de las partes, con carácter previo al fallo, la posible existencia de otros fundamentos jurídicos que fundamenten la pretensión enjuiciada⁶⁴⁸.

Estos procedimientos se rigen por los trámites del juicio declarativo que corresponda según la Ley de Enjuiciamiento Civil, con las singularidades de los arts. 72 a 74 LFTCu para el procedimiento de reintegro por alcance, y por los trámites del Contencioso-Administrativo, con las especialidades de los arts. 68 a 71 LFTCu, para el juicio de cuentas. La tramitación permite distinguir cuatro fases: (a) la fase inicial, con la petición de las personas legitimadas legalmente, (b) la fase preliminar de actuaciones previas o pieza separada ya examinada, (c) la fase de desarrollo de las alegaciones y de las pruebas presentadas y (d) la fase de terminación mediante la oportuna resolución judicial. La *iniciativa* corresponde a la entidad o Administración pública perjudicada, el Ministerio Fiscal y la acción popular sin necesidad de prestar caución o fianza (arts. 55 y 56 LFTCu). El *desarrollo* del proceso, una vez concluida la fase preliminar, conlleva la personación de los interesados previo llamamiento del

⁶⁴⁷ Vid. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 104-106; y VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 121-122, 129-130 y 131-132. La Ley de 1953 reservaba el juicio de cuentas para la fiscalización de las cuentas públicas y la exigencia de los alcances en ellos detectados, y el procedimiento de reintegro por alcance para las responsabilidades conocidas fuera de las cuentas rendidas; la LOTCu no asignaba un contenido concreto a ambos procedimientos; y, posteriormente, la LFTCu se ha decantado por diferenciarlos en razón al tipo de responsabilidad contable enjuiciado: el procedimiento de reintegro se aplica al alcance y a la malversación, y el juicio de cuentas para el resto, en los cuales es necesario un juicio declarativo para demostrar el daño a la Administración; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *op. cit.*, 2001, pp. 52-58; y CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 2005, pp. 116-117 y 127. La existencia de distintos procedimientos para enjuiciar las infracciones contables ha sido criticada por la doctrina por la dificultades para decantar, *a priori*, la naturaleza de la infracción, proponiéndose la viabilidad de establecer un procedimiento único, vid. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 253-308; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 129-130; SÁINZ RUIZ, J.A., *op. cit.*, 2005, pp. 82-84; y GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005b, p. 144.

⁶⁴⁸ MARTÍN MARTÍN, P., *op. cit.*, 1999, pp. 129-130; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 175-176.

Tribunal, las demandas y alegaciones de las partes personadas, y la práctica de las pruebas solicitadas. La *terminación* normal del procedimiento es la sentencia declarativa de la existencia o no de la responsabilidad contable, estableciendo los responsables y la cuantía de los daños y perjuicios, los correspondientes intereses y el pronunciamiento sobre las costas. Además, estos procedimientos jurisdiccionales podrán también terminar por auto de sobreseimiento, por allanamiento, por desistimiento y por caducidad (art. 78 LFTCu)⁶⁴⁹.

El proceso contable es un instrumento pleno para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables derivadas de las defraudaciones de los fondos públicos, pues, sin ser una jurisdicción que actúe de oficio, permite su ejercicio a una amplia representación de actores sociales, incluido el derecho a la acción popular; y, sin ostentar las facultades del juez penal, en la investigación de los hechos puede instarse y practicarse la totalidad de las pruebas que soliciten las partes con el fin de averiguar la verdad material.

Las limitaciones procesales más importantes derivan de la fase preliminar de fiscalización forense que, como se ha estudiado, sí presenta restricciones probatorias, y que, de no superarse, impiden el acceso al proceso jurisdiccional pleno correspondiente; así como, de las exigencias impuestas a quienes ejercen la acción popular, tal y como se estudia a continuación.

4.2.3. La acción popular como medio de denuncia de las defraudaciones públicas

La acción popular es un derecho de iniciativa procesal que puede ejercitar cualquier persona sin necesidad de ser titular de un derecho subjetivo o un interés directo en un asunto determinado. Esta institución es, como dice ALONSO CARBAJO, una forma especial de atribución de la legitimación activa procesal de carácter universal que atribuye la condición de titular de los asuntos de interés públicos a todos los ciudadanos. La *ratio legis* de su reconocimiento en materia contable ostenta también, al igual que su reconocimiento expreso en el orden penal del art. 125 CE, una base constitucional como forma de proteger, como afirma SOLA FERNÁNDEZ, el derecho constitucional de los ciudadanos a una administración eficaz y eficiente de los

⁶⁴⁹ Acerca de la tramitación de los procedimientos de reintegro y del juicio de cuentas, vid. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 183-207; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *op. cit.*, 2001, pp. 93-127; DE LA CUEVA IRANZO, F., «Aspectos jurídico-procesales del enjuiciamiento contable», en SALA SÁNCHEZ, P., MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 152-178; VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, pp. 1592-1593; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 233-242.

recursos públicos, en contrapartida de la obligación de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos⁶⁵⁰.

A pesar de que la LOTCu ha reconocido expresamente la acción popular contable para toda clase de procedimientos jurisdiccionales, sin que sea necesaria la prestación de fianza o caución alguna (art. 47.3), la LFTCu ha establecido unos requisitos restrictivos para su ejercicio, pues se exige que el actor público individualice «los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos» (art. 56.2)⁶⁵¹.

Por esta razón, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha manifestado sus reticencias al establecimiento de limitaciones de este derecho al margen de las exigencias de su normativa orgánica reguladora (STS de 16 de julio de 1988). La labor interpretativa de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha flexibilizado estas condiciones, pues no es posible «exigir a los posibles actores una precisión y complejidad, en los datos iniciales a aportar, que desnaturalicen el carácter jurídico predicable a tal fase procedimental; y además resulta evidente que una solución así desnaturalizaría tanto la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas como la acción pública, tal y como se recoge en el artículo 125 de la Constitución Española, es decir, como un derecho constitucional de participación de los ciudadanos en la Administración de Justicia» (ATCu de 29 de octubre de 1993) De esta forma trata de armonizarse, como afirma CUBILLO RODRÍGUEZ, el reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva y las restricciones para impedir que prosperen denuncias absolutamente infundadas⁶⁵².

La iniciativa popular también puede ejercerse *ex novo*, sin necesidad de que se haya incoado previamente un procedimiento jurisdiccional y, en ese caso, el Consejero

⁶⁵⁰ ALONSO CARBAJO, F., «Capacidad, legitimación (acción popular) y postulación en los procedimientos jurisdiccionales contables», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992, pp. 240-241; y SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 118-131. En el mismo sentido, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., resalta que si bien la participación directa de los ciudadanos se habilita con carácter general en supuestos patológicos en defensa de los intereses colectivos, en materia contable la relación del ciudadano con la administración de los fondos públicos deriva de un contrato fiscal que le otorga un interés personal en defensa de sus aportaciones tributarias (*op. cit.*, 2006, pp. 540-546). Acerca de la historia constitucional, las manifestaciones legislativas y los fundamentos genéricos de la acción popular en nuestro ordenamiento, vid. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «La "acción popular" en el orden jurisdiccional contable», *RDP*, nº 2, 1992, pp. 253-267.

⁶⁵¹ VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2004, pp. 1593-1594.

⁶⁵² ALONSO CARBAJO, F., *op. cit.*, 1998, p. 241; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 119-121; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 166-168.

de la Sección de Enjuiciamiento ordenará la apertura de las actuaciones previas o el traslado al Consejero de la Sección de Fiscalización encargado de la correspondiente fiscalización para la tramitación de la pieza separada, según la naturaleza de la responsabilidad contable denunciada (art. 56.2 LFTCu)⁶⁵³.

Además, también puede instarse mediante escrito de personación en los procedimientos jurisdiccionales desde el momento del anuncio público del Tribunal de que se ha abierto las actuaciones previas o la pieza separada, así como durante cualquier momento del procedimiento, sin que esta comparencia posterior suponga retrotraer el proceso (art. 56.1 LFTCu)⁶⁵⁴.

Tras la presentación de la correspondiente solicitud, el Consejero de Cuentas podrá rechazar la acción interpuesta mediante auto motivado, previa audiencia del Ministerio Fiscal, el Letrado del Estado y el ejercitante de la acción, cuando de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendan «indicios de responsabilidad, o los que resultaren no merecieren la calificación de contable, o de que en el escrito en que se ejercite la acción no se individualizasen los supuestos de responsabilidad contable con referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos», con imposición de costas al ejercitante, sin perjuicio de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal y de la responsabilidad civil que pudiera resultar procedente (art. 56.3 LFTCu). Este auto de inadmisión será susceptible de recurso de apelación (art. 56.4 LFTCu)⁶⁵⁵.

Por otra parte, la denuncia pública, es decir, la comunicación por fuentes externas de hechos presuntamente incursos en responsabilidad contable sin pretensión de ser parte en el proceso, no se recoge expresamente en la normativa, pero ha sido admitida pacíficamente por la jurisprudencia del Tribunal en el caso de los procedimientos de reintegro por alcance, negándose, por el contrario, en el juicio de cuentas (AATCu de 21 de octubre y de 15 de diciembre de 1994). Esta doctrina

⁶⁵³ ALONSO CARBAJO, F., *op. cit.*, 1998, p. 244; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, p. 165. Como se ha analizado en el apartado dedicado a la fiscalización forense previa al proceso contable, la ausencia de un procedimiento de fiscalización no impide en ningún caso el ejercicio de la acción popular, debiendo en tal caso, como ha declarado la jurisprudencia, tramitarse estas actuaciones preliminares, de forma excepcional, por los trámites propios de las actuaciones previas del procedimiento de reintegro por alcance.

⁶⁵⁴ ALONSO CARBAJO, F., *op. cit.*, 1998, pp. 243-244; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 164-165.

⁶⁵⁵ ALONSO CARBAJO, F., *op. cit.*, 1998, pp. 244-245; y ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 165-166.

jurisprudencial ha sido criticada por CUBILLO RODRÍGUEZ, quien la considera contraria a la tutela judicial efectiva y a la propia función de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. En caso de admitirse la denuncia, el procedimiento a seguir sería la apertura de actuaciones previas por parte del Consejero de la Sección de Enjuiciamiento⁶⁵⁶.

En definitiva, la acción popular contable supone una manifestación del derecho constitucional de participación de los ciudadanos, aplicado singularmente a la defensa de los recursos públicos. No obstante, los requisitos legales son exigentes al obligar al ejercitante a una labor *cuasifiscalizadora* y las advertencias legales sobre las consecuencias del fracaso de la acción ejercitada son excesivas al aplicar, contra *rationae materiae*, el principio del vencimiento para la condena en costas y advertir con la remisión a la jurisdicción penal y de las posibles reclamaciones sobre la responsabilidad civil⁶⁵⁷.

Por ello, y en aras de la efectividad del art. 24 CE, los requisitos formales de la participación ciudadana en la jurisdicción contable deben flexibilizarse en tanto que, como afirma VACAS GARCÍA-ALÓS, constituyen «un instrumento procesal específico para combatir la corrupción». No hay que olvidar que, como afirma SOLA FERNÁNDEZ, la legitimidad de la participación ciudadana para ser parte en los procesos contables se justifica en la prevención de la posible pasividad de los

⁶⁵⁶ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 185 y 199-200. Debe tenerse en cuenta que estas denuncias se enmarcan, como dice ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., en el deber de colaboración con la Administración de Justicia y no son equiparables a la acción popular del art. 56 LFTCu, lo que no significa que deban ser desatendidas, pues debe primar el principio de defensa del erario público (*op. cit.*, 2006, pp. 163-164). Hay que recordar que la denuncia no implica el ejercicio de una pretensión, aunque se interponga por el perjudicado, sino la comunicación de un hecho contrario al ordenamiento jurídico, por lo que si el órgano que la recibe decide iniciar un procedimiento será, en todo caso, ejercitando sus facultades de oficio, PRIETA MIRALLES, V., «Los órganos de control externo en España y el derecho de petición», *APu*, nº 37, 2005, p. 70.

⁶⁵⁷ A pesar de tan altos valores constitucionales, y de la interpretación *pro actione* realizada por la jurisprudencia, los requisitos de la acción popular impiden que se admitan las denuncias de irregularidades que no estén perfectamente identificadas, aunque se trate de hechos notorios que han constituido escándalos públicos en los medios de comunicación, ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 164, 168-170 y 540. En la tramitación parlamentaria de la LFTCu se presentaron enmiendas dirigidas a mantener la validez de la acción popular, al menos con el carácter de denuncia pública, cuando no reuniera todos los requisitos legales, y para reducir los perjuicios para el ejercitante en caso de archivo mediante la aplicación del criterio administrativo de la imposición en costas únicamente en supuestos de temeridad, pero las mismas no fueron tenidas en cuenta, CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1992, p. 273.

representantes públicos y que en los asuntos de corrupción que tengan una importante significación política esta posibilidad puede materializarse de forma real⁶⁵⁸.

4.3. La responsabilidad contable para la protección de los intereses financieros públicos.

4.3.1. La concepción de la responsabilidad contable y su vinculación con los ilícitos de corrupción

Nuestro ordenamiento jurídico establece un sistema de responsabilidades administrativas que garantiza plenamente el principio de responsabilidad de la Administración Pública y del personal a su servicio, superando de esta forma etapas anteriores que obviaron, en distintos momentos históricos, bien las responsabilidades administrativas, bien la responsabilidad de sus agentes. La exigencia de responsabilidades a las autoridades y empleados públicos por la gestión de los recursos financieros de la Hacienda Pública presenta una especial protección en la figura de la responsabilidad contable. Esta responsabilidad, configurada como una especialidad de la responsabilidad civil, exigida por un órgano especializado como es el Tribunal de Cuentas, que a su vez se encarga de la fiscalización de la actividad financiera del sector público, es, en principio, un instrumento útil para garantizar la defensa de los bienes públicos⁶⁵⁹.

El concepto legal de responsabilidad contable se deduce del art. 38.1 LOTCu que establece que quien «por acción u omisión contraria a la ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados». Como ha denunciado reiteradamente la doctrina,

⁶⁵⁸ VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, p. 131; y SOLA FERNÁNDEZ, M., *op. cit.*, 2006, pp. 118-131.

⁶⁵⁹ Como se ha justificado en la *Introducción*, el análisis crítico de la responsabilidad contable no es objeto de esta tesis, por lo que en este epígrafe y en el subsiguiente se expondrán sucintamente el concepto y la tipificación de esta institución con el fin de ilustrar el análisis de los resultados de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en relación con la lucha contra la corrupción. Acerca de la problemática del concepto y la tipificación de la responsabilidad contable, vid. VALLINA VELARDE, J.L., «Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios», *REALA*, nº 274-275, 1997, pp. 259-360; ROSIÑOL I VIDAL, C., *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, 2ª edición, Aranzadi, Madrid, 1999, pp. 29 y 32-33; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 131-171 y 232-245; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *op. cit.*, 2001, pp. 73-92; POMED SÁNCHEZ, L., *op. cit.*, 2003, pp. 1436-1438; GUTIÉRREZ GARCÍA, M.A., «La responsabilidad contable: Concepto, naturaleza, elementos, clases y transmisión», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 129-141; CASANA MERINO, F., *op. cit.*, 2005, pp. 35-41 y 93-144; FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2005, pp. 2179-2207; ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 178-186 y 333-378; y CORONA MARTÍN, R.M., *op. cit.*, 2008, pp. 44-45 y 49-55.

esta concepción es demasiado amplia, hasta identificarse con la responsabilidad patrimonial de las autoridades y el personal a su servicio del art. 145.3 LRJPAC, pues incluye cualquier tipo de daño patrimonial recibido por la Administración. Por ello, el art. 49.1 LFTCu estableció un nuevo concepto de responsabilidad contable más restringido que señalaba 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, originaren 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». De esta forma, la ley ha limitado la aplicación de esta institución *subjetivamente* a las acciones u omisiones dolosas, culposas o con negligencia graves de los cuentadantes de caudales o efectos públicos, y *objetivamente* a la comisión de infracciones de las leyes presupuestarias y contables puestas de manifiesto en el proceso de rendición de cuentas públicas⁶⁶⁰.

Sobre la base de este nuevo concepto, la doctrina reiterada de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha perfilado el concepto de responsabilidad contable mediante las siguientes notas (STCu de 30 de junio de 1992, apoyándose en las SSTCu de 18 de abril de 1986 y 9 de septiembre de 1987)⁶⁶¹:

«a) Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

»b) Que además dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

»c) Que la mencionada acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.

»d) Que la repetida acción esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia inmediata no es sino la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave.

⁶⁶⁰ Ibídem.

⁶⁶¹ Ibídem.

»e) Que el menoscabo producido sea efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente.

»f) Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido».

Conforme a su autoría, la responsabilidad contable puede ser directa para «quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución» (art. 42.1 LOTCu) y subsidiaria para «quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas» (art. 43.1 LOTCu)⁶⁶².

En estos momentos su regulación, todavía excesivamente deudora de su origen como una institución que enjuiciaba las cuentas públicas y no a los gestores de las mismas, y dispersa por una pluralidad de normas legales de diversa naturaleza (ley orgánica, ley de funcionamiento y leyes presupuestarias estatales y autonómicas) presenta fuertes puntos de conflicto para establecer su concepto, naturaleza y contenido, entre los que destacan las dudas acerca de sus límites subjetivos (¿quiénes son los cuentadantes que manejan los fondos públicos?) y objetivos (¿qué bienes tienen la consideración de caudales y fondos públicos?)⁶⁶³.

A pesar de esta problemática, puede afirmarse que la relación entre la responsabilidad contable y la corrupción pública es directa cuando se encuentran involucrados recursos públicos, pues si la actuación defraudatoria se produce en el ejercicio de la actividad financiera y se causan daños a los fondos públicos, se incurrirá en un supuesto de responsabilidad contable que obligará a resarcir a la Administración Pública afectada.

⁶⁶² *Ibidem*.

⁶⁶³ *Ibidem*. Como afirma CORTELL GINER, R.P., «[e]l régimen jurídico de la responsabilidad contable plantea incertidumbres sobre aspectos fundamentales, que deberían ser objeto de una clarificación. Si ésta no se produce, consideramos que dicho instituto no podrá cumplir el importante papel al que está llamado, con el consiguiente desaprovechamiento de los recursos puestos a su servicio» (*op. cit.*, 2007, pp. 51-66).

4.3.2. La tipificación de la responsabilidad contable y sus limitaciones en la lucha contra la corrupción.

La comisión del ilícito contable se construye con la constatación de que se ha producido una infracción de las normas presupuestarias y contables que causa un daño en los caudales o efectos públicos por parte de las personas encargadas de su gestión. La legislación vigente tipifica una serie de supuestos de responsabilidad contable que deben entenderse meramente enunciativos, pues, en todo caso, será suficiente que concurran sus elementos constitutivos y, en especial, el daño para la Hacienda Pública.

La LFTCu caracteriza los dos supuestos más típicos e importantes de responsabilidad contable, como son el alcance y la malversación. El *alcance* es «el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tienen a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas» (art. 72.1 LFTCu). La *malversación* de caudales o efectos públicos se define como «la sustracción de caudales públicos, 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» (art. 72.2 LFTCu)⁶⁶⁴.

Con un carácter enunciativo, la LGP realiza una descripción más completa de los supuestos de responsabilidad contable (art. 177.1): (a) «Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos, (b) »[a]dministrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, (c) »[c]omprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable, (d) »[d]ar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley, (e) »[n]o justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta Ley y la Ley General de Subvenciones, y (f) »[c]ualquier otro acto o resolución con infracción de esta Ley, cuando concurran los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta Ley»⁶⁶⁵.

⁶⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁶⁵ *Ibidem*. A pesar de que la doctrina mayoritaria considera poco viable la existencia de supuestos dañosos para el erario público que no puedan encajarse entre los casos de malversación o alcance, en mi opinión 'hay vida' más allá de estos supuestos. Así, contratar sin crédito puede causar daños si supone abonar el pago con intereses de demora (*v. gr.*, pagos realizados incumpliendo los plazos para el abono de obras realizadas o iniciadas en el ejercicio

La figura de la malversación es el ilícito contable que enlaza de forma más directa la responsabilidad contable con la corrupción en cuanto que, como se ha estudiado en el *Capítulo Preliminar*, se trata de uno de los supuestos, junto al soborno, de abuso de poder en beneficio privado más típicos y caracterizados por la doctrina. De esta forma, el Tribunal de Cuentas, en cuanto órgano encargado de enjuiciar las responsabilidades patrimoniales derivadas de la malversación de caudales públicos, se convierte en una institución clave en la lucha contra la corrupción.

Los restantes tipos de infracciones contables también se conectan con el concepto de corrupción en tanto que las vulneraciones de los deberes institucionales de los responsables de la gestión financiera en muchos casos se encuentran motivadas por intereses personales. Así, la existencia de un alcance puede implicar que el saldo deudor injustificado se haya destinado a fines espurios de los que el cuentadante no quiere dar conocimiento (*v. gr.*, su propia autofinanciación en forma de préstamo irregular), la liquidación de ingresos sin sujetarse a las disposiciones vigentes puede suponer la concertación con los contribuyentes para aminorar la recaudación pública (*v. gr.*, el cobro de una coima a cambio de aminorar una liquidación tributaria), o la dación de pagos reintegrables puede indicar la entrega de fondos indebidos a personas vinculadas con el propio gestor.

De la misma forma, puede identificarse la relación inversa entre los ilícitos de corrupción con la responsabilidad contable. Así, por ejemplo, el soborno con sobreprecio en las adquisiciones públicas vulnera las normas presupuestarias y causa un daño patrimonial en forma de pago excesivo por los bienes adquiridos (*v. gr.*, la adjudicación de un contrato a un postor que presenta una oferta más gravosa económicamente, pero que ha sobornado a las autoridades adjudicatarias); el tráfico de influencias para contratar un trabajo inexistente que tiene un coste innecesario para la Administración (*v. gr.*, la contratación de informes y estudios con personas vinculadas con la autoridad adjudicataria que se abonan sin que nunca se lleguen a

anterior sin crédito presupuestario) o si se anulan las actuaciones abonando daños y perjuicios al contratista (*v. gr.*, si el citado contrato realizado sin crédito suficiente decide anularse en el siguiente ejercicio por considerarse innecesaria la obra iniciada, debiendo abonar al contratista los correspondientes daños y perjuicios). En este sentido, acerca de la problemática de la posibilidad de declarar supuestos de responsabilidad contable en materia de contratación pública conforme a la jurisprudencia mantenida por las resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, vid. CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público», *RECE*, nº 30, 2008, pp. 35-47; y, con carácter general, la naturaleza de las deficiencias detectadas en los informes de fiscalización desde el punto de vista de la responsabilidad personal de las autoridades y los empleados públicos, vid. TERÉ PÉREZ, A., «El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública», *APu*, nº 48, 2009, pp. 53-62.

realizar) o las exacciones ilegales que obvian la obtención de los ingresos legítimos a favor de la Hacienda Pública (v. gr., la exigencia por un funcionario público, para su propio beneficio, de una tasa 'paralela' inferior a la oficial por la prestación de un servicio público).

4.3.3. Las resoluciones del Tribunal de Cuentas y sus resultados en la lucha contra la corrupción.

La Memoria Anual de actuaciones de Tribunal de Cuentas indica el número de asuntos ingresados y resueltos en las diferentes fases del enjuiciamiento contable, pero no aporta información acerca de la naturaleza de los asuntos tramitados, del sentido de las resoluciones falladas en el ejercicio y de las cantidades reintegradas en el curso de estos procedimientos. La publicación de las resoluciones del Tribunal únicamente alcanza carácter general en el caso de las sentencias, generalmente de apelación, de la Sala de Justicia, que pueden ser consultadas a través del portal web de la institución. Por ello, es necesario utilizar otras fuentes, como la Memoria de la FGE, que proporcionan información adicional acerca de los resultados de la actividad enjuiciadora del Tribunal.

Las Memorias del Tribunal del periodo 2005-2007 indican que la Sección de Enjuiciamiento ha abierto una media de 195 diligencias preliminares de asuntos de responsabilidad contable, de las cuales un 28% procede de la acción popular y la denuncia de los particulares, el 17% de los informes de fiscalización del Tribunal y el restante 55% de los informes de los OCEX y las comunicaciones de otras entidades públicas. La Memoria de la FGE de 2005 aportaba información acerca del resultado de estos procedimientos, deduciéndose que el 20% de las reclamaciones se estima, el 13% se sobresee por el reintegro de la cantidad reclamada y el resto es archivado⁶⁶⁶.

Los resultados del ejercicio 2007 confirman el incremento de la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de los últimos ejercicios, con un importante aumento de asuntos ingresados, así como la mayor participación de las instituciones públicas, y en especial de los OCEX, en la denuncia de supuestos de responsabilidad. De esta forma, se rompe con la tendencia a la paralización de esta función jurisdiccional de la década anterior que, como ha señalado ÁLVAREZ MARTÍN, motivó la creación de un grupo de trabajo en el seno del Tribunal de Consejeros de

⁶⁶⁶ FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *op. cit.*, 2006, p. 278. Vid. la *Figura 13. Evolución de los asuntos ingresados por responsabilidad contable en el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007* del *Capítulo Preliminar*.

Fiscalización y de Enjuiciamiento ante la constatación de que el principal problema era la falta de traslación de asuntos desde la fuente ordinaria de iniciación de los procedimientos jurisdiccionales. La propia Presidenta de la Sección de Enjuiciamiento llegó a declarar, en este sentido, que este progresivo descenso de asuntos estaba «poniendo en cuestión la funcionalidad del enjuiciamiento contable, como una fórmula de cierre del sistema de control externo que culminaría el proceso de fiscalización»⁶⁶⁷.

A pesar de esta manifiesta mejora, la constatación del escaso número de asuntos que traspasa el umbral de las diligencias preliminares (un tercio de los presentados, si se contabilizan las cantidades reintegradas sin necesidad de juicio) y la escasez del ejercicio de la acción popular (una media de 7 asuntos anuales) muestran que siguen existiendo importantes dificultades para el acceso pleno a esta jurisdicción⁶⁶⁸.

Las Memorias FGE del periodo 2005-2007 nos aportan información adicional acerca de la naturaleza subjetiva y la cuantía reclamada en estos asuntos, con referencia específica a los procedimientos de reintegro por alcance. Si nos centramos en el sector público estatal, la mayor parte de los procedimientos hacen referencia a las sociedades estatales, y, específicamente a la Sociedad de Correos y Telégrafos, con una media anual de 27 casos, siendo mucho menor el número de asuntos relacionados con la Administración Central, la Seguridad Social y las Empresas Estatales, con una media anual de 16 casos. Las cuantías reclamadas ascienden a una media anual de 180.000 euros en la Administración Central y 70.000 euros en las Sociedades Estatales, sin que se disponga de datos anuales periódicos de las otras entidades⁶⁶⁹.

La casuística de estos asuntos se relaciona con carácter generalizado con la comisión de negligencias y errores por parte de las autoridades y los empleados públicos, que provocan la exigencia del resarcimiento a las arcas públicas, con principal preponderancia de los problemas derivados de negligencia en las oficinas de correos. Estos resultados muestran, como afirma NAVAS VÁZQUEZ, que la función de

⁶⁶⁷ ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 548-549; y PÉREZ TÓRTOLA, A., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Enjuiciamiento», *RECE*, nº 12, 2002, pp. 211-212.

⁶⁶⁸ La escasa incidencia de la acción popular en el desarrollo de la jurisdicción contable ha sido analizada por ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., verificando que, entre los años 1992 y 2000, las resoluciones del Tribunal de Cuentas únicamente han hecho referencia a esta institución en una media de una sentencia y un auto anual (*op. cit.*, 2006, pp. 547-549).

⁶⁶⁹ Vid. la *Figura 14. Evolución de los procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007* del *Capítulo Preliminar*.

enjuiciamiento se orienta hacia la exigencia del máximo rigor en la represión de los alcances, con independencia de su cuantía, que en su mayor parte no supera los 15.000 euros, pero, por el contrario, «la reacción del ordenamiento reputada como más rotunda y exigente, como se reputa el enjuiciamiento contable, no determina ninguna responsabilidad por la desorganización o las ilegalidades e irregularidades que se hayan podido apreciar en el caso, origine o no una condena al reintegro»⁶⁷⁰.

Para finalizar, hay que hacer referencia a los resultados de la coordinación entre las jurisdicciones penal y contable en relación con un ilícito como la malversación en el que comparten competencias para su enjuiciamiento. El nexo de unión natural entre ambas jurisdicciones debe producirse a través del Ministerio Fiscal, que cuenta con Fiscalías especializadas en el seno del propio Tribunal y con autonomía propia para el tratamiento de los delitos de corrupción, debiéndose producir la intercomunicación en ambos sentidos. Esta cuestión ha sido estudiada por VACAS GARCÍA-ALÓS para el periodo 1989-1998 y muestra cómo existe un desfase del 50% entre los asuntos de malversación tramitados en la Fiscalía Anticorrupción y los tramitados en la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, lo que indica que desde la jurisdicción penal no se traslada a la jurisdicción contable la totalidad de estos asuntos de malversación que, inequívocamente, afectan a ambas jurisdicciones⁶⁷¹.

⁶⁷⁰ «La legalidad, la transparencia y las buenas prácticas de la gestión presupuestaria y contable se dejan bajo la tutela (¿?) de otros [...]. El resultado es que éstas quedan sin ninguna relevancia, como si no hubieran existido, y permitiendo además, cuando no hay condena, la consideración subjetiva del demandado como vencedor en juicio», NAVAS VÁZQUEZ, R., «Nueva aproximación a la jurisdicción contable (*Non nova, sed nove*)», *APu*, nº 40, 2006b, pp. 39-40. Estas consideraciones no significan que no existan supuestos de irregularidades enjuiciadas por el Tribunal de Cuentas de las que se hayan derivado la condena a indemnizar a la Administración por parte de sus responsables, como, por ejemplo, la declaración de responsabilidad a las autoridades encargadas de ordenar pagos indebidos contrarios a la normativa de incompatibilidades —STCu de 30 de octubre de 1995— o la condena al Alcalde y el Secretario de una Entidad Local por la *autoconcesión* de una subvención sin rendir cuenta de su justificación —STCu de 28 de octubre de 1997— (VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, p. 127); o, como ejemplo más reciente, el caso *Barbadillo*, en el que se condena al Consejero Delegado de una empresa municipal a devolver 104.280 euros por la realización de pagos con tarjeta que no deberían haberse realizado o que no se justificaban con facturas (EL MUNDO, 7 de agosto de 2008).

⁶⁷¹ VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 134-135. Como afirma la Memoria TCU'2005 tomando como referencia la jurisprudencia de la Sala de Justicia (SSTCu de 7 de abril y 29 de diciembre de 2006) «la existencia de un alcance contable no implica necesariamente que la causa del mismo haya sido la apropiación o sustracción de los fondos públicos por parte de la persona que los tenía a su cargo, sino que surge también cuando el que maneja los fondos públicos no es capaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión o empleo dado a los mismos», (TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2006c, p. 81), pero sí puede afirmarse la relación contraria, y es que todo delito de malversación implica un supuesto de malversación contable.

5. Conclusiones.

La *perspectiva histórica* nos muestra cómo el Tribunal de Cuentas se constituye originariamente como el máximo órgano defensor del patrimonio público, en primer lugar monárquico y posteriormente popular, poniendo fin al proceso administrativo-judicial de rendición de cuentas, y colaborando, ya en la etapa constitucional, al cierre del control político de las finanzas públicas. El principio que inspiraba su actuación era la desconfianza absoluta, lo que obligaba a toda persona que manejase fondos públicos a su plena justificación y al Tribunal de Cuentas a ejercer un control 'proactivo' en defensa de los intereses financieros públicos. El instrumento fundamental para el ejercicio de esta finalidad ha sido la función de censura pública, que le atribuía competencias plenas para el control de la actividad financiera mediante el examen de la totalidad de las cuentas públicas y la exigencia de las responsabilidades contables y, en algún momento histórico incluso penales. A pesar de ello, los avatares históricos y, en especial, su falta de independencia sobre el poder gubernativo y la ausencia de medios para el ejercicio de sus funciones, han motivado, como ha afirmado la generalidad de la doctrina, su práctica parálisis funcional a lo largo de la mayor parte de su ya dilatada existencia.

El modelo de la Constitución de 1978 homologa el Tribunal de Cuentas con las Entidades Fiscalizadoras Superiores internacionales, insertándole definitivamente en la órbita parlamentaria y garantizando su independencia funcional, si bien este principio se encuentra limitado *institucionalmente* por la influencia hegemónica del Poder Ejecutivo en el actual sistema democrático y la ausencia de una auténtica autonomía interna en el funcionamiento de la institución; y *personalmente* por la ausencia de un estatuto que garantice la plena objetividad de los procesos de selección y provisión de puestos de trabajo, el respeto a sus criterios técnicos y el reconocimiento de la condición de autoridad. Las funciones del Tribunal se diversifican, como corresponde a un régimen democrático basado en la separación de poderes, en una función fiscalizadora que ya no censura las cuentas públicas para fallarlas y fenecerlas, sino que las audita para emitir una opinión sobre la gestión económico-financiera, y una función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable de carácter netamente jurisdiccional; cerrando el ciclo del control financiero con la función asesora a las Cortes Generales previa a la exigencia de responsabilidades políticas. La regulación constitucional mantiene la tradicional vinculación del Tribunal de Cuentas con la denuncia de los abusos e irregularidades detectados en la gestión de los recursos públicos, pero el desarrollo legal ha dotado a esta previsión

constitucional de un carácter secundario en los procesos de fiscalización y enjuiciamiento.

La *misión* del Tribunal de Cuentas es, para la mayoría de la doctrina proveniente de la propia institución, servir de apoyo técnico a la función de control parlamentario, informando del cumplimiento por las Administraciones Públicas de los principios constitucionales de legalidad y eficacia en la gestión de los recursos públicos. La salvaguarda de los bienes públicos y la represión de las actividades defraudatorias no serían sino un objetivo que, sin ser ajeno al control externo en cuanto que suponen un acto ilegal, resulta secundario a las labores de fiscalización y enjuiciamiento, y para el cual el Tribunal carece de facultades suficientes, pues 'los auditores no son policías'. Por lo tanto, el papel institucional del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción se limita a detectar y denunciar los denominados por NIETO DE ALBA 'riesgos morales', correspondiendo a las autoridades del orden penal y administrativo su represión, y a las autoridades legislativas su corrección normativa.

Por el contrario, la doctrina científica no relacionada directamente con el Tribunal, e incluso algunas voces dentro de la propia institución, son más rotundas en esta cuestión, considerando que el máximo órgano de control externo es una institución clave en la lucha contra la corrupción, en la medida que los actos defraudatorios de los intereses colectivos suponen, en la mayor parte de las ocasiones, un perjuicio a los intereses financieros públicos. La dualidad funcional le debe permitir al Tribunal de Cuentas detectar, en primera instancia, las actividades irregulares producidas a través de sus unidades de control en el ejercicio de la función fiscalizadora, o ser objeto, en segunda instancia, de enjuiciamiento contable cuando se deba resarcir económicamente al erario público.

El análisis de la *función fiscalizadora* revela cómo el desarrollo normativo ha priorizado los objetivos de legalidad y eficacia, dirigidos a la mejora de la gestión pública, sin que la detección de las actividades fraudulentas constituya un objetivo prioritario de control, pero, a pesar de ello, los programas de fiscalización prevén actuaciones de control en áreas significativas relacionadas con la corrupción, como la contratación pública o el urbanismo. Las facultades de control de los auditores externos encuentran importantes limitaciones, pues no sólo carecen de las potestades exorbitantes propias del orden penal, sino que también están privados de capacidades atribuidas regularmente a otros órganos de inspección, como la facultad de requerir la colaboración de cualquier persona o entidad que tenga en su poder información relevante a efectos de control, y la atribución de la condición de autoridad que confiera a sus actuaciones una mayor seguridad jurídica. Las modalidades de control

establecidas por la normativa vigente inciden en algunas materias especialmente sensibles (*v. gr.*, el propio examen de las cuentas públicas parte del principio de que quien no rinde cuentas ha defraudado al erario público, y el examen de materias como la contratación pública, el patrimonio público y los partidos políticos se ha incluido por su especial vinculación con el citado problema), pero la mayor parte de las fiscalizaciones efectuadas se centran en el análisis formal de gestión pública (como es el caso del examen de la Cuenta General del Estado o de los expedientes de contratación), sin que se ejerciten las facultades de investigación que, a pesar de las limitaciones señaladas, pueden desarrollarse mediante las facultades atribuidas legalmente (*v. gr.*, las potestades coercitivas en caso de falta de rendición de cuentas) y los instrumentos propios del ejercicio de la técnica de auditoría (*v. gr.*, la inspección física de los activos). Los informes de fiscalización resultantes ponen de manifiesto numerosos ejemplos de actos ilegales y gestiones ineficientes que colocan a los gestores públicos en una situación de riesgo moral de ocultar una actuación defraudatoria de los fondos públicos. A pesar de ello, la actitud generalizada del Tribunal en estos casos consiste en reflejar dichos riesgos en sus informes, pero sin realizar investigaciones adicionales que le permitan conocer la posible concreción de los citados peligros, por lo que la previsión, constitucional y legal, de incluir en los informes la referencia a las posibles indicios de responsabilidad detectados no se ejercita con carácter general. La consecuencia de esta actitud pasiva frente a la corrupción ha sido la falta de detección de supuestos delictivos y de responsabilidad contable por parte de las fiscalizaciones del supremo órgano fiscalizador.

La *función de asesoramiento* parlamentario exige constitucionalmente que el Tribunal de Cuentas informe de los hechos que presumiblemente puedan dar lugar a infracciones y a la exigencia de responsabilidades. Este mandato legal ha sido aplicado por el Tribunal de forma muy restrictiva, limitándose a incluir en los Informes o Memorias Anuales, dentro del apartado destinado a la Memoria jurisdiccional, la relación de asuntos de responsabilidad contable tramitados en el ejercicio, pero sin que se aporte información específica de los indicios de responsabilidad detectados en las actuaciones de fiscalización desarrolladas, ni se advierta de las responsabilidades contables declaradas en el ejercicio de la función jurisdiccional. Esta información se traslada al Tribunal generalmente en forma de Mociones relativas a problemas legislativos que generan importantes riesgos morales en la gestión pública (*v. gr.*, en materia de rendición de cuentas o subvenciones), o Notas que informan de algún supuesto concreto especialmente grave de defraudación de las arcas públicas.

La *fiscalización forense* es una pieza clave en la vinculación del Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción, pues permite iniciar los procesos de enjuiciamiento contable en supuestos, como la malversación, detectados en el proceso de fiscalización o denunciados de forma externa al Tribunal. La fiscalización forense se encuadra como una fase preliminar al proceso contable bajo dos modalidades, las actuaciones previas y la pieza separada, de acuerdo a las clases de responsabilidad contable enjuiciadas, que tienen como denominador común la limitación de facultades del Instructor de estos procesos que, como regla general, debe limitarse a partir de la información existente en el proceso de fiscalización o de la aportada por las partes. Estas limitaciones son claves en los asuntos en los que se enjuician posibles actuaciones corruptas los cuales, por su natural tendencia a la opacidad, precisan de un amplia actividad probatoria, por lo que no es fácil que estas cuestiones superen la fase preliminar en la cual, ante la falta de pruebas, puede decretarse el archivo del procedimiento sin que se haya llegado a investigar la verdad material del asunto sujeto a enjuiciamiento.

La *función jurisdiccional* está dotada legalmente de las características propias de todo órgano judicial, con funciones y facultades para juzgar y ejecutar lo juzgado, así como de independencia plena para emitir una opinión imparcial ajena a los intereses partidarios. Las responsabilidades contables atribuidas al enjuiciamiento de esta jurisdicción especializada incluyen la malversación como su supuesto más típico de ilícito contable y, en general, se entenderán comprendidas en esta categoría a todas las acciones corruptas que impliquen infracciones presupuestarias y contables dañosas para los fondos públicos. La amplitud de la legitimación activa para la iniciación de estos procedimientos, que incluye la posibilidad del ejercicio de la acción popular, coadyuva a que la jurisdicción contable pueda enjuiciar de forma plena las posibles malversaciones y otros supuestos de responsabilidades contables derivadas de ilícitos financieros que impliquen abusos de poder en beneficio propio. Sin embargo, el ejercicio de esta acción popular encuentra importantes limitaciones por los exigentes requisitos establecidos para su interposición (*v. gr.*, delimitar el responsable del daño a la Administración) y las responsabilidades personales y patrimoniales (*v. gr.*, la condena en costas) que pueden acarrear al ejercitante que no consiga hacer prosperar su pretensión. Las resoluciones de la jurisdicción contable confirman la falta de implicación en su papel en la lucha contra la corrupción, pues si bien el número de asuntos enjuiciados ha ido incrementándose paulatinamente en los últimos años, los casos relacionados con la defraudación de las arcas públicas en el ámbito estatal son meramente testimoniales y de escasa cuantía.

En definitiva, a la conocida expresión de que los miembros del Tribunal de Cuentas no son agentes policiales, cabe oponer que, por el contrario, sí les es atribuible el carácter de inspectores y jueces cuya misión es proteger los recursos públicos, para lo cual, llegado el caso, pueden requerir incluso la colaboración de la policía judicial. Las limitaciones funcionales de los procesos de fiscalización y enjuiciamiento y, en mayor medida, la tendencia que comparte con la mayoría de los órganos de control de examinar la gestión pública financiera desde una perspectiva formal y documental, sin entrar a investigar la realidad extracontable, ha motivado la escasa aportación obtenida por el Tribunal de Cuentas en la lucha contra la corrupción.

Todo ello motiva que quepa plantearse, como ha indicado JIMÉNEZ RIUS en su trabajo doctoral, que si bien el Tribunal de Cuentas del Reino 'no está lejos' de alcanzar el modelo ideal propuesto, debe de adaptarse a las nuevas demandas sociales con el fin de lograr que el ciudadano perciba que 'la Administración está controlada'⁶⁷².

⁶⁷² JIMÉNEZ RIUS, P., «Hacia un modelo ideal de identidad fiscalizadora superior para el siglo XXI», *Icade: Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 71, 2007d, pp. 321-325.

«Hay, además, algo más delicado que juzgar, y es enjuiciar. Para enjuiciar hace falta más práctica, más tino, más inteligencia especial, más tradición técnica, que para juzgar. Lo difícil no es fallar un proceso, sino llevarlo a cabo» (Unamuno, *La patria y el ejército*, 1906).

CAPÍTULO CUARTO. PROPUESTAS DE REFORMA DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO EN FAVOR DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN.

1. Planteamiento.

La labor de modernización de las instituciones de control financiero desde el inicio de la nueva etapa constitucional ha sido encomiable, pues han conseguido dotarse de una adecuada infraestructura jurídico-institucional y, como destaca SÁNCHEZ MORÓN, integrar en sus programas de trabajo la revisión de los valores constitucionales, lo que les ha transformado en organizaciones modernas asimiladas a sus homólogas del entorno europeo. A pesar de ello, sigue siendo necesario resaltar su insuficiente afección práctica hacia la persecución de las conductas fraudulentas, tal y como ha sido denunciado desde los albores del constitucionalismo español, lo que las mantiene aún alejadas, en estos momentos, de las tendencias más recientes que han llevado a algunos órganos de control de Derecho comparado, como se analizará a continuación, a asumir plenamente la lucha contra la corrupción como un objetivo propio, autónomo y prioritario de su misión institucional. En última instancia se trata, como ha planteado GRUNER desde su puesto de Director General de la IFAC, que las instituciones que se encargan de dar confianza al funcionamiento del sistema financiero público se conviertan, sin reticencias, en los 'guardianes de los fondos públicos'⁶⁷³.

⁶⁷³ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 108-109; y GRUNER, J., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000, p. 74. Los diferentes papeles que pueden asumir las instituciones y el personal controlador han sido definidos por la doctrina a partir, como dice ALEMANY EGUIDAZU, J., de una nutrida suerte de metáforas caninas: «Se dijo que el auditor era un cancerbero o perro guardián (*watchdog*), pero no un perro de presa o sabueso (*blood-hound*). Últimamente, se ha sugerido abandonar la

Esta evolución de las instituciones de control financiero debe realizarse en consonancia con su tiempo y, por lo tanto, se ha de insertar en los movimientos actuales de modernización y reforma administrativa, los cuales incluyen entre sus tópicos de debate los problemas de la ética pública, el fraude y la lucha contra la corrupción. Por ello, las propuestas de adaptación del control financiero en búsqueda de una mayor colaboración de sus órganos de actuación con respecto a las prácticas corruptas se van a incardinar a partir de las nuevas ideas del Buen Gobierno, la Gobernanza y la Gobernabilidad que presiden el debate político-administrativo, para continuar por tener en consideración las principales aportaciones doctrinales y experiencias institucionales que han vinculado estos novedosos planteamientos con la defraudación de los recursos públicos. En definitiva, se trata de volver de nuevo al eterno tópico de la reforma administrativa bajo la asunción (o, mejor diríamos, redefinición) de principios administrativos de nueva generación que nos deben llevar a conseguir una democracia de calidad⁶⁷⁴.

Como punto de partida del entronque actual entre la reforma administrativa y la corrupción debe citarse el *Informe Nolan británico sobre las Normas de Conducta en la Vida Pública* de 1995, en el que se debate el problema de pérdida de confianza pública en los gobernantes y el abandono de los valores de la austeridad, la objetividad y la honestidad. Las conclusiones de este trabajo parten de los denominados siete principios de la Vida Pública (el desinterés, la integridad, la objetividad, la responsabilidad, la transparencia, la honestidad y el liderazgo) y proponen la adopción de medidas de carácter fundamentalmente no jurídico, centradas en la aplicación de códigos de conducta, procedimientos para el nombramiento de cargos de las empresas y entidades públicas, procedimientos para

malhadada metáfora del perro guardián, pues el auditor debe ser un perro rastreador, con una actitud profesional despierta, sometiendo los datos a las reglas de la sana crítica, pero sin ser inquisitorial, esto es, sin sospechar en todo momento de la honradez de las personas» (*op. cit.*, 2008, pp. 230-231).

⁶⁷⁴ Estos nuevos tópicos de la Gobernanza, la Gobernabilidad, el Buen Gobierno y la Buena Administración funcionan en muchos textos como términos *cuasisinónimos*, hasta el punto de que su uso en algunos autores y normas legales es indiscriminado, y las soluciones y propuestas son igualmente compartidas, si bien puede identificarse una mayor tendencia hacia algunos aspectos de la reforma administrativa en cada uno de ellos, como se estudiará a continuación. En este sentido, vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Sobre el Libro Blanco de la Gobernanza Europea», *LEY*, tomo 3, 2002, p. 1562; BAR CEDÓN, A., «El Libro Blanco “La Gobernanza Europea y la reforma de la Unión”», *GAPP*, nº 22, 2001, p. 7; CERRILLO I MARTÍNEZ, A., «Prólogo», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005, pp. 9-10; PRATS I CATALÀ, J., *De la burocracia al management, del management a la gobernanza: Las transformaciones de nuestro tiempo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005, pp. 133-139; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, p. 12.

facilitar la confidencialidad de la denuncia anónima o la denuncia interna de los propios funcionarios, o criterios sobre la aceptación de presentes y regalos. Finalmente, entre sus recomendaciones cabe destacar, a efectos de este trabajo, la referencia al papel de la auditoría regular en el descubrimiento de irregularidades en los asuntos financieros, con el fin de «fomentar la confianza pública en que el dinero público se gasta de manera apropiada»⁶⁷⁵.

Por otra parte, las ideas del Buen Gobierno y la Buena Administración asumen estos mismos presupuestos éticos, pero alcanzan, como sostiene RODRÍGUEZ-ARANA, «al entero arte del gobierno y la cosa pública» que se dirige al interés general, entendido como «el bienestar integral de la ciudadanía, que requiere también el dominio de unas técnicas, de unas aptitudes y de la ciencia del mando o del gobierno». Este paradigma debe proyectarse, en una doble dimensión, hacia los responsables y los directivos públicos (el buen gobernante o administrador), y hacia los ciudadanos como pilar del sistema democrático, concibiéndose en este segundo caso como un auténtico derecho fundamental, tal y como ha recogido la Constitución europea (art. II.101 TCE). Los principios de actuación serán, a nivel institucional, la ética pública, la lealtad institucional y la confianza legítima, y entre sus manifestaciones pueden citarse los Códigos de Ética y la descentralización administrativa, especialmente en el ámbito local. Los principios aplicables a nivel individual parten del reforzamiento de los derechos de los ciudadanos a una Administración que responda como mayor agilidad a sus demandas. tomando como base la participación cívica, la transparencia y la comunicación; y entre sus manifestaciones pueden citarse medidas como el reconocimiento de un verdadero sistema de silencio administrativo, el acortamiento de los plazos de resolución de los procedimientos o el desarrollo de la sociedad de la información. De esta forma, el

⁶⁷⁵ Vid. COMMITTEE ON STANDARDS IN PUBLIC LIFE, *Normas de conducta para la Vida Pública: Informe Nolan*, Instituto Nacional de Administración Pública, 1996. El *Informe Nolan sobre las Normas de Conducta de la Vida Pública* fue elevado al Parlamento el 16 de mayo de 1995 a raíz de la comisión nombrada como consecuencia del clima de preocupación sobre la actuación de los gestores públicos instaurado en Gran Bretaña por los escándalos relacionados con la ética y la corrupción de la clase pública; vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 84-102. Con posterioridad, el *Libro Blanco sobre Modernización de la Administración de 1999* promovido por el Gobierno Blair incide en esta línea, bajo la premisa de una Administración dirigida a mejorar la vida de los ciudadanos y la asunción de cinco compromisos: «Diseño de una política de futuro, servicios públicos para la gente, servicios públicos de calidad, uso de las nuevas tecnologías y potenciación de los servicios públicos», vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Sobre el Libro Blanco del Reino Unido "Modernizar la Administración"», *LEY*, tomo 6, 2000, pp. 2018-2021; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *El Buen Gobierno y la Buena Administración de Instituciones Públicas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 131-143;

Buen Gobierno y la Buena Administración se conciben, en opinión del citado autor, como el puntal de una reforma administrativa que, en permanente comunicación con los ciudadanos, adopta el entendimiento y el consenso como metodología para encontrar soluciones⁶⁷⁶.

En contraste con el arquetipo de buena administración surge el concepto de la mala administración (*maladministration*), entre cuyas conductas se incluyen las incorrecciones graves, como los casos de corrupción, parcialidad o negligencia que supongan abusos deshonestos en los procesos de toma de decisiones y, además, los supuestos de defectos menos graves que supongan ineficiencias de información y otras deficiencias, errores de apreciación de los hechos relevantes, actuaciones desproporcionadas o desequilibradas y falta de motivación de las resoluciones⁶⁷⁷.

⁶⁷⁶ Vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 9-121 y 177-180; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Ética pública y buena administración de instituciones públicas», *REL*, nº 98, 2007d, pp. 14-21. En la Europa comunitaria se ha construido el derecho fundamental a la buena administración, que recoge el art. II.101 TCE, desde dos instrumentos apegados a la realidad: el problema de la discrecionalidad de las autoridades administrativas planteado en la *Recomendación nº R (80) 2, adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 11 de marzo de 1980*, y la jurisprudencia comunitaria desde 1980, configurándose posteriormente en textos positivos a través del art. 41 de la *Carta Europea de Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000* y el *Código Europeo de Buena Conducta Administrativa aprobado por Resolución de 6 de septiembre de 2001 del Parlamento Europeo*, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de instituciones públicas», *REL*, nº 100, 2007b, pp. 44-47; y MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 50-55 y 63-66. La citada *Carta Europea de Derechos fundamentales*, proclamada en Niza en diciembre de 2000, ha tratado de incorporarse al *non nato* Tratado de Constitución Europea con el fin de dotarle de valor jurídico efectivo, si bien su contenido no supone sino la confirmación «de las tradiciones constitucionales y de las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, de la Convención europea del Consejo de Europa de 1950 (incluyendo implícitamente sus ulteriores protocolos), de las Cartas Sociales tanto de la propia Unión como del mismo Consejo de Europa, así como de las jurisprudencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo y del Tribunal de Justicia de la Unión», MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «La nueva 'Constitución' de la Unión Europea», *Cuadernos de pensamiento político FAES*, nº 1, 2003, pp. 189-192. Por su parte, el Defensor del Pueblo Europeo ha sido el estandarte en la promoción de este derecho fundamental a la buena administración, hasta el punto de que ha declarado que «ese derecho podía hacer del siglo XXI el "siglo de la buena administración"», SÖDERMAN, J., «El derecho fundamental a la buena administración: Discurso pronunciado por el Defensor del Pueblo Europeo», *Ciclo de Conferencias: El papel de los Defensores del Pueblo en un mundo en transición*, <http://www.ombudsman.europa.eu> [ref. 25 de mayo de 2009], Mallorca, 28 de mayo, 2001. En definitiva, el análisis histórico-institucional permite afirmar que la Unión Europea ha colocado al «ciudadano europeo en el centro del proyecto de integración» desde sus inicios, siguiendo el patrón clásico de la cultura europea, y, en estos momentos, continúa avanzando en el reconocimiento europeo del derecho a la buena administración, RIVERO ORTEGA, R., «El derecho a la buena administración en Europa y el procedimiento administrativo de la Comunidad Autónoma de Castilla y León», *Revista de Administración y Función Pública de Castilla y León*, nº 1, abril, 2004b, pp. 34-37.

⁶⁷⁷ MARSHALL, G., *op. cit.*, 1984, pp. 81-86. El concepto de *maladministration* es utilizado en el Derecho británico y en el Derecho comunitario para delimitar el alcance del defensor del pueblo en ambos ordenamientos, al cual se le encarga que investigue las injusticias cometidas en la

Como referencia de esta línea de pensamiento, el *Informe del Comité de Gestión Pública de la OCDE* (PUMA, junio de 2001) incide en las premisas de la necesidad de analizar la realidad, la aceptación de que los cambios sociales son permanentes, la búsqueda del entendimiento como fórmula de solución de los problemas, la demanda de unos servicios de calidad y la confianza de los ciudadanos en el Gobierno y la Administración como base para su implementación. Las reformas deben dirigirse a fomentar la conducta ética de los gobernantes y los burócratas, la *proactividad* administrativa hacia los problemas para anticiparse a las nuevas necesidades, el empleo de la información bajo los valores de transparencia, pluralidad e independencia para ejercer una función pedagógica de la cultura democrática, la asunción por los ciudadanos de los objetivos y los intereses de los cambios planteados, y el cambio de la cultura organizativa del Gobierno a los distintos niveles para asumir los nuevos planteamientos⁶⁷⁸.

Más recientemente, el *Informe sobre “El futuro de la modernización del Estado” de la OCDE de 2006* resume veinte años de trabajos sobre la reforma administrativa y los resultados de su implementación estatal. Este documento, entre otras conclusiones, aboga por considerar de manera integrada los valores del Buen

elaboración de las decisiones que supongan «falta de objetividad, negligencia, falta de atención, retraso, incompetencia, ineptitud, perversidad, infamia o arbitrariedad», PONCE SOLÉ, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: Las bases constitucionales del procedimientos administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, 2001, pp. 134-139; y, en el mismo sentido, MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 61-63; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 112. Desde esta perspectiva, el Defensor del Pueblo Europeo ha señalado que «[l]a mala administración se produce cuando una entidad pública no actúa de acuerdo con una norma o principio vinculante para ella», SÖDERMAN, J., *op. cit.*, 2001. Las medidas de prevención contra la corrupción forman parte del contenido del derecho, el deber y las políticas de buena administración en tanto que derecho cívico para la realización de la convivencia y deber de los gobernantes de servicio a los intereses generales, PRATS I CATALÀ, J., «La lucha contra la corrupción como parte integrante del Derecho, el deber y las políticas de buena administración», *Cuadernos de Derecho Público*, nº 31, 2007, pp. 13-29.

⁶⁷⁸ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 123-130. RIVERO ORTEGA, R., ha realizado un estudio sobre la implementación del derecho a la buena administración tomando como referencia las quejas recibidas y reflejadas en los informes del Procurador del común de Castilla y León en relación al derecho de audiencia, el deber de motivar, el derecho de acceso y la proscripción del silencio administrativo bajo «la convicción de que es necesario superar el estilo impersonal y burocrático que todavía hoy marca el funcionamiento de la mayor parte de los aparatos administrativos, puesto que muchos ciudadanos no comprenden ciertas actitudes y formas de tramitar los asuntos en las oficinas públicas» (*op. cit.*, 2004b, pp. 37-47). Por su parte, NEVADO-BATALLA MORENO, P.T. aporta un análisis sobre los factores determinantes que permiten la implementación y la valoración del concepto de calidad en los servicios públicos, y entre los cuales se incluirían: la información, la accesibilidad, la flexibilidad, la evaluación periódica, la rapidez, el compromiso de calidad, la solvencia y capacidad profesional, la proximidad, la motivación del personal, la responsabilidad y la confianza («Calidad de los servicios», *Revista de Estudios Socio-Jurídicos*, nº 1, 2003b, pp. 19-32).

Gobierno, la Gobernanza y la Gobernabilidad como pautas que deben orientar la reforma de las políticas públicas. El nuevo parámetro de medición de la eficiencia debe ser el ciudadano, a partir de, como apunta RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, «el compromiso efectivo con la mejora de las condiciones de vida de las personas»⁶⁷⁹.

La segunda de estas grandes ideas, la *Gobernanza (governance)* o gobierno relacional es, como expone PRATS I CATALÀ, una forma de gobierno característica de las sociedades complejas en la que la calidad de la interacción entre las Administraciones Públicas entre sí y con los actores sociales fundamenta la legitimidad de la actuación pública. Para ello busca un punto de encuentro entre la garantía del Derecho, la eficiencia de la Economía, la satisfacción de las demandas de los ciudadanos de la Política y el respeto de valores de la Ética. Los caracteres básicos que definen este nuevo planteamiento son, siguiendo a BAENA DEL ALCÁZAR, los siguientes: (a) la calidad en la prestación de los servicios, (b) la ética en la actuación de los servidores públicos, (c) la participación en el funcionamiento de los servicios, (d) la transparencia como derecho de los ciudadanos y deber de las instituciones administrativas, y (e) la razonabilidad como criterio de actuación de los administradores públicos⁶⁸⁰.

La Gobernanza y la Ética guardan, como destaca GARCÍA MEXÍA, una conexión íntima, hasta el punto de que no puede «abordarse a fondo un programa de gobernanza sin tratar cuestiones relativas al uso legítimo y su correlato, el abuso de poder». Las reglas de la Buena Gobernanza (*Good Governance*) no pueden permanecer ajenas, como describe CARBAJO VASCO desde el campo privado, a los problemas corporativos y sociales del denominado '*Corporate and Financial Malpractice*', como son el fraude fiscal, el blanqueo de capitales, el soborno y otras actividades delictivas, en tanto que parte negativa de la *interactuación* de los actores públicos y sociales. En este sentido, cabe afirmar que la cuestión del abuso de poder se ha insertado como un apartado con entidad propia dentro del estudio de la gobernanza, tanto como un elemento de legitimidad de los sistemas políticos en los

⁶⁷⁹ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La modernización del Estado según la OCDE», AA, nº 11, 2006b, pp. 1285-1292.

⁶⁸⁰ El paradigma de la Gobernanza se inicia a mediados de los noventa, tras el debilitamiento de la Nueva Gestión Pública, para resolver los problemas de colaboración interagencias a partir del consenso creciente de que la eficacia y la legitimidad del poder público se fundamenta en la calidad de la interacción de los actores públicos y privados, adaptándose la metáfora de las redes como forma de explicar la colaboración entre los diferentes actores sociales, vid. BAENA DEL ALCÁZAR, M., *op. cit.*, 2000, pp. 104-125; PRATS I CATALÀ, J., *op. cit.*, 2005, pp. 13-16 y 129-133; y CERRILLO I MARTÍNEZ, A., «La Gobernanza hoy: Introducción», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005b, pp. 11-23.

países desarrollados como obstáculo básico para el afianzamiento institucional de los países en vía de desarrollo. Los mecanismos adoptados, en este contexto, para el combate de la corrupción incluyen el establecimiento de un entorno ético a través de la formación ética gubernativo-administrativa, el desarrollo de la ética empresarial y la responsabilidad social corporativa; y la aprobación de los códigos éticos y de medidas jurídicas como la creación de organismos específicos de lucha anti-corrupción o el reforzamiento de la regulación de los conflictos de intereses⁶⁸¹.

El principal ejemplo de este nuevo modelo lo constituye el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea de 2001*, el cual analiza las formas de ejercicio por parte de las instituciones comunitarias del poder que le otorgan los ciudadanos, y propone abrir el proceso de elaboración de las políticas de la Unión Europea a un mayor número de participantes para mejorar la transparencia y la responsabilidad. Los cambios propuestos tratan de renovar los procedimientos comunitarios basándose en cinco principios (apertura, participación, responsabilidad, eficacia y coherencia) dirigidos a lograr: (a) un mayor grado de participación y apertura que permita obtener un procedimiento de elaboración y adopción de políticas más fácil de seguir y comprender, (b) mejores planes, mejores normativas y mejores resultados que permitan unas políticas de mejor calidad y una legislación más sencilla y comprensible, (c) la gobernanza mundial aplicando los principios de Buena Gobernanza a sus responsabilidades mundiales, y (d) centrar las instituciones definiendo una estrategia política global y delimitando la responsabilidad ejecutiva de la Comisión⁶⁸².

Por último, la idea de *Gobernabilidad* es un concepto integrador referido a la cualidad de gobernar entendida como la capacidad del sistema sociopolítico para

⁶⁸¹ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 11-81; y CARBAJO VASCO, D., «La protección de los intereses financieros de las Administraciones Públicas», *NUE*, nº 253, 2006, pp. 85-87.

⁶⁸² Vid. PRATS I CATALÀ, J., *op. cit.*, 2005, pp. 139-148; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2002, pp. 1561-1563. El *Libro Blanco de la Gobernanza Europea de 2001* es un instrumento impulsado por la Comisión Europea a principios de 2000 para superar la crisis de confianza de los ciudadanos hacia las instituciones comunitarias, que conlleva la paradoja de que «[p]or una parte, los europeos esperan de ellos que encuentren soluciones a los grandes problemas que acucian a la sociedad. Pero, al mismo tiempo, esos mismos ciudadanos tienen cada vez menos confianza en las Instituciones y en los políticos, o simplemente no están interesados en ellos». El punto de partida conceptual es el «concepto de "Gobernanza" [que] designa las normas, procesos y comportamientos que influyen en el ejercicio de los poderes a nivel europeo, especialmente desde el punto de vista de la apertura, la participación, la responsabilidad, la eficacia y la coherencia». UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *La Gobernanza Europea: Un Libro Blanco*, Bruselas, 25 de julio, 2001. Este Libro Blanco forma parte de un proceso de renovación institucional de la Unión Europea, que tiene como origen remoto el Tratado de Maastricht, y de forma más cercana la ampliación a la Europa del Este acordada en diciembre de 1997 y la crisis y la dimisión de la Comisión Santer en marzo de 1999, BAR CEDÓN, A., *op. cit.*, 2001, pp. 3-9.

autogobernarse frente a otros sistemas sociales. El elemento crítico que permite afirmar la gobernabilidad de un Estado es la capacidad de su sistema institucional para obtener el respeto de los agentes sociales con recursos de poder suficientes para desestabilizarla y lograr que acepten que las decisiones de autoridad se adopten mediante reglas y procedimientos predeterminados. Por lo tanto, el análisis de la gobernabilidad se encontrará condicionado por la calidad de la interacción público-social en las relaciones institucionales (Gobernanza) y el reconocimiento de los derechos de los ciudadanos en su relación con los agentes públicos (Buen Gobierno y Buena Administración)⁶⁸³.

Los planteamientos de la Gobernabilidad se han impulsado en entornos de fuerte déficit democrático y corrupciones sistémicas, como los países latinoamericanos, en los que las reformas institucionales y la lucha contra la corrupción se encuentran entre las prioridades de las aportaciones doctrinales e institucionales. Las propuestas de reformas administrativas tratan de reforzar los incentivos y frenos institucionales y los mecanismos de control mediante un conjunto de medidas, entre las que se pueden destacar, siguiendo a RIVERO ORTEGA, el refuerzo del control profesional de la descentralización, la meritocracia como principio de la carrera administrativa, la eficiencia y la tecnología como herramientas preventivas en la contratación pública, y la adaptación de los controles al nuevo escenario de la regulación económica⁶⁸⁴.

A partir de estas premisas, las organizaciones internacionales han vinculado de forma unívoca, desde la segunda mitad de los años noventa, los problemas de la

⁶⁸³ PRATS I CATALÀ, J., *op. cit.*, 2005, pp. 138-139; y CERRILLO I MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, 2005b, pp. 14-15 y 20. De forma monográfica, acerca de los problemas de la evolución, la terminología, el contenido y la relación con la democracia del concepto de Gobernabilidad, vid. PRATS I CATALÀ, J., «Gobernabilidad democrática para el desarrollo humano: Marco conceptual y analítico», *Revista Instituciones y Desarrollo*, nº 10, 2001, pp. 103-148.

⁶⁸⁴ Así, por ejemplo, en América Latina han sido numerosas las aportaciones que han incidido en la crisis de Gobernabilidad y la necesidad de reforzar el control de las desviaciones de poder, como la *Carta Democrática Interamericana de 11 de septiembre de 2001 de la Organización de Estados Americanos*, la *Declaración de Nueva León (México) de la "Cumbre de las Américas" de 12 y 13 de enero de 2004* o los trabajos del CLAD (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo) o el BID (Banco Interamericano de Desarrollo), RIVERO ORTEGA, R., «Reforma del Estado en América Latina: Las instituciones administrativas como clave del desarrollo», en FERRARO, A. (ed.), *En busca del buen gobierno: Nuevas perspectivas sobre política y gestión del Estado en América Latina*, Edicions Bellaterra, Barcelona, 2007, pp. 164-179. Acerca del papel de la cooperación española internacional en materia de Gobernabilidad en América Latina, con especial referencia a la actividad de fiscalización y control de las finanzas públicas, vid. ÁLVAREZ TOLCHEFF, E., «Entidades Fiscalizadoras Superiores, Buen Gobierno y cooperación española en Iberoamérica», *RECE*, nº 31, 2009, pp. 61-75.

Gobernabilidad y la corrupción como medio para lograr el desarrollo económico mundial, siendo obligado citar en esta materia los principales trabajos y acuerdos del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y las Naciones Unidas⁶⁸⁵.

Así, el Banco Mundial ha abordado el problema de la Gobernabilidad y la lucha contra el fraude y la corrupción a la hora de aprobar los proyectos de cooperación con los países en desarrollo, estableciendo medidas como los diagnósticos de la gobernabilidad (v. gr., los llamados informes *Doing Business* o los indicadores *WBI*), el refuerzo de la gobernabilidad en las operaciones crediticias (v. gr., el refuerzo de la transparencia y la rendición de cuentas), la investigación de las denuncias sobre fraude y corrupción en los proyectos (v. gr., la *Detailed Implementation Review* y el *Voluntary Disclosure Program*) y la cooperación institucional⁶⁸⁶.

En esta misma línea, el Fondo Monetario Internacional promueve la adecuada gestión de gobierno en materia de supervisión, financiamiento y asistencia técnica relacionada con la actividad de préstamos al desarrollo, exigiéndose en los procedimientos de concesión de estas líneas de crédito la introducción en las Memorias de los solicitantes de medidas de buena gestión. Con esta finalidad, ha elaborado resoluciones y documentos de trabajo, como el *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal de 1998*, dirigido a mejorar la responsabilidad del gobierno en política fiscal, y el *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras de 1999*, que persigue un objetivo similar en la esfera de la política monetaria y financiera; ha establecido normas mínimas sobre control,

⁶⁸⁵ Vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Ética y gobernabilidad», *AA*, nº 33, 1998, pp. 697-706.

⁶⁸⁶ El Banco Mundial introdujo a mediados de los años 90 el tema de la corrupción en su agenda, aprobando en 1997 el informe *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank, Poverty Reduction and Economic Management Network*, y en la actualidad está ligando la concesión de sus ayudas al desarrollo a la adopción de medidas contra el fraude y la corrupción; vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «El Estado en un mundo en transformación: Notas sobre el último informe del Banco Mundial sobre el Estado», *AA*, nº 33, 1998b, p. 693; VELARDE ARAMAYO, M.S., «Corrupción y transparencia en el ámbito financiero internacional», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000, p. 64; y ROSE-ACKERMAN, S., *La corrupción y los gobiernos: Causas, consecuencias y reformas*, trad. de COLODRÓN GÓMEZ, A., Siglo Veintiuno de España Editores, Madrid, 2001, p. XII. La estrategia del Banco Mundial para combatir la corrupción se resume en cinco puntos: (a) la prevención de fraude y corrupción en los proyectos financiados y administrados por el Banco Mundial, (b) el apoyo a los países miembros en políticas y estrategias para reducir la corrupción, (c) el abordar/analizar el tema de corrupción más expresamente en sus estudios analíticos, (d) los instrumentos financieros, diseño de proyectos, política de diálogo, etc., (e) y el tomar parte y apoyar los esfuerzos internacionales contra la corrupción, BANCO MUNDIAL y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, *Strengthening Bank Group Engagement on Governance and Anticorruption*, www.worldbank.org [ref. 6 de octubre de 2008], septiembre, 2006, pp. 17-19.

contabilidad, declaración de datos y sistemas de auditoría de los bancos centrales de los países a los que otorga financiación; ha aplicado sistemas de seguimiento del gasto público relacionado con la reducción de la pobreza; y participa en programas internacionales de lucha contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo, en colaboración con el Banco Mundial⁶⁸⁷.

En el marco de las Naciones Unidas se ha reconocido, por *Resolución de la Asamblea General de 10 de mayo de 1996*, la prioridad de la lucha contra la corrupción en el contexto de la mejora de las instituciones públicas y los procedimientos administrativos. La *Declaración del Milenio de 13 de septiembre de 2000* ha reafirmado, bajo el epígrafe de 'Derechos humanos, democracia y buen gobierno', la necesidad de «[a]umentar en todos nuestros países la capacidad de aplicar los principios y las prácticas de la democracia y del respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las minorías» y, más concretamente, la *Convención de las Naciones Unidas sobre la Corrupción de 31 de octubre de 2003* ha establecido una serie de medidas a adoptar en relación con la gobernabilidad y la lucha contra la corrupción. Finalmente, las Naciones Unidas han acordado, en la reunión de 24 de junio de 2004, la adición de un Décimo Principio al *Pacto Mundial de las Naciones Unidas* que, en relación con la responsabilidad social corporativa, establece que «las empresas deberán trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno»⁶⁸⁸.

⁶⁸⁷ El Fondo Monetario Internacional introdujo la perspectiva del Buen Gobierno y la corrupción en su agenda de trabajo como consecuencia de la crisis financiera global de mediados de los 90. La *Declaration on Partnership for Sustainable Global Growth* de 29 de septiembre de 1996 de la Junta de Gobernadores del Fondo Monetario Internacional decidió dar un nuevo impulso a la promoción del Buen Gobierno del sector público y hacer frente al problema de la corrupción «como elementos esenciales de un marco en que puedan prosperar las economías». Desde entonces «el FMI ha promovido el buen gobierno en los países miembros apoyando políticas económicas y reformas estructurales que limiten la posibilidad de detraer recursos, fomentando la transparencia en las operaciones financieras del sector público, proporcionando asistencia técnica para mejorar la gestión de los recursos públicos y realizando estudios de política económica». Desde 1998, el FMI y el Banco Mundial están desarrollando un programa conjunto para elaborar los llamados informes sobre observancia de códigos y normas (IOCN). Este programa se implementa de forma permanente por ambas instituciones a partir del año 2000 y tiene como finalidad la supervisión voluntaria del cumplimiento de las reglas aprobadas desde el convencimiento de que «las normas internacionales tienen escaso valor a menos que se cumplan y que los países las consideren útiles para la tarea de desarrollo de la economía nacional», FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, <http://www.imf.org>. [ref. de 14 de junio de 2007], s.l.

⁶⁸⁸ Vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 145-170; RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2007, pp. 164-167; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 54-55. En los trabajos del Comité de Expertos en Administración Pública de las Naciones Unidas, que asesora al Comité Económico Social iniciados en 2002 se ha incidido en que el cumplimiento de los objetivos del Milenio requiere la revitalización y revalidación del papel de la Administración Pública en el

En este contexto de cambio, la revitalización de las instituciones de control financiero debe implicar la asunción de sus responsabilidades en relación con la lucha contra la corrupción, en la línea de los trabajos de las organizaciones internacionales y las experiencias de sus homólogos extranjeros, bajo la premisa de la reforma modernizadora no traumática, como reconocimiento a unas instituciones que, en la actualidad, prestan ya un servicio valorable a la sociedad. Las propuestas dirigidas a impulsar la mejora de la lucha contra la corrupción desde el ámbito del control financiero que se presentan a continuación son la tesis resultante del trabajo realizado en capítulos anteriores, pero no pretenden ser un conjunto cerrado de acciones a desarrollar, sino un punto de partida para el encuentro de las soluciones más adecuadas para que el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado lideren las tareas preventivas contra las defraudaciones de los fondos públicos. Estas propuestas se exponen a partir de tres principios básicos: (a) la Gobernabilidad y la profundización en la institucionalización, la independencia y la especialización del control como medidas preventivas en defensa de los intereses financieros públicos; (b) la Buena Administración y la renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos contra la corrupción, y (c) la Gobernanza y los principios de coordinación, participación y transparencia en la lucha contra la corrupción.

servicio al ciudadano para lo cual, entre otros caracteres, se debe contar con un liderazgo 'visible, intenso y coherente' y un funcionariado competente 'con una ética sólida', lo que implica renovar los caracteres éticos propios del sector público como el servicio, la objetividad, la imparcialidad, la integridad, la eficacia, la eficiencia y la sensibilidad social; RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La Administración Pública y Naciones Unidas», *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 54, 2004, pp. 256-274.; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «La Administración Pública y Naciones Unidas», *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 55, 2004b, pp. 268-287. La CNUCC de 2003 ha desgajado de la Convención de Palermo contra la Delincuencia Organizada Transnacional de 15 de noviembre de 2000 el tratamiento de esta cuestión mediante la adopción de medidas dirigidas a fortalecer su prevención y represión, apoyar la cooperación internacional y promover la rendición de cuentas y la buena gestión de los asuntos públicos (art. 1 CNUCC), RODRÍGUEZ GARCÍA, N., *op. cit.*, 2008, pp. 277-280. Por su parte, la adición del Décimo principio al Pacto Mundial supone la asunción de la vertiente privada de la corrupción ante una cuestión que representa «un verdadero problema-gozne entre los ámbitos de la ética pública y la ética privada», GARCÍA MEXÍA, P., «El décimo principio del pacto mundial: Corrupción y responsabilidad social corporativa», *Nueva revista de política, cultura y arte*, nº 96, 2004, pp. 106-111.

2. La Gobernabilidad y la profundización en la institucionalización, la independencia y la especialización del control como medidas preventivas en defensa de los intereses financieros públicos.

2.1. La misión de las instituciones de control financiero: el principio de confianza relativa como punto de partida en la lucha contra la corrupción.

El sistema clásico de control de las finanzas públicas parte del principio de desconfianza absoluta hacia quien administra los fondos públicos, el cual se constituye, desde el momento que asume su cargo, en presunto deudor frente a la Hacienda Pública, debiendo justificar periódicamente el empleo de las cantidades gestionadas y prestar fianza en el caso de que directamente maneje fondos monetarios, e incurriendo en responsabilidad contable por alcance, e incluso disciplinaria y penal, en el caso de que la justificación presentada no fuera considerada adecuada en tiempo y forma. A partir de esta premisa, en el siglo XIX se configuró un sistema de control con dos instancias: un control interno previo y exhaustivo de la legalidad de los procedimientos y la materialidad de las inversiones, y un control externo posterior e igualmente exhaustivo de las cuentas rendidas, que exoneraba la responsabilidad de los gestores públicos e informaba a las instituciones parlamentarias sobre la bondad de la gestión pública⁶⁸⁹.

En el trasfondo de este planteamiento se hallaba, como ha analizado CUBILLO RODRÍGUEZ, una visión filosófica pesimista hacia la naturaleza humana, por la cual los gestores y poderes públicos tienden a actuar, fuera de los cauces de un férreo control, por la senda 'devastadora' de las conductas corruptas en el ejercicio de la acción pública. Este modelo se basa, como acertadamente ha expresado NIETO GARCÍA, en la consideración de quienes gestionan la actividad financiera como *menores de edad* que necesitan ser tutelados, no sólo por un superior y un inspector, sino singularmente por un Ministerio de Hacienda que antepone su primacía en materia económica para imponer un interventor que fiscaliza previamente todos los actos de las unidades administrativas ejecutivas y un Tribunal de Cuentas que examina *a posteriori* las cuentas rendidas periódicamente. Esta tutela conlleva, como en el caso de los menores, dos consecuencias negativas: por un lado, la *ausencia de responsabilidad*, pues se descargan en los superiores y los controladores las posibles consecuencias políticas y las responsabilidades administrativas, y por otro, la *falta de*

⁶⁸⁹ La evolución histórica de estas instituciones se ha analizado en los *Capítulos Segundo y Tercero*.

iniciativa, pues el funcionario en quien no se confía se limita a esperar con pasividad las instrucciones superiores para actuar⁶⁹⁰.

La regulación postconstitucional ha mantenido formalmente este principio maximalista aplicable a la rendición de cuentas, pero su aplicación se ha relativizado *de facto*, de tal manera que en la actualidad puede afirmarse que, aunque formalmente rige el principio de desconfianza, en la práctica nos acercamos al principio de confianza absoluta, rayana en el peligro de lo que GARCÍA DE ENTERRÍA ha denominado como 'fe ciega', tal y como se resaltarán *infra*. Esta relajación del riguroso principio de desconfianza absoluta parte de unas exigencias constitucionales, pues el principio de culpabilidad impide la exigencia de responsabilidades contables por razones meramente objetivas, siendo necesario un proceso probatorio que demuestre la imputabilidad del presunto responsable, lo que ha conllevado a que incluso legalmente se haya desvinculando la relación directa entre la rendición de cuentas y la responsabilidad contable en el art. 138.2 LGP. Por añadidura, la nueva Administración Pública hipercomprensiva de todos los campos sociales ha coadyuvado a que sea materialmente imposible realizar un control exhaustivo de cada acto de gestión financiera, motivando que la aplicación de los controles internos se haya flexibilizado y que la investigación de las posibles responsabilidades por parte del control externo únicamente sea promovida en casos especialmente justificados. Además de estos motivos jurídicos e institucionales, hay que añadir que la actividad diaria de nuestras instituciones de control financiero no ha priorizado la persecución de las conductas fraudulentas, centrándose en otros objetivos igualmente necesarios y menos comprometidos, como la legalidad y la eficiencia formal de la gestión financiera, hasta el punto de que su contribución en la lucha contra la corrupción se ha convertido en testimonial⁶⁹¹.

⁶⁹⁰ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 44-47; y NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1984, pp. 178-180. La contratación pública es, quizás, el campo de la acción administrativa donde mejor se muestra la relación de la desconfianza hacia los gestores públicos y la lucha contra la corrupción, pues las restricciones legales a las facultades discrecionales de los órganos de contratación en la tramitación de los expedientes de adjudicación están dirigidas, en buena medida, a evitar la colusión espuria entre administradores y contratistas, como se manifestó de forma patente durante la elaboración de la Ley 13/1995 que, en buena parte, fue una contestación a la preocupación social por los escándalos públicos relacionados con la concesión de contratos administrativos, vid. NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1984, pp. 97-99; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., *op. cit.*, 2000, pp. 79-83; y RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2003, pp. 579-583.

⁶⁹¹ El art. 138.2 LGP señala expresamente que «[l]os cuentadantes mencionados en el apartado anterior son responsables de la información contable y les corresponde rendir, en los plazos fijados al efecto y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas./ La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta

En el análisis del Tribunal de Cuentas realizado *supra* se ha concluido que esta institución ejerce una triple finalidad: *política*, de apoyo técnico al control parlamentario; *de gestión*, sobre la regularidad en materia de legalidad y racionalidad económica; y *patrimonial*, en defensa de la integridad de la Hacienda Pública, sin que pueda descartarse *a priori* su vinculación con la exigencia de responsabilidades, como muestra el mandato constitucional expreso de comunicar a las Cortes Generales las posibles irregularidades detectadas (art. 136.2 CE). La posición mayoritaria de los miembros del Tribunal se decanta por interpretar, como ha manifestado NIETO DE ALBA, que de estos fines no puede deducirse una responsabilidad institucional directa en la lucha contra la corrupción, pues ésta corresponde a otras instancias gubernamentales y judiciales, sino que en esta materia su misión se limita a una labor auxiliar que permite identificar los riesgos morales que inciden en la ineficiencia de las políticas y las acciones anti-fraude. La consecuencia práctica de esta postura es la falta de investigación de las irregularidades más graves, como son los supuestos de fraude y corrupción, así como la casi ausencia en los resultados de las actuaciones realizadas de responsabilidades derivadas de la gestión de los fondos públicos⁶⁹².

Por su parte, la IGAE circunscribe su misión a *dotar de certidumbre a la gestión pública estatal* en un entorno de *independencia funcional, rigor profesional y responsabilidad*, pero no incluye entre sus valores corporativos las clásicas finalidades de salvaguardia de los fondos públicos y de probidad de los funcionarios vinculados directamente con la lucha contra la corrupción. De conformidad con esta definición, las Memorias Anuales de la IGAE no aportan información alguna acerca de las responsabilidades detectadas en la gestión financiera de los fondos públicos, y las conclusiones de las actuaciones de control realizadas no generan apenas, como ha

la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el título VII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas». Por el contrario, el principio de desconfianza absoluta se ha mantenido plenamente vigente en el control financiero de los particulares que gestionan fondos afectados a fines públicos, como las subvenciones, cuya Ley 38/2003 mantiene el riguroso sistema de rendición de cuentas y de exigencia de reintegros y responsabilidades cuando se justifique de forma insuficiente alguna partida económica, con independencia de que el beneficiario colaborador de la Administración haya satisfecho a plena conformidad el objeto de la subvención recibida; si bien el art. 37.2 LGS ha recogido la jurisprudencia del Tribunal Supremo que indica que este efecto devolutivo debe ponderarse cuando «se aproxima de modo significativo al cumplimiento total, acreditando además el subvencionado una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos» (STS de 28 de febrero de 1997) vid. PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 2005, pp. 317-319; y ARELLANO PARDO, P., «Título II. Del reintegro de subvenciones», en BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I., y ARELLANO PARDO, P., *op. cit. bib.*, 2005, pp.334-335.

⁶⁹² El papel institucional del Tribunal de Cuentas frente a la corrupción se ha estudiado detenidamente en el *Capítulo Tercero*.

denunciado el propio Tribunal de Cuentas, resultados en relación con la responsabilidad contable⁶⁹³.

Desde la perspectiva internacional, la Declaración de Lima de 1977 de la INTOSAI, documento básico que marca las directrices de fiscalización, no ha hecho referencia expresa al papel de las EFS en la lucha anti-fraude, si bien ha resaltado el carácter instrumental de las finalidades del control, en tanto que parte integrante de un mecanismo dirigido a indicar «las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro». (art. 1). Más actualmente, en los años noventa esta organización internacional ha iniciado una serie de trabajos para definir el papel de la EFS en la lucha contra la corrupción, y, así las conclusiones del Seminario sobre esta materia organizado conjuntamente con la ONU en 1996 mostraban cómo la mayor parte de los participantes compartían la opinión, en la línea manifestada por nuestro Tribunal de Cuentas, de que la lucha contra la corrupción no forma parte de las tareas principales de las EFS, pero que sus trabajos pueden revestir especial interés en esta materia. En sentido contrario, el Presidente de la INTOSAI, Dr. FIEDLER, afirmaba que las EFS deben actuar en la lucha contra la corrupción y la mala gestión a través de un control posterior por el cual «les incumbe la detección de conexiones corruptas y de sistemas criminales (p.e. en los procedimientos de adjudicación, subvenciones), la denuncia [sic] de hechos corruptos, prestar apoyo a las autoridades de persecución penal en procedimientos penales en curso y el descubrimiento de las causas de corrupción y mala gestión». Esta cuestión fue retomada en el XVI Congreso de la INTOSAI de 1998 y, si bien se reprodujeron las controversias acerca del papel de las EFS, las conclusiones fueron más determinantes al establecer que, de acuerdo con la Declaración de Lima aprobada por la INTOSAI en 1977, «las EFS deben ser independientes y contar con mandatos adecuados que les permitan contribuir con eficacia a la lucha contra el fraude y la corrupción»⁶⁹⁴.

⁶⁹³ El papel institucional de la IGAE frente a la corrupción se ha estudiado detenidamente en el *Capítulo Segundo*.

⁶⁹⁴ INTOSAI, *Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización de 1977*, www.intosai.org [ref. 9 de septiembre de 2008], s.f.; NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *El papel de las EFS en la lucha contra la corrupción y mala gestión: Informe del 12º Seminario Naciones*

En esta misma línea, el análisis del sistema de control financiero de la Unión Europea nos permite observar unas conclusiones similares al caso español. El Tribunal de Cuentas Europeo ha declarado reiteradamente que su misión no es investigar el fraude, sino prevenirlo y, ocasionalmente, detectarlo, pues no tiene ni competencias, ni medios de carácter policial o criminal, por lo que en sus informes anuales de control del presupuesto comunitario las referencias al fraude se limitan a incidir en las deficiencias de la coordinación e información ejecutada por la Comisión y las debilidades de los controles desarrollados por las instituciones nacionales de control. En el ámbito del control interno de la Comisión Europea, los organismos de auditoría interna e inspección de servicios dependientes de diversas unidades administrativas se han mostrado igualmente inoperantes en la lucha anti-fraude, por lo

Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental, Naciones Unidas: Departamento de Apoyo al Desarrollo y de Servicios de Gestión, www.intosai.org [ref. 16 de julio de 2008], Viena, 21 al 25 de octubre, 1996, pp. 3 y 103; e INTOSAI, «Tema 1. Prevención y detección del fraude y la corrupción», en TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DE URUGUAY, *op. cit. bib.*, 1998, pp. 4-5. Las razones de la ausencia de la cuestión del ámbito de las irregularidades y el fraude en la Declaración de Lima de 1977 hay que buscarlas, por un lado, en la especial preocupación existente por reforzar las fiscalizaciones de eficacia, que precisan de una relación de plena confianza entre auditor y gestor, lo que resulta contrario al ejercicio de medidas asimiladas a la investigación policial o criminal; y, por otro, al conocimiento del modesto papel que desempeñaban *de facto* las EFS en la lucha anti-fraude, FRIEDMANN, B., y WEBER, H., «La lucha contra las irregularidades y el fraude: La contribución del Tribunal de Cuentas Europeo», *APu*, nº 10, junio, 1997, p. 6. No obstante, la Carta Magna de la INTOSAI reconoce que: «El control representa una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigir la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro», FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp. 35-38. La propia INTOSAI ha sido mucho más tajante sobre esta cuestión en relación con el control interno, al incorporar a su *Guía de control interno* en 2004 el aspecto ético de las operaciones, definiendo como objetivo de control interno la verificación de «la conducta ética y la prevención y detección del fraude y la corrupción en el sector público», INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE CONTROL INTERNO, *op. cit.*, 2004, pp. 3 y 10-11. De la misma forma, la *XI Internacional Financiera Management Conference* de 1996 promovida por la GAO destacaba que el reto actual de la Entidades Fiscalizadoras Superiores consistía en «un mejor y eficaz control de la Administración y del gasto público, con la finalidad de mejorar la gestión y con el objetivo último de erradicar el fraude y la malversación», JIMÉNEZ RIUS, P., «El órgano de control externo de los Estados Unidos y sus relaciones con el Parlamento», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1998, p. 255. En este mismo sentido se ha definido el *Foro global sobre la lucha contra la corrupción y la salvaguarda de la integridad* de La Haya de mayo de 2001, el cual coincidió en señalar que las EFS podían aportar una 'garantía cualificada' en la protección del dinero de los contribuyentes, pero la INTOSAI se ha decantado por considerar que su principal contribución es coadyuvar a la mejora de la transparencia y la responsabilidad en la gestión financiera, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 645-646.

que, finalmente, se ha constituido un órgano específico, como la OLAF, dirigido a ejercer estas funciones⁶⁹⁵.

Este organismo de naturaleza administrativa especializado en la prevención tiene como misión combatir el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad irregular, incluidas las irregularidades dentro de las instituciones europeas. Con la institucionalización de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), la Unión Europea ha tratado de subsanar las deficiencias detectadas en el sistema de protección de los intereses financieros comunitarios por la falta de independencia de los órganos de auditoría interna, la falta de vocación del Tribunal de Cuentas Europeo y la falta de formación técnica de la Comisión de control presupuestaria parlamentaria⁶⁹⁶.

⁶⁹⁵ La postura tradicional del Tribunal de Cuentas Europeo ante el fraude se puede resumir en las significativas palabras de su Presidente, D. Marcel Mart, en la audiencia pública sobre la prevención y lucha contra el fraude en detrimento de la Comunidad de los días 23, 24 y 25 de enero de 1989: «El Tribunal no es —y nunca lo subrayaría demasiado— una brigada antifraude. No es un órgano administrativo o legislativo; no es una fuerza de policía, no representa el papel del Ministerio Público [...]. Consideramos, como contrapartida, que entre perfectamente en nuestras atribuciones señalar las debilidades de gestión u organización que podrían engendrar un riesgo de fraude —o de irregularidad—. Dicho de otro modo, nos interesamos más por la disuasión y prevención del fraude que por detectarlo», DOLZ LAGO, M.J., *Los fraudes agrarios a la Unión Europea*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 1995, pp. 51-59, y STRASSER, D., *La hacienda en Europa: El derecho presupuestario y financiero de las Comunidades Europeas*, trad. ABAD FERNÁNDEZ, M., 7ª edición [3ª en español], Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, pp. 344-345. Así, el Tratado de Ámsterdam de 1997 extendió las competencias del Tribunal de Cuentas Europeo a aspectos relativos a las irregularidades y los fraudes, pero con un carácter preventivo, para resaltar los riesgos que presentan los sistemas de gestión para su comisión y poner de manifiesto las conductas irregulares detectadas en su trabajo; pero «no tiene competencia específica ni medios apropiados para la detección y persecución de fraudes», LÁZARO CUENCA, J., «El Tribunal de Cuentas Europeo», *CIGAE*, nº 14, 2006, pp. 54 y 57. A partir de este criterio, la contribución del Tribunal de Cuentas Europeo en relación con la lucha anti-fraude se concentra en la revisión de las disposiciones jurídicas y los sistemas de control y administración, la investigación sistemática de los ámbitos de riesgo, la ejecución de controles en ámbitos de riesgos específicos en casos limitados y la colaboración con las autoridades encargadas de investigar el fraude, FRIEDMANN, B., y WEBER, H., *op. cit.*, 1997, pp. 7-9; y KARLSSON, J.O., «El Tribunal de Cuentas Europeo y el fraude en la Unión Europea», *RECE*, nº 5, 2000, pp. 10-15. Acerca de la evolución histórica del Tribunal de Cuentas Europeo y sus perspectivas de futuro tras el Tratado de Lisboa de 2007, vid. RAMALLO MASSANET, J., «El control externo del presupuesto comunitario y el Tratado de Lisboa: Presente, pasado y futuro», *APu*, 2008, pp. 5-13.

⁶⁹⁶ UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, «La lucha contra el fraude», <http://www.europa.eu> [ref. 3 de julio de 2007], s.f.b, pp. 1 y 4. La OLAF ha venido a asumir la función inspectora en materia de lucha contra el fraude atribuida a la Comisión Europea por el art. 280 TCCE, que le asigna —como ha tenido ocasión de declarar el TJCE (asunto C-11/90, Comisión v. BCE)— una misión propia, compatible con la de los Estados miembros, para la adopción de medidas de persecución de los fraudes y las irregularidades, GARCÍA URETA, A., *La potestad inspectora en el Derecho comunitario: Fundamentos, sectores de actuación y límites*, Iustel, Madrid, 2008, p. 208.

En sentido contrario al Tribunal de Cuentas Europeo, en Estados Unidos la *Government Accountability Office* (GAO) ha asumido plenamente entre sus valores corporativos la misión de ser el órgano de control de la responsabilidad gubernamental (*accountability*) desde tres puntos de vista: (a) comprobando la regularidad y eficiencia de la actuación de las agencias gubernamentales, (b) ayudando al Congreso a controlar las responsabilidades del Gobierno, y (c) rindiendo cuenta del funcionamiento de la propia institución ante la opinión pública⁶⁹⁷.

A partir de este planteamiento fundacional, la GAO asume una triple misión que incluye como finalidades propias la lucha contra la corrupción, la colaboración en la buena gestión y la búsqueda, como fin último, de la modernización de la Administración Pública. En la primera de estas facetas se dirige a *colaborar con otros organismos e instituciones nacionales e internacionales para combatir la corrupción*. La segunda finalidad trata de *lograr que toda la Administración Pública Federal funcione mejor y de acuerdo con los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía*, mediante las denuncias en las fiscalizaciones de los defectos de gestión y las propuestas de las pautas para la mejora de la gestión de los mismos. Por último, la GAO se propone *colaborar en redefinir el papel de la Administración Pública en el nuevo siglo XXI* participando en el proceso de actualización de la Administración Pública norteamericana a los nuevos requerimientos de los ciudadanos⁶⁹⁸.

Tras este análisis, puede afirmarse que la reformulación del papel de las instituciones de control financiero en el sistema institucional democrático debe partir, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA, del principio de que «la confianza del pueblo es

⁶⁹⁷ El *U.S. Government Accountability Office* (GAO) es una institución inserta en la rama del Legislativo que tiene como misión ayudar al Congreso y a las agencias gubernamentales acerca del ejercicio del gobierno de la forma más efectiva y responsable. En el año 2004 este organismo ha modificado su denominación original de *General Accounting Office* para reconocer su transformación de órgano de control de la contabilidad (*accounting*) a órgano de control de la responsabilidad gubernamental (*accountability*). Como ha dicho el propio Comptroller General, «the truth is that “accounting” has never been our chief mission», WALKER, D.M., *Answers the Question: What’s in a Name?*, United States Government Accountability Office, <http://www.gao.gov> [ref. 19 de diciembre de 2006], 2004. La ubicación de la GAO en el esquema de división de poderes norteamericano ha sido muy ambigua desde sus orígenes, pues, a pesar de su inserción en la estructura del Ejecutivo Federal, desde sus inicios tenía como misión actuar como un órgano independiente asesor del Congreso, procediéndose en 1980 a afirmarse legislativamente su carácter de «organismo federal perteneciente al poder legislativo», JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 1998, pp. 259-260; y ORDOQUI URDACI, L., «La *General Accounting Office* (GAO) de Estados Unidos», *APu*, nº 4, 1996, p. 70.

⁶⁹⁸ Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 64-65; UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE: OFFICE OF THE GENERAL COUNSEL, *Principles of Federal Appropriations Law*, vol. I, 3ª edición, enero [ref. de 18 de junio de 2007], 2004, pp. 1-23; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *Performance & Accountability Report: Fiscal Year 2006*, <http://www.gao.gov> [ref. 19 de diciembre de 2006], 2006, p. 7.

la esencia misma del sistema democrático». La democracia implica una relación de confianza o de fiducia que puede asimilarse al modelo de los *trusts* anglosajones o los mandatos del Derecho romano, en el que los ciudadanos deben sentirse los titulares del poder y deben creer que los verdaderos intereses de los gobernantes son los intereses generales. Para ello, esta relación fiduciaria no puede consistir en «una fe ciega de los primeros en los segundos», sino que debe ser una confianza racional basada en el conocimiento de la actuación de los agentes públicos, lo que implica transparencia absoluta en la gestión a través del deber de rendición de cuentas. El control resulta, por lo tanto, una consecuencia inevitable para que esta relación de confianza esté dotada de legitimidad, pues en caso contrario la acción de gobierno se convierte en un ejercicio despótico del poder entre elecciones regido por la partitocracia de los intereses partidistas y la corrupción de los intereses particulares⁶⁹⁹.

La solución adecuada a este conflicto entre desconfianza absoluta y confianza ciega debe encontrarse, siguiendo el paralelismo *iusprivatista* propuesto por MENDIZÁBAL ALLENDE, en el principio de confianza relativa que implica el mantener, renovado, el principio de rendición de cuentas (*accountability*) y su consiguiente control, ya no exhaustivo y liberador, sino con una finalidad de certificación de la regularidad o no de la gestión realizada, prevención de la falta de probidad y sugerencia de las posibles medidas de mejora. La relatividad de este principio debe garantizar al gestor diligente que ha rendido debidamente cuentas que no ha de pesar sobre él la presunción de culpabilidad del viejo principio absolutista, pero ello no debe ser óbice para que sea investigado, en el caso de encontrarse deficiencias e irregularidades en la gestión, por las instituciones que ejercen su control⁷⁰⁰.

Esta solución implica una definición expresa de la misión de las instituciones de control financiero que permita, como ha recogido el *Libro Blanco de la Gobernanza*

⁶⁹⁹ En definitiva, «ningún pueblo confía en quienes pretendan disponer de un status superior que les dispense de explicar sus actos y de rendir cuentas de los mismos» y «[n]ada, por tanto, más contrario a la esencia misma de la democracia que pretender que el origen electivo de los gobernantes les dispense de control y les legitime ante los ciudadanos frente a cualquier reclamación o exigencia de justificación que éstos puedan judicialmente pedirles», GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 101-112.

⁷⁰⁰ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit.*, vol. I, 1982, pp. 77-81. Como afirma MARTÍN SECO, J.F., el tradicional principio de desconfianza aplicable a la gestión financiera del sector público, en tanto que se administran fondos ajenos, y el principio de confianza específico del sector privado, en tanto que se administran sus propios fondos, deben converger, pues en el modelo económico actual «se ha roto prácticamente la dicotomía gestor público-gestor privado» («Configuración jurídica de la Administración del Estado y su regulación económico-financiera», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986, pp. 13-14).

Europea de 2001, centrar los papeles y las responsabilidades de cada institución para que «los ciudadanos puedan exigir responsabilidades a sus responsables y organismos políticos por las decisiones adoptadas a nivel de la Unión»⁷⁰¹. Esta declaración es especialmente importante en materia de lucha anti-fraude pues, como afirma GRUNER, existe una brecha entre la opinión de los auditores, que no se sienten obligados con carácter general a ser partícipes directos en la detección de la corrupción, y la opinión pública, que considera mayoritariamente, por el contrario, que esta tarea sí se incluye entre sus finalidades⁷⁰².

La definición de la misión o las finalidades de las instituciones públicas suele reservarse en nuestro ordenamiento como justificación, en las exposiciones de motivos, del régimen jurídico correspondiente, sin que se incorporen al articulado del texto normativo. Las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas no establecen, por el contrario, ni siquiera en estos preámbulos, referencia alguna a cuáles son las finalidades que asume esta institución en el entorno del control de las finanzas públicas. Esta ausencia implica una falta de transparencia de sus actuaciones ante los ciudadanos, que no conocen con claridad cuál es la razón de su trabajo, y un déficit en la política de control de la institución que no tiene definidos los fines o metas estratégicas que configuran su línea de actuación a largo plazo. Esta deficiencia puede subsanarse a través de una Declaración institucional del Pleno del Tribunal, siguiendo el ejemplo de la *Government Accountability Office* estadounidense, que define de forma precisa las finalidades que persigue el Tribunal de Cuentas como órgano supremo de fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público⁷⁰³.

⁷⁰¹ UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *op. cit.*, 2001, pp. 32-37.

⁷⁰² GRUNER, J., *op. cit.*, 2000, pp. 74-75. La brecha o *gap* de expectativas entre lo que se espera y lo que se exige a los auditores es una constante histórica, pues el público siempre confía en que el revisor detecte el fraude, y si bien en la 'prehistoria' de la auditoría moderna de finales del siglo XIX esto fue así, posteriormente, los pronunciamientos de las organizaciones auditoras han alejado al auditor de esta delicada función, aunque a partir de los años setenta se recomienda que la detección de indicios en este sentido dé lugar a la extensión de los procedimientos de control, vid. ALEMANY EGUIDAZU, J., *op. cit.*, 2008, pp. 223-233. A pesar de estas opiniones profesionales, los estudios realizados en los estados europeos han mostrado cómo «la opinión pública tiene grandes expectativas puestas en las EFS como "agente revelador"», FRIEDMANN, B., y WEBER, H., *op. cit.*, 1997, p. 6. Como señalan DAVIA, H.R., COGGINS, P.C., WIDEMAN, J.C., y KASTANTIN, J.T., «[a]fter all, the general public, no matter how vehemently the public accounting profession protests to the contrary, looks to the independent auditor to find fraud and protect the investing public from charlatans» (*Management accountant's guide to fraud discovery and control*, John Wiley & Sons, Inc., Nueva York —Estados Unidos—, 1992, p. 18). En el mismo sentido, vid. FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 70-81.

⁷⁰³ En esta propuesta de redefinición de la misión de las instituciones de control financiero no se incluye la IGAE pues, dado su inferior grado de institucionalización, no estaría justificada

El contenido de esta declaración debe ser lo suficientemente amplio para incluir no sólo la finalidad instrumental de apoyo técnico parlamentario que resalta la mayor parte de la doctrina vinculada con el Tribunal, sino las responsabilidades que la institución asume frente a la propia Sociedad, tales como el buen gobierno de la gestión pública en sus diferentes aspectos legales y económicos, y, de forma expresa, la salvaguarda de los bienes públicos y la lucha contra la corrupción en el ámbito de la gestión financiera pública.

La asunción por parte del Tribunal de Cuentas de la lucha contra la corrupción como finalidad propia no sólo está en consonancia con la tradición histórica de la institución, sino que enlaza con los planteamientos más recientes de la INTOSAI sobre el papel de las EFS en esta materia, con la opinión mayoritaria de la doctrina española y con el ideario que la opinión pública atribuye a la propia institución. En este sentido, entiendo más acertada la postura adoptada por la GAO de asumir expresamente la lucha contra la corrupción como un fin institucional propio, frente a la posición del Tribunal de Cuentas Europeo, que considera que no se encuentra entre sus responsabilidades directas. Como afirma CABEZA DEL SALVADOR, el auditor público debe ser sensible a las demandas sociales y liderar la lucha contra la corrupción que afecte al uso de los recursos públicos mediante la ampliación de sus funciones fiscalizadoras e investigadoras⁷⁰⁴.

una definición propia expresa de sus finalidades, aunque sería conveniente que en sus Memorias Anuales se modificara la definición de su misión para incluir valores relacionados con la lucha contra la corrupción.

⁷⁰⁴ CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 44 y 47-49. En los *Capítulos Segundo y Tercero* se ha estudiado cómo la finalidad originaria de las instituciones de control financiero es la salvaguarda de los bienes de la Hacienda Pública con el fin de evitar la esquilmación de los recursos públicos, sirviendo como ejemplo de estas afirmaciones el preámbulo del Decreto de 1924 del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública que definía de este tenor los fines esenciales de las instituciones fiscalizadoras: «Salvaguardia de las haciendas públicas, fiador para el contribuyente de la legitimidad del empleo de sus esfuerzos y heraldo del grado de probidad y acierto de los gestores de los intereses públicos». En estos mismos *Capítulos* se ha estudiado la opinión de la doctrina española sobre la misión de las instituciones de control financiero, entre las que puede volver a reproducirse, por su carácter compilador, la opinión de MENDIZÁBAL ALLENDE, R., para quien el fundamento de la institución, refiriéndose al Tribunal de Cuentas, se conduce al principio general del Derecho de rendición de cuentas de quien administraba bienes ajenos, del cual se deducen tres finalidades complementarias: (a) «guardián de los intereses de la colectividad» para cuidar de que los tributos se apliquen a las previsiones presupuestarias, (b) «salvaguardia del administrador honesto» para que no pueda ser víctima del juego político por medio del empleo de la fiscalización contable como instrumento para dominar las 'voluntades disconformes' o como agradecimiento, mediante la impunidad, de 'turbias lealtades', y (c) «instrumento insustituible para depurar la estructura y el funcionamiento de la Administración pública» de actuaciones ilegales e ineficacias y para «descubrir y desbaratar la existencia de oligarquías, grupos de presión o corruptelas» (*op. cit.*, 2001, pp. 173-174 y 177-178).

La *primera finalidad* del Tribunal de Cuentas se definiría como ‘la Buena Administración de los recursos públicos bajo criterios de integridad, legalidad, racionalidad económica, programación y calidad’, por la cual contribuirá a la buena gestión pública mediante el control de la integridad física de los bienes y recursos públicos, la legalidad de las actuaciones administrativas, la racionalidad económica de las operaciones y la gestión, la eficacia en los objetivos presupuestarios programados, y la calidad de las prestaciones y servicios recibidos.

La *segunda finalidad* sería ‘*la lucha contra la mala gestión y la corrupción en la gestión de las finanzas de la Hacienda Pública*’, que supone la investigación, en primera instancia, de las responsabilidades derivadas de la gestión financiera pública, con independencia de que cuando éstas tengan naturaleza penal o disciplinaria se trasladen en el momento procesal oportuno a las correspondientes instituciones y órganos competentes para su enjuiciamiento. Esta finalidad implicará no sólo la apertura de investigaciones cuando se hayan detectado o denunciado actividades ilícitas, sino la realización de inspecciones periódicas tendentes a garantizar que no se hayan llevado a cabo actividades deshonestas en el ámbito de la gestión financiera.

La *tercera finalidad*, que debe ser corolario de las anteriores, sería ‘*el auxilio del control parlamentario de la programación y la gestión presupuestaria*’ para que las Cortes Generales puedan contar con una opinión técnica cualificada del cumplimiento por el Poder Ejecutivo de su mandato presupuestario, de la bondad del empleo de los recursos públicos realizada por los gestores gubernamentales y las responsabilidades en las que han incurrido los administradores financieros.

Por lo tanto, esta primera propuesta acerca de la misión institucional de los órganos de control financiero quedaría definida en los siguientes términos:

Propuesta nº 1. Definir la misión del Tribunal de Cuentas, incluyendo expresamente entre sus fines la colaboración en la lucha contra la mala gestión y la corrupción en la gestión de las finanzas de la Hacienda Pública: se elaborará una Declaración institucional del Pleno del Tribunal de Cuentas en la que se definirán las finalidades públicas de control que asume en virtud de su mandato constitucional, con el siguiente contenido:

“El Tribunal de Cuentas, en su condición de órgano de control de relevancia constitucional dependiente de las Cortes Generales, ha asumido como responsabilidad propia la obtención de los siguientes fines:

a) *Lograr la implantación de un proceso de Buena Administración de los recursos públicos bajo criterios de integridad, legalidad, racionalidad económica, programación y calidad.*

b) *Colaborar en la lucha contra la mala gestión y la corrupción en la gestión de las finanzas de la Hacienda Pública.*

c) *Auxiliar a las Cortes Generales en su función de control de la programación y la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado y las finanzas públicas”.*

2.2. El estatus de las instituciones de control financiero: la independencia institucional y personal como garantía en la lucha contra la corrupción.

Las instituciones de control financiero son órganos técnicos especializados cuya efectividad exige una auténtica garantía de imparcialidad y objetividad a la hora de emitir sus opiniones sobre la situación de la entidad controlada, con el fin de no desvirtuar su propia esencia. La evolución histórica de estas instituciones ha demostrado que el cumplimiento de esta libertad de criterio conlleva una serie de requisitos relativos a su estatus institucional y personal que garanticen su independencia o autonomía respecto de las entidades controladas⁷⁰⁵.

En el estado actual de la cuestión dos son los principios por lo que se rige este estatus: el primero parte de la idea básica de que nadie puede controlarse a sí mismo, por lo que se trata de aislar a las instituciones de control de la influencia de los poderes gubernativos, y el segundo se basa en que la legitimidad democrática reside en las instituciones de control no sólo ante los poderes del Estado, sino ante los ciudadanos. A partir de estas premisas, la independencia es el parámetro que dota de autoridad a las instituciones de control financiero pues, a través de un ejercicio neutro políticamente y objetivo técnicamente, puede, en verdad, llegar a influir en los controles políticos y en la opinión pública. En sentido contrario, esta libertad de criterio puede suponer un riesgo de extralimitación en sus funciones cuando se ejercen controles, como los de racionalidad económica, en el que son necesarias

⁷⁰⁵ RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 189-190. Desde la perspectiva histórica, la garantía de independencia ha sido valorada como un atributo de los auditores públicos y así, por ejemplo, en la Edad Antigua era frecuente que los soberanos habilitaran a dos escribanos independientes para la formación de sus cuentas con el fin de evitar desfalcos en su patrimonio, y la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 se pronunciaba a favor de la independencia de la labor de auditoría. En definitiva, puede afirmarse que «la independencia de las instituciones u órganos encargados de controlar la actuación ético-pública constituye un atributo esencial de los mismos, hasta el punto de que su labor resultará ineficaz, por su escasa o nula fiabilidad, de carecer de ella», GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, p. 155.

interpretaciones subjetivas ante la falta de parámetros normalizados, o en la priorización de las comprobaciones o la redacción de los informes, en los que también existe un alto grado de subjetividad⁷⁰⁶.

Desde la INTOSAI se ha prestado especial importancia a la máxima de la independencia que ha definido con los siguientes caracteres en la Declaración de Lima de 1977: (a) la *independencia orgánica*, que garantiza «[l]a independencia de los miembros de las EFS (capacidad de actuar sin recibir instrucciones u órdenes; inmunidad de destitución arbitraria), / [l]a autoridad suprema del jefe de las EFS —al menos en sus rasgos fundamentales— sobre los auditores, y / [q]ue los auditores no se vean sometidos a injerencias externas»; (b) la *independencia funcional*, que significa que «[l]as competencias de auditoría de las EFS deben estar previstas en la Constitución, / [l]as EFS tienen total libertad para elaborar su programa de auditorías, y / [l]as EFS gozan de plena libertad para preparar sus informes, que se han de hacer públicos»; y (c) la *independencia financiera*, que implica que «[l]as EFS pueden solicitar en caso necesario directamente al órgano que apruebe los presupuestos del Estado (el Parlamento) los recursos necesarios que estimen pertinentes para su funcionamiento; y / [l]as EFS pueden disponer durante el ejercicio económico de los recursos financieros que se les hayan asignado en los presupuestos del Estado como mejor consideren» (arts. 5 a 7 DL)⁷⁰⁷.

⁷⁰⁶ Vid. VALLÈS, F., «La garantía constitucional del ejercicio independiente del control externo del gasto público», *APu*, n.º 28, 2003, pp. 73-80; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 546-551. En el mismo sentido, PEDROCHE Y ROJO, L., ha afirmado que «[l]a idea de independencia y autonomía en el ejercicio del control constituye uno de los elementos que caracterizan esta disciplina cualquiera que sea el tipo y naturaleza del mismo. La ausencia de estas notas haría del control una actividad carente de sentido y finalidad» (*op. cit.*, 2003, p. 40). En definitiva, cabe afirmar que «[l]a legitimidad de la auditoría pública proviene del supuesto que es una práctica objetiva e independiente, *per se*», GÓMEZ MALDONADO, M.A., «Hacia la construcción de la auditoría pública», *APu*, n.º 47, 2009, p. 71.

⁷⁰⁷ Vid. FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp. 36-37; LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, p. 60; FRASE, S., «Declaración de la Presidenta del Sub-Comité para la Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores», en ONU e INTOSAI, *op. cit. bib.*, 2004, pp. 12-14; y GÓMEZ MALDONADO, M.A., *op. cit.*, 2009, pp. 78-80. La INTOSAI ha formulado desde su primer Congreso en Cuba en 1963 recomendaciones en la esfera de la independencia de las EFS, y más recientemente ha retomado esta cuestión con la celebración, en el marco de la EUROSAL, del Seminario de Lisboa sobre «La Independencia de las EFS con relación a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial» de 1998 y el IV Congreso EUROSAL de París sobre «La Independencia de las EFS en Europa» de 1999; y con la creación por la INTOSAI de un Grupo de Trabajo sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en 1998, que aprobó el *Proyecto sobre Independencia de las EFS* de 2001 y que se convirtió en un Sub-Comité que está encargado de fortalecer la independencia de las EFS desde el citado año 2001; INTOSAI, «Apéndice E: Resultados del Seminario de Lisboa (1998) y del IV Congreso de EUROSAL», en INTOSAI: GRUPO DE TRABAJO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *op. cit. bib.*, 2001.

En el Seminario ONU/INTOSAI de 2004 se profundizó en los principios de la independencia y se resaltaron los principales desafíos con los que se enfrentaban las EFS para su mantenimiento, entre los que se pueden destacar: (a) las limitaciones del ámbito de los mandatos, en unos casos por lo reducido de su extensión y en otros por la adopción de decisiones políticas que lo limitan de forma extemporánea; (b) las cuestiones sobre recursos humanos relacionadas con la pericia profesional y técnica, la formación y el desarrollo profesional, y la capacidad para asignar los puestos de trabajo y la política de retribuciones; y (c) la suficiencia de recursos presupuestarios y la suficiente participación en el proceso de asignación presupuestaria, en tanto que estas cuestiones se utilizan por los medios políticos como medida de presión para evitar un control eficaz o contrario a sus intereses⁷⁰⁸.

Estas recomendaciones las ha extendido la INTOSAI a los auditores internos, de los cuales considera esencial que se garantice su independencia de la gerencia, el desarrollo de un trabajo imparcial, correcto y honesto, y que informen directamente al más alto nivel de autoridad dentro de su organización⁷⁰⁹.

La cuestión de la independencia institucional y profesional ha sido vinculada por la INTOSAI con el problema de la lucha contra la corrupción, y así, el Presidente del Grupo de Trabajo sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, D. Denis DESAUTELS, ha resaltado que «[e]n estos tiempos de

⁷⁰⁸ En el resumen de resultados del citado Seminario se ha reafirmado que «[s]e reconoce universalmente que la independencia es un valor fundamental para que la función de auditoría externa sea digna de crédito, tanto en el sector privado como en el público», NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *Simposio sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Informe del 17º Seminario Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental*, División de Administración Pública y Gestión para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (DAES), www.intosai.org [ref. 16 de julio de 2008], Viena, 19 al 23 de abril, 2004, pp. 15-18.

⁷⁰⁹ En este sentido, la INTOSAI reconoce que «[p]ara que la función de auditoría interna sea efectiva, es esencial que el personal de auditoría interna sea independiente de la gerencia, trabaje de modo imparcial, correcto y honesto y que reporte directamente al más alto nivel de autoridad dentro de la organización. Esto permite que los auditores internos presenten opiniones imparciales en su valoración sobre el control interno y presenten propuestas objetivas de control interno que busquen corregir los obstáculos revelados», INTOSAI, *op. cit.*, 2004, pp. 49-50. De igual forma, el *Institute of Internal Auditors (IIA)* propugna que «[e]l director ejecutivo de auditoría debe responder ante un nivel jerárquico tal dentro de la organización que permita a la actividad de auditoría interna cumplir con sus responsabilidades» (*Normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna*, Instituto de Auditores Internos de España, Madrid, 2001, norma 1100). Y, en el mismo sentido, la *Internacional Federation of Accountants (IFAC)*, a través del Comité de Normas Internacionales de Ética para Profesionales, ha elaborado un Código de Ética que establece los principios que debe observar todo profesional, identifica las amenazas para su cumplimiento y las posibles salvaguardas que deben aplicar los auditores en su ejercicio profesional, ALIÓ, S., «La independencia y su evolución: capital reputación del auditor», *Auditores: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 9, 2009, pp. 30-32.

privatización, descentralización, reformas del sector público y lucha contra la corrupción, se torna más importante que nunca garantizar que las EFS cuenten con la independencia, competencia y recursos necesarios para el cumplimiento de sus mandatos». En este mismo sentido, en la doctrina comparada KLITGAARD ha valorado, a luz de la experiencia de países como Filipinas en los años 70, que el refuerzo de las auditorías internas y externas, con auditorías de calidad dirigidas a los sectores con más probabilidades de encauzar actividades defraudatorias, contribuye de forma efectiva a reducir los índices de corrupción. Por su parte, la doctrina española también se ha decantado por destacar cómo el grado de independencia de las instituciones de control financiero es un instrumento útil, como señala ARNEDO ORBAÑANOS, para estimar la capacidad de estos órganos para luchar contra las defraudaciones de los fondos públicos⁷¹⁰.

En España, el Tribunal de Cuentas cumple con los requisitos establecidos internacionalmente para asegurar la *independencia orgánica*, dada su adscripción a las Cortes Generales, y la designación parlamentaria y el estatus personal *cuasijudicial* de sus miembros; la *independencia funcional*, mediante la atribución constitucional de competencias, la libertad para la emisión y la publicación de sus informes, y la capacidad para decidir su programa de fiscalizaciones; y la *independencia financiera y administrativa*, con la autonomía para elaborar su anteproyecto presupuestario y la potestad autoorganizativa en materia de régimen interior y personal. A este nivel, las únicas limitaciones parciales a la independencia del Tribunal de Cuentas hacen referencia a la libertad para la elaboración de sus programas, que debe ser compartida con el derecho de iniciativa que se atribuye a las instituciones parlamentarias, y, a nivel de independencia funcional, las limitaciones de las facultades para el acceso sin restricciones a la información necesaria para sus labores de fiscalización que obre en poder de terceros ajenos a las Administraciones Públicas⁷¹¹.

⁷¹⁰ DESAUTELS, D., «Preámbulo: Independencia y responsabilidad de las entidades fiscalizadoras superiores», en INTOSAI: GRUPO DE TRABAJO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *op. cit. bib.*, 2001; KLITGAARD, R., *Controlando la corrupción: Una indagación práctica para el gran problema social de fin de siglo*, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1994, pp. 70-71; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 79. No debe olvidarse que la actual crisis de la auditoría (pública y privada), que la ha deslegitimado «como una práctica objetiva, independiente e imparcial», proviene de los fallos de los auditores internos y externos en el control y la prevención de las prácticas fraudulentas que desembocaron en las quiebras de corporaciones como Enron, Worldcom y, más recientemente, en 2008, del Banco de inversión Lehman Brothers, GÓMEZ MALDONADO, M.A., *op. cit.*, 2009, p. 72.

⁷¹¹ En el *Capítulo Tercero* se han analizado las características del estatuto institucional y personal del Tribunal de Cuentas que garantizan su independencia. Acerca de la problemática

Tras este análisis, la doctrina acepta, de forma generalizada, que el estatus institucional y personal del Tribunal de Cuentas que configura la Constitución y sus normas legales de desarrollo es suficiente para garantizar formalmente su libertad de funcionamiento, pero, a pesar de ello, ha resaltado que la preponderancia del Estado de partidos ha influido, *de facto*, en la actuación del máximo órgano fiscalizador, por lo que deben de reforzarse las medidas en garantía de la independencia de la entidad. Estas modificaciones deben concernir al estatus institucional (responsabilidad y control del Tribunal de Cuentas) y el estatus funcional (estatus personal de los auditores y reconocimiento de la independencia en las normas técnicas)⁷¹².

Por su parte, la IGAE es un órgano inserto en la estructura de la Administración General del Estado, con rango de Subsecretaría, dependiente, en razón del principio de jerarquía, de la estructura administrativa superior del Ministerio de Economía y Hacienda y del Gobierno. En virtud de esta dependencia orgánica, el cargo de Interventor General es designado por el Consejo de Ministros, los Interventores Delegados por el Ministro de Economía y Hacienda, y la titularidad en materia de régimen interno corresponde a los órganos superiores del Departamento financiero, aunque en esta materia el titular de la IGAE tiene delegadas buena parte de las competencias. Este criterio de jerarquía también establece una dependencia funcional, pues la última palabra en relación con las actuaciones de control le corresponde al Consejo de Ministros, que resolverá las discrepancias que surjan en los procesos de fiscalización con los centros gestores. A pesar de ello, la propia razón de ser de su especialización técnica y su carácter de órgano de control le atribuye una autonomía funcional que, en caso contrario, restaría significado a la propia existencia de la institución, la cual se asegura mediante el reconocimiento legal de la capacidad para emitir sus opiniones con plena independencia frente a los órganos controlados (arts. 140.2 y 144.2 LGP) y su reconocimiento técnico en las NASP (norma 4.2)⁷¹³

de la planificación del programa de fiscalizaciones y las facultades de los miembros del Tribunal se hará referencia en los *apartados 3.2 y 3.3* de este *Capítulo Tercero*.

⁷¹² A nivel de independencia orgánica algunos autores han propuesto medidas como la reducción de su mandato a cinco años no renovables para evitar su acomodación a los intereses del poder o el establecimiento de un riguroso régimen de incompatibilidades (CLEMENTE DE ANTONIO), el debate sobre el carácter unipersonal o colegiado de sus autoridades superiores (LOZANO MIRALLES) o incluso la constitución del Tribunal de Cuentas como un nuevo poder diferenciado de los poderes clásicos (FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS). Vid. el análisis detallado de esta cuestión y las reseñas de los autores citados realizadas en el *Capítulo Tercero*.

⁷¹³ En el *apartado 2.2* del *Capítulo Segundo* se han analizado las características del estatuto institucional y personal de la IGAE que garantizan su autonomía funcional.

La doctrina ha resaltado cómo esta autonomía funcional se encuentra mediatizada por la discrecionalidad en el nombramiento y remoción de los interventores, su adscripción orgánica al Ministerio de Economía y Hacienda, y su dependencia funcional del Consejo de Ministros en cuanto surjan discrepancias con los órganos controlados (PASCUAL GARCÍA). Por ello, se han propuesto diversas medidas para dotarle de mayor independencia, como la elevación de su rango administrativo, el nombramiento de los interventores por concurso de méritos, su adscripción a la Presidencia del Gobierno, la atribución de un estatuto propio similar al de los organismos de regulación económica, o su vinculación directa al Parlamento⁷¹⁴.

Como ya se ha señalado, el vértice coordinador del debate sobre la independencia de los órganos de control parte de la idea de que los regímenes democráticos occidentales se constituyen en torno a un Estado de partidos que, como afirma NIETO GARCÍA, tiende hacia la partitocracia, es decir, hacia la sustitución de los intereses generales por los intereses del partido gobernante y sus dirigentes. El antídoto ante este riesgo político deben ser los contrapesos del sistema democrático (burocráticos, políticos, internacionales, mediáticos, etc.), entre los cuales el contrapeso institucional, en «un Estado debidamente institucionalizado», debe servir de freno al peligro del abuso de los gobernantes y la suplantación de los intereses colectivos. Esta institucionalización «supone una organización con ciertos resortes vitales que le permiten resistir determinadas agresiones tanto externas como internas», y se articula, en el caso español, mediante órganos de control interno (Inspecciones de Servicio e IGAE), organismos independientes dentro de la propia Administración (como ciertos órganos reguladores o el Defensor del Pueblo), instituciones dependientes de las Cortes Generales (como el Tribunal de Cuentas) o entidades que configuran un poder independiente dentro del propio Estado (como los Tribunales de Justicia). De esta forma, los mecanismos de control financiero (Tribunal de Cuentas e IGAE) garantizan, *a priori*, de manera *cuasiexhaustiva* la legalidad de la gestión de los recursos públicos, pero la fuerza del poder político anula o, al menos, limita *de facto*, su capacidad de contrapeso a través de medidas como la política de nombramientos, que premia la fidelidad a los intereses de los partidos gobernantes, o las restricciones en medios y facultades, que dificultan su actuación hasta dejar

⁷¹⁴ *Ibidem*.

ineficaces los informes del Tribunal de Cuentas y las actuaciones de los interventores⁷¹⁵.

Por lo tanto, cabe afirmar que el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado reúnen las características exigidas para ser reconocidas como autoridades dotadas, respectivamente, de independencia y autonomía, pero existen una serie de medidas que pueden aún adoptarse para reforzar su autoridad en el ejercicio de sus funciones, relativas al estatus de sus miembros y personal⁷¹⁶.

En relación al *estatus de los miembros directivos* de estas dos instituciones, su régimen jurídico establece un adecuado sistema para garantizar su independencia y capacitación profesional, con normas sobre su nombramiento e incompatibilidades que garantizan su objetividad e imparcialidad, pero sería conveniente la adopción de una serie de medidas en esta materia que refuercen estos caracteres.

La política de nombramientos precisa, como ya recogía el Informe Nolan, del establecimiento de un proceso institucionalizado para garantizar que todos los cargos públicos se designen predominantemente por el criterio del mérito. Como ha estudiado ALBI, los procesos de selección y nombramiento realizados ‘de plano’, sin más contraste que la voluntad de la autoridad competente, restan credibilidad a los órganos de control, pues existe el riesgo de que el único criterio realmente valorado sea el de la ‘lealtad política’⁷¹⁷.

⁷¹⁵ NIETO GARCÍA, A., *El desgobierno de lo público*, Ariel, Barcelona, 2008, pp. 61-116 y 226-227. En definitiva, lo esencial de la institucionalización de ‘las Administraciones independientes’ o ‘verdaderamente «autónomas»’ es la ausencia de subordinación a otros poderes públicos y, en especial, la necesidad de situar algunas instituciones públicas fuera de los intereses partidistas, «garantizando una actuación lo más neutral o imparcial, profesional y estable como sea posible», MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑOZ, J.L., *op. cit.*, 1986, p. 117. Por otra parte, las autoridades internas dotadas de un grado de autonomía suficientemente amplio pueden encontrarse en disposición de supervisar de forma efectiva las infracciones éticas, pero debe tenerse en cuenta «no sólo la muy compleja naturaleza humana, sino también que, como la Historia ha demostrado, los controles más efectivos han sido casi indefectiblemente los que, desde instancias externas, han pretendido limitar el poder», GARCÍA MEXÍA, P., «*Reflexiones al hilo del I Congreso Internacional de Ética Pública: Manifestaciones jurídico-públicas*», *RAP*, nº 136, 1995, pp. 505-506. Acerca de la influencia del Estado de partidos en las instituciones de control como causa que facilita la corrupción se han pronunciado, igualmente, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 29-34; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 75-84.

⁷¹⁶ Como se ha señalado, la doctrina también ha propuesto la adopción de medidas de naturaleza orgánica, aunque entiendo que en esta materia no caben mejoras sustanciales, pues la inserción institucional de estas entidades es plenamente asimilable a los más exigentes requisitos establecidos internacionalmente.

⁷¹⁷ ALBI IBÁÑEZ, E., «El control de eficiencia y eficacia en las actividades del sector público», en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *op. cit. bib.*, 2001, pp. 18-21. El Informe Nolan considera que el principio de objetividad aplicado a la llevanza de los asuntos públicos afecta a

Por lo tanto, la normativa reguladora de los nombramientos de los titulares del Tribunal de Cuentas y la IGAE debe institucionalizar este procedimiento de designación estableciendo la comparecencia pública ante las Cámaras parlamentarias con carácter previo a su definitivo nombramiento, a través de la promulgación de las correspondientes modificaciones legislativas en el art. 30 LOTCu y de la inserción de una disposición adicional *ad hoc* en la LGP.

La segunda fase de la institucionalización de los organismos de control debe consistir en dotar a su personal de un *estatus profesional* que garantice su capacitación profesional e independencia, con el fin de que, de forma efectiva, puedan ejercer la libertad de criterio técnico propio de su profesión. En cuanto al Tribunal de Cuentas, el régimen estatutario del personal a su servicio se regula en los arts. 88 a 93 LFTCu, sin que presente apenas novedades con respecto a la legislación básica de la función pública. Por su parte, al personal al servicio de la IGAE se le aplica directamente la normativa de la función pública, sin que se haya desarrollado la previsión de la norma 4.2.5 NASP que instaba a que este centro directivo promoviera, con el fin de garantizar 'la independencia y objetividad de los auditores públicos', un «estatuto especial de personal en el que la retribución, la formación, la movilidad y los ascensos estén basados en el mérito y en la capacidad, mediante un sistema lo más objetivo posible». Esta ausencia de garantías estatutarias puede motivar que el criterio técnico de los auditores quede preterido o condicionado como consecuencia de las manifestaciones de la relación de superioridad jerárquica, las incertidumbres de un sistema de promoción y estabilidad profesional en el que prima la libre designación, y la ausencia del reconocimiento de atribuciones básicas, como la condición de autoridad en el ejercicio de sus funciones.

En este sentido, en los V Encuentros de Técnicos de Control Externo, celebrado en Las Palmas del 2 al 4 de octubre de 1996, se instó a la aprobación de un estatuto propio de los profesionales de los OCEX bajo tres fórmulas: «Una selección basada en criterios de mérito y capacidad, el reconocimiento de un estatuto especial en cuanto al régimen de incompatibilidades y el establecimiento de fórmulas que eviten la posible manipulación de su trabajo». La regulación de un estatuto jurídico para los profesionales del control público, con referencia específica para los

los nombramientos directivos, y la traslación de este criterio al ámbito de los organismos públicos no departamentales supone que la política de nombramientos se realice según el mérito, mediante un procedimiento en el que se tenga en cuenta el asesoramiento de una comisión que incluya personas independientes y la posterior justificación de la autoridad que haya adoptado la decisión sobre el candidato finalmente seleccionado, COMMITTEE ON STANDARDS IN PUBLIC LIFE, *op. cit.*, 1996, pp. 14 y 80-100.

funcionarios de los OCEX, ha sido expuesta por CUBILLO RODRÍGUEZ, tomando como modelo la normativa de la INTOSAI dedicada al régimen estatutario del personal auditor (Declaración de Lima y Normas de Auditoría), y la estricta regulación de la GAO estadounidense y la NAO británica, haciendo hincapié en el establecimiento de procesos de selección y promoción que garanticen la capacitación profesional y el mérito de los candidatos. De la misma forma, CLEMENTE DE ANTONIO propone que el estatuto profesional mejore la política de empleo, con la creación de órganos de selección técnicos permanentes y la restricción de acceso a funcionarios ajenos a la institución; la creación de una carrera administrativa que garantice la igualdad en el ascenso del personal, generalice la provisión de puestos de trabajo por el sistema de concurso de méritos, y sea radical en garantizar la igualdad de oportunidades; y el establecimiento de un régimen retributivo más transparente «que sirva como ejemplo al resto de los órganos y a las administraciones públicas»⁷¹⁸.

Por lo tanto, puede afirmarse, siguiendo a JIMÉNEZ RIUS, que el estatuto personal propio de los auditores públicos es una necesidad sentida por los propios profesionales y recomendada por las instituciones internacionales, y en él deberían regularse las cuestiones relativas a su independencia, capacitación, diligencia profesional, confidencialidad, responsabilidad, retribuciones e incompatibilidades. La libertad de criterio profesional se configuraría a partir de un estatuto jurídico equilibrado que garantizase a los auditores públicos la ausencia de presiones y represalias a corto o largo plazo cuando sus opiniones contraríen a las altas instituciones políticas⁷¹⁹.

Los aspectos básicos que debe contener este estatuto en relación con el problema de la independencia de los profesionales que trabajan en las instituciones de control serían los siguientes: (a) *a priori*, el reconocimiento legal y técnico de su independencia o autonomía profesional; (b) iniciado el trabajo, la atribución de la condición de autoridad y el respeto a sus opiniones profesionales; y (c) *ex post*, la garantía de su derecho a la promoción por mérito y capacidad, y la inamovilidad en su puesto de trabajo.

⁷¹⁸ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «Un estatuto para los funcionarios de los OCEX», *APu*, nº 8, 2003, pp. 58-61; y CLEMENTE DE ANTONIO, F., *op. cit.*, 2000, pp. 57-58. La reseña de los V Encuentros de los Técnicos de los OCEX se puede localizar en ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Reseña de los VII Encuentros Técnicos de Órganos de Control Externo», *Partida Doble*, nº 130, 2002, p. 118.

⁷¹⁹ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 615-616.

En *primer lugar*, el reconocimiento técnico de la independencia debe tomar como referencia las Normas de Auditoría de la INTOSAI de 1992 (normas 2.2.2 a 2.2.30), que establecen un largo catálogo de condiciones para garantizar la independencia del personal fiscalizador y de las propias instituciones fiscalizadoras, y más recientemente las especificaciones del Código de Ética de 1998 dedicado a la cuestión de la independencia, objetividad e imparcialidad de los auditores (capítulo 3). En este sentido, las NASP aplicables al personal de control interno de la IGAE ya reconocen expresamente la independencia de los auditores, partiendo del principio de que «[l]a independencia permite al auditor actuar con absoluta libertad en la emisión de su juicio» (norma 4.2.1 NASP). Por el contrario, las NIF aprobadas por el Tribunal de Cuentas hacen referencia a la imparcialidad y la objetividad de los funcionarios que participan en los procedimientos fiscalizadores (normas 12 a 15), pero omiten, de forma ciertamente inesperada, las referencias relativas a la independencia en el ejercicio de su actuación profesional propias de todas las normas de auditoría⁷²⁰.

En *segundo lugar*, la falta de atribución legal del rango de autoridad del personal controlador supone, como afirman FERNÁNDEZ JUNQUERA y SESMA SÁNCHEZ, una falta de cuidado de la normativa reguladora, que evita que sus actuaciones gocen de la fehcencia reconocida a quienes ostentan tal condición, y que limita el ejercicio de facultades tales como la retención de documentación o la entrada en establecimientos públicos⁷²¹.

El rango de autoridad es propio de la mayor parte de los funcionarios públicos que ejercen funciones controladoras, como ocurre con los inspectores tributarios (142.4 LGT) o los inspectores laborales (art. 5 de la Ley 42/1997), y ya había sido atribuido, como destaca GUTIÉRREZ ROBLES, al personal interventor en el Decreto de 1935 que establecía que, en relación con la inspección de los gastos públicos, los interventores «tendrán, en el ejercicio de su función, el carácter de autoridad con libre acceso en cualquier momento a las oficinas, centros, dependencias y establecimientos de todo orden». En la actualidad, esta misma condición de autoridad ha sido

⁷²⁰ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 616-617. Vid. INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE AUDITORÍA, *Código de Ética y Normas de Auditoría*, Estocolmo (Suecia), 2001, pp. 13 y 44-47. La inclusión del reconocimiento de la independencia como requisito necesario de los órganos de control y de su personal en la mayoría de las normas técnicas de auditoría del sector público y del sector privado se extiende tanto a los aspectos intrínsecos como externos de los mismos, pues «las entidades de fiscalización superior (EFS) deben ser objetivas y parecerlo» (norma 2.2.40), GÓMEZ MALDONADO, M.A., «Auditoría pública entre la apariencia y la verdad», *APu*, nº 48, 2009b, pp. 41-52.

⁷²¹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2001, p. 816.

expresamente reconocida al personal de la IGAE en el ejercicio del control financiero de subvenciones, en el cual serán considerados como «agentes de la autoridad» (art. 47.1 LGS), habiéndose soslayado tal calificación en las previsiones de la LGP de forma un tanto contradictoria, pues ambas normas se dictaron de forma *cuasisimultánea*⁷²².

Por lo tanto, es recomendable que esta misma previsión legal se incluya entre las facultades del personal controlador establecidas en la LOTCu y la LGP, pues tal atribución resulta indispensable para que los auditores públicos puedan realizar una labor eficaz en la lucha contra la corrupción. Así, en el supuesto de que descubran hechos que demuestren indicios de defraudación, deben ostentar las facultades legales suficientes para asegurar con rapidez la incautación de las pruebas detectadas y conseguir que las evidencias obtenidas resulten plenamente válidas a efectos jurisdiccionales.

En *tercer lugar*, es necesario el reconocimiento de la cláusula de discrepancia que evite la manipulación del trabajo técnico realizado. En el proceso de elaboración de los informes del Tribunal de Cuentas corresponde al director de las actuaciones de fiscalización la preparación del borrador del informe, tramitándose posteriormente por el Consejero el anteproyecto y el proyecto de informe, y aprobándose finalmente por el Pleno el informe definitivo. En esta tramitación, las conclusiones del equipo técnico que ha dirigido el trabajo pueden resultar preteridas, sin que esta modificación resulte transparente para la opinión pública. Por el contrario, en el proceso de elaboración de los informes de control financiero de la IGAE no se produce esta discrepancia, pues el propio interventor a quien se le encarga la dirección de un trabajo de auditoría es competente para la elaboración y la firma del informe, sin que su criterio se encuentre mediatizado por la opinión de instancias superiores, como el Interventor General⁷²³.

La posibilidad de que las conclusiones de los informes del personal técnico (seleccionado por criterios meritocráticos) queden desvirtuadas en el proceso de

⁷²² Vid. GUTIÉRREZ ROBLES, A., *op. cit.*, 1993, pp. 242, 404-405 y 407-408. La condición de autoridad persigue atribuir la presunción de veracidad a los hechos contrastados por el personal controlador, y dotarle de una especial protección que se materializa mediante la inserción en el Código Penal de tres tipos delictivos relativos a los ataques recibidos por los funcionarios que ostenten tal cualidad, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, p. 192.

⁷²³ En este sentido, los apdos. 14.8 y 20.7, respectivamente, de las Circulares IGAE 1/2009 y 2/2009 reconocen la cláusula de discrepancia en el control financiero permanente y en la auditoría pública cuando el interventor titular del órgano de control (interventor delegado o jefe de división de la ONA) no haya desarrollado directamente los trabajos de control, permitiendo que el director de auditoría designado manifieste su discrepancia por escrito cuando no esté conforme con el informe definitivo finalmente aprobado.

aprobación de los informes por parte de las autoridades superiores de control (cuyo nombramiento depende de la voluntad política), puede dar lugar a que en casos especialmente sensibles, como aquéllos que impliquen la denuncia de actuaciones fraudulentas, el criterio técnico quede obviado en favor de otras alternativas políticamente menos comprometidas. Esta posibilidad se constató en la STS de 13 de junio de 1997 que declaró probado que el Consejero y el Secretario Técnico del Departamento 4^º (Empresas Estatales) eludieron hacer mención, en el informe definitivo elevado al Pleno, de las irregularidades detectadas en la fiscalización de las cuentas de RENFE relativas al ejercicio 1989, que habían sido puestas de manifiesto en el borrador de informe elaborado por el Subdirector Técnico del Departamento, al cual, posteriormente, destituyeron de su cargo⁷²⁴.

En los V Encuentros Técnicos de los auditores de los OCEX se abogó por la necesidad de establecer «fórmulas que eviten la posible manipulación de su trabajo», proponiendo el establecimiento de mecanismos como 'la cláusula de discrepancia'. Esta iniciativa ha sido recogida por la Cámara de Comptos de Navarra, cuya normativa establece que «[s]i el informe definitivo del Presidente fuese discrepante con el del Auditor o Letrado que lo ha elaborado, aquel consignará las discrepancias por escrito y las remitirá al Parlamento como anexo al Informe» (art. 22.2.2 Ley Foral 19/1984, de 20 de Diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra)⁷²⁵.

En sentido contrario, NAVAS VÁZQUEZ ha advertido de la desorientación para la opinión pública que deriva de la potestad del voto particular que la normativa otorga en la actualidad a los propios Consejeros de Cuentas, pues «la posibilidad indiscriminada del voto negativo o particular favorece la actuación más personalista que institucional de los plenos», y plantea como alternativa la aprobación por consenso, siempre que se apoye «en una tramitación interna que ofrezca mucha seguridad de la calidad técnica del informe»⁷²⁶.

⁷²⁴ Este caso se ha descrito de forma más detenida en el *Capítulo Tercero*. Hay que recordar que el Tribunal Constitucional (STC de 15 de noviembre de 1990) ha tenido ocasión de pronunciarse a favor de la autonomía de criterio del personal controlador al declarar inconstitucional la sanción impuesta a una inspectora de trabajo que no levantó un acta de inspección a pesar del requerimiento en tal sentido de sus superiores, pues considera que, en tal caso, no se encontraba dentro de sus deberes funcionariales el seguir el criterio de sus superiores, BERMEJO VERA, J., *op. cit.*, 2000, pp. 1269-1270.

⁷²⁵ ARIAS RODRÍGUEZ, A., *op. cit.*, 2002, p. 118; y ORDOQUI URDACI, L., «La independencia de los auditores», *APu*, nº 8, 1997, pp. 62-64.

⁷²⁶ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 319-320.

A pesar de estas prevenciones, comparto la opinión de ORDOQUI URDACI, que estima que la previsión de la cláusula de discrepancia fomenta el diálogo constructivo entre las autoridades superiores y los técnicos, facilitando el consenso en la emisión de los informes. La propia asunción de responsabilidades derivada del contraste de pareceres implica que el ejercicio de esta prerrogativa por parte de los auditores únicamente se ejercite en casos relevantes en los que la discrepancia pueda afectar a los intereses generales, y, de acuerdo con esta idea, ésta parece haber sido la experiencia de la institución navarra sobre esta cuestión⁷²⁷.

En *cuarto lugar*, habría que considerar la promoción profesional a través del concurso de méritos y la proscripción de la libre designación con el fin de evitar que los auditores puedan ser removidos de sus puestos o perjudicados en su futuro profesional como consecuencia de las opiniones emitidas en el ejercicio de sus funciones. Tanto en el Tribunal de Cuentas como en la IGAE, los puestos claves en la elaboración de los informes de control (Director técnico e Interventor Delegado) son elegidos por el procedimiento de libre designación, en virtud de su rango de Subdirectores Generales, los que les coloca en una difícil situación para el ejercicio independiente de sus funciones⁷²⁸.

La doctrina ha resaltado, de forma generalizada, los peligros de la priorización de la confianza por encima del mérito para la provisión de puestos de trabajo, tanto por el riesgo de la vulneración de los principios constitucionales para el acceso a la función pública como por la posibilidad de usar el cese como un medio de sanción del funcionario 'inconveniente', a pesar de que, como nos dice MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, en ningún caso este procedimiento debe ser utilizado con carácter arbitrario. En este sentido, SÁNCHEZ MORÓN ha denunciado específicamente cómo el incremento de la discrecionalidad en la libre designación de los funcionarios superiores es una manifestación de la vinculación de la corrupción con la apropiación del sistema administrativo por parte de los partidos políticos⁷²⁹.

⁷²⁷ La sola previsión legal de este mecanismo «ha tenido un efecto preventivo claro y propiciado en caso de discrepancias un nivel de diálogo y entendimiento importante entre el Presidente y los técnicos de la institución por lo que a todas luces puede señalarse que este mecanismo y sus efectos han sido positivos en el quehacer del órgano fiscalizador» ORDOQUI URDACI, L, Secretario General de la Cámara de Comptos de Navarra, *op. cit.*, 1997, p. 64.

⁷²⁸ Al proceso de nombramiento del personal funcionario de la IGAE y del Tribunal de Cuentas se ha hecho referencia más detenidamente en los *Capítulos Segundo y Tercero*, respectivamente.

⁷²⁹ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1988, pp. 967 y 983-986; y SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, pp. 196-198. En el mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, 118-119; y MALEM SEÑA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 74-78. De forma específica, los trabajos

Este problema es especialmente significativo en relación con el personal controlador en cuanto que, como afirma CUADRADO ZULUOGA con referencia a los inspectores de servicios, incide directamente en su independencia a la hora de la emisión de su propio juicio profesional. La libre designación implica una relación de confianza («que viene a ser en el fondo una relación de dependencia») que vincula directamente a la autoridad designante y al nominado, «permitiendo orientar la función inherente al contenido de esas plazas en el sentido comprometido por los programas y líneas políticas del partido gobernante». En este sentido, la STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 19 de junio de 1999 ha sido sensible a este problema y ha declarado que la libre designación perdería su carácter excepcional de extenderse a los puestos de inspección, pues sus funciones no son de carácter directivo, ni pueden considerarse de especial responsabilidad, ya que la función de control es siempre reglada y no supone el ejercicio de potestades decisorias⁷³⁰.

El art. 15.1 RD 799/2005 ha asumido esta línea argumental prescribiendo que «[l]os inspectores de servicio de las inspecciones generales serán seleccionados mediante concurso específico convocado al efecto por cada departamento ministerial, en el que se concreten los méritos especiales, cualificaciones profesionales y experiencia requeridos en función de la especificidad del departamento ministerial convocante». De la misma forma, la normativa reguladora de la Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda establece expresamente que la provisión de los puestos de inspectores se realizará mediante concurso específico (art. 5 del Real Decreto 1733/1998, de 31 de julio)⁷³¹.

Por lo tanto, y tomando como referencia la normativa aplicable a los inspectores de servicios, el estatuto del personal controlador debe establecer el concurso de méritos como medio de designación de todos los puestos de trabajo.

En definitiva, la propuesta de reforma dirigida a reforzar la independencia de las instituciones de control financiero se definiría en los siguientes términos:

monográficos de MARTÍNEZ DE PISÓN, I. (*El ocaso de la función pública española: La reforma del régimen jurídico funcional de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre*, Civitas, Madrid, 1995) y MORELL OCAÑA, L., (*El sistema de confianza política en la Administración Pública*, Civitas, Madrid, 1994) han denunciado la vulneración de los principios constitucionales del mérito y la capacidad que representan, respectivamente, la regulación de los Planes de Empleo y la generalización de los sistemas de libre designación.

⁷³⁰ CUADRADO ZULUOGA, D., *op. cit.*, 2006, pp. 1542-1545.

⁷³¹ CUADRADO ZULUOGA, D., *op. cit.*, 2006, pp. 1545-1546.

Propuesta nº 2. Redefinición del estatus legal y técnico del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado con el fin de reforzar su independencia o autonomía institucional y personal: se adoptarán las siguientes modificaciones legislativas y técnicas dirigidas a reforzar la independencia de los titulares y el personal al servicio de las instituciones de control financiero:

a) Medidas de reforzamiento del procedimiento institucional de nombramiento de los titulares de los órganos de control:

– El art. 30 LOTCu deberá establecer, en un nuevo apartado 3º, un procedimiento de nombramiento de los Consejeros del Tribunal de Cuentas que incluya su comparecencia pública ante las Cortes Generales con carácter previo a su nombramiento.

– La LGP deberá establecer, en una disposición adicional, un procedimiento específico para el nombramiento del Interventor General de la Administración del Estado que incluya su comparecencia pública ante las Cortes Generales con carácter previo a su nombramiento.

b) Medidas de reforzamiento del estatuto del personal de los órganos de control:

– Las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas deben reconocer la independencia de los auditores que realizan las labores de la fiscalización en consonancia con lo establecido por las Normas de Auditoría de la INTOSAI de 1992 y su Código de Ética de 1998.

– El art. 7 LOTCu debe establecer, en un nuevo apartado 5º, que el personal del Tribunal de Cuentas deberá ser considerado agente de la autoridad en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales.

– El art. 145 LGP debe establecer, en un nuevo apartado 5º, que el personal de la Intervención General de la Administración del Estado deberá ser considerado agente de la autoridad en el ejercicio de sus funciones de control.

– El art. 44.4 LFTCu debe añadir un nuevo párrafo 4º que indique que «si el informe definitivo del Pleno fuese discrepante con el borrador elaborado por el director de las actuaciones, éste podrá consignar las discrepancias por escrito y las remitirá al Parlamento como anexo al Informe».

– El art. 93 LFTCu debe establecer, en un nuevo apartado 5º, que el régimen de provisión de todos los puestos de trabajo del personal al servicio del Tribunal de Cuentas que ejerza funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales será el

concurso específico, en el que se concreten los méritos especiales, cualificaciones profesionales y experiencia requeridos en función de las características del puesto a ocupar.

– La LGP deberá establecer, en una disposición adicional, que el régimen de provisión de todos los puestos de trabajo del personal al servicio de la IGAE que ejerza funciones de control será el concurso específico, en el que se concreten los méritos especiales, cualificaciones profesionales y experiencia requeridos en función de las características del puesto a ocupar.

2.3. La auditoría forense y su especialización orgánica: la institucionalización de la colaboración con la Administración de Justicia.

El deber constitucional de colaboración con la Justicia (art. 118 CE) es especialmente importante en materia de corrupción pública, no sólo con el fin denunciar la posible existencia de actos defraudatorios clandestinos, sino porque el carácter económico del daño causado a los intereses públicos precisa de una serie de conocimientos financieros especializados de los que carecen los órganos del Poder Judicial y el Ministerio Fiscal, y que requieren la participación de personas e instituciones expertas en estas materias. Por ello, la doctrina y los propios órganos de la Administración de Justicia han reclamado la colaboración de las instituciones de control financiero en la persecución de los delitos contra las Administraciones Públicas⁷³².

Así, las instituciones de naturaleza penal han subrayado reiteradamente su falta de preparación en materia financiera para conocer y perseguir los delitos de corrupción. De forma paralela, las instituciones de control financiero encargadas de la vigilancia administrativa de la integridad de los fondos públicos han expuesto, también en numerosas ocasiones, la ausencia de las facultades de policía necesarias para la investigación de las conductas defraudatorias caracterizadas por su opacidad. El problema de la colaboración y la especialización en el ámbito de la represión penal se ha tratado de solucionar mediante la creación de la Fiscalía Anticorrupción pues, recordando las palabras de JIMÉNEZ VILLAREJO, «esa reunión de competencias en un polo único es una de las condiciones de la eficacia de la intervención del sistema». Por el contrario, la colaboración en materia preventiva administrativa no se ha

⁷³² Acerca del contenido del deber de colaboración con la Administración de Justicia en FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2006, pp. 29-40; y FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., *op. cit.*, 2007, pp. 45-61.

materializado en instituciones especializadas, por lo que las Administraciones Públicas no asumen su papel y, como afirma NIETO GARCÍA, «se inhiben respetuosamente en beneficio de los jueces»⁷³³.

En el ámbito del control interno, la legislación de la IGAE introduce previsiones expresas de carácter reglamentario que regulan el deber de cooperación con la Administración de Justicia (art. 4.2 RD 2188/1995) y el deber de auxilio judicial (art. 13.1.h. RD 1127/2008), estableciendo en normas de inferior rango los procedimientos para su ejercicio. El *deber de cooperación* se concreta en un procedimiento incidental derivado de las actuaciones ordinarias de control, de naturaleza inspectora, dirigido a elaborar unos informes especiales en los que se detallan las presuntas infracciones penales, administrativas o contables que se trasladarán, mediante denuncia, a las autoridades competentes. El *deber de auxilio* judicial se dirige a asistir a los órganos del Poder Judicial mediante el ejercicio de actividades de pericia, administración o intervención judicial, y al Ministerio Fiscal mediante el ejercicio de actividades periciales en el marco, en este segundo caso, de una Unidad *ad hoc* creada por la IGAE en la sede de la Fiscalía Anticorrupción⁷³⁴.

A pesar de las previsiones normativas, estas funciones de colaboración judicial o auditoría forense presentan limitaciones organizativas y funcionales para luchar de forma eficaz contra los actos de corrupción pública. En relación con el deber de cooperación, la IGAE no cuenta con un órgano especializado en el seno de su propia organización dotado de personal experto y medios apropiados en este campo, por lo que el conjunto de la actividad forense se encarga a un escaso número de personas reservadas para estas tareas sin ninguna adscripción especializada, o al personal encargado de los controles ordinarios (que debe compatibilizar sus funciones habituales con estas otras labores que accidentalmente se les asigna), y que cuenta con la coordinación de la Subdirección General de Intervención y Fiscalización para la tramitación de los informes especiales y de la Oficina Nacional de Auditoría, a través de la División I: Análisis y Procedimientos Especiales, para la ejecución de las pericias y otras formas de auxilio judicial. A nivel funcional, el procedimiento de cooperación judicial mediante los informes especiales resulta meramente incidental, pues se pone

⁷³³ JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *op. cit.*, 2001, pp. 367-368; y NIETO GARCÍA, A., *op. cit.*, 1997, p. 110. En los *Capítulos Preliminar* y *Primero* se ha analizado la problemática de la Fiscalía Anticorrupción y se ha hecho referencia a las opiniones doctrinales que reclaman la colaboración multidisciplinar entre los órganos de represión penal y prevención administrativa.

⁷³⁴ La problemática del ejercicio de las funciones de auditoría forense por parte de la IGAE se ha analizado más detenidamente en el *Capítulo Primero*.

en marcha exclusivamente cuando en los controles ordinarios se manifiestan palpablemente indicios de responsabilidad, sin que se realicen inspecciones ordinarias autónomas dirigidas a investigar áreas o entidades sujetas a especiales riesgos de defraudación. En cuanto a las funciones de auxilio judicial, éstas carecen de un Convenio específico con la Administración de Justicia para regular el marco jurídico de la colaboración con el Poder Judicial, el cual, sin embargo, sí existe con el Ministerio Fiscal. Por último, la asignación de pericias forenses sitúa a la IGAE, en ocasiones, en un controvertida situación de parcialidad, pues los delitos investigados pueden hacer referencia a hechos relativos al sector público estatal que han estado sujetos a su control interno y que pueden afectar a personalidades que ostentan superior rango jerárquico, lo que puede mermar su independencia para actuar de forma imparcial y objetiva⁷³⁵.

Desde la perspectiva del control externo, el Tribunal de Cuentas ejerce la colaboración con la Administración de Justicia únicamente en relación con el enjuiciamiento contable, sin más participación en el ámbito de la jurisdicción penal que el deber de denuncia. La legislación establece dos procedimientos de fiscalización forense (las actuaciones previas y la pieza separada) que se integran como fase preliminar de los procedimientos de responsabilidad contable y que surgen como consecuencia de la detección en las fiscalizaciones ordinarias de indicios de responsabilidad contable o de denuncias de particulares que presentan pruebas en este sentido. Con el fin de facilitar el ejercicio de estas funciones de fiscalización forense, los Delegados Instructores están apoyados por una Unidad Administrativa de la Sección de Enjuiciamiento dotada del personal técnico, administrativo y auxiliar necesario (art. 11.3 LFTCu). A pesar de ello, las disfuncionalidades de su regulación legal y las dudas doctrinales y jurisprudenciales sobre su naturaleza fiscalizadora o jurisdiccional han limitado la efectividad de estos procedimientos en relación con la investigación de las prácticas defraudatorias, pues las citadas deficiencias impiden al instructor designado tanto realizar una auténtica labor de fiscalización especializada como ejercer en plenitud las funciones propias de un juez instructor⁷³⁶.

Como recapitulación, puede afirmarse que, desde el punto de vista funcional, el papel de las instituciones de control financiero como órganos público-administrativos de colaboración con la Administración de Justicia en la lucha contra la corrupción, es

⁷³⁵ *Ibíd.*

⁷³⁶ La problemática del ejercicio de las funciones de auditoría forense por parte del Tribunal de Cuentas se ha analizado más detenidamente en el *Capítulo Segundo*.

decir, la denominada auditoría forense, presenta dos aspectos: el primero, de *órganos especializados de naturaleza preventiva y administrativa*, en el sentido de no judiciales, que investigan la existencia de prácticas corruptas; y, en segundo lugar, de *órganos especializados insertos*, con mayor o menor grado de integración, *en la estructura represiva y judicial*⁷³⁷.

Este esquema dual ha sido recogido por las Naciones Unidas en la CNUCC de 2003 y, así, entre sus prescripciones establece la constitución por los diferentes Estados-parte de autoridades especializadas en la prevención y represión de la corrupción. Los órganos encargados de prevenir la corrupción deberán recibir la independencia, los recursos materiales y el personal especializado, así como la capacitación necesaria para el ejercicio de las siguientes funciones: (a) «[l]a aplicación de las políticas a que se hace alusión en el artículo 5 de la presente Convención y, cuando proceda, la supervisión y coordinación de la puesta en práctica de esas políticas», y (b) «[e]l aumento y la difusión de los conocimientos en materia de prevención de la corrupción» (art. 6 CNUCC). De la misma forma, las autoridades especializadas en la lucha contra la corrupción mediante la aplicación coercitiva de la ley gozarán de la independencia necesaria para el ejercicio de «sus funciones con eficacia y sin presiones indebidas», y de personal debidamente formado y recursos suficientes para su desempeño (art. 36 CNUCC)⁷³⁸.

A partir de estas recomendaciones, las reformas de las políticas *anticorrupción* generalmente se debaten entre la posibilidad de constituir instituciones independientes exclusivamente dedicadas a estas cuestiones, redefinir las organizaciones existentes

⁷³⁷ Por lo tanto, cabe afirmar, siguiendo a DAVIA, H.R., COGGINS, P.C., WIDEMAN, J.C., y KASTANTIN, J.T., que la auditoría forense es una categoría intermedia entre la auditoría, de carácter proactivo y que detecta los indicios de defraudación, y la investigación criminal, de carácter reactivo y que busca evidencias del fraude (*op. cit.*, 1992, pp. 56-58 y 72-73). La importancia del papel de la estructura no judicial en la lucha contra la corrupción ha sido resaltada, con su énfasis habitual, por NIETO GARCÍA, A., para quien las autoridades administrativas deben tomar conciencia de que han de prevenir y castigar, en primera instancia, las conductas corruptas, al margen de su componente penal. Para ello, han de recibir facultades exorbitantes para su investigación, pues si no esta labor la realizarán, con medios socialmente más onerosos, las autoridades judiciales, y ante la posible inhibición de esta instancia jurisdiccional, la responsabilidad recaerá, finalmente, sobre los estamentos de la sociedad civil (*op. cit.*, 1997, pp. 109-111).

⁷³⁸ Los estudios sobre las nuevas estrategias anticorrupción han comprendido que las reformas basadas únicamente en medidas de represión penal y fortalecimiento legislativo son incompletas pues «[m]echanisms for greater transparency in public administration are much more effective if accompanied by the development of an independent, vigilant media equipped with sufficient expertise and resources to review and assess the information available and ensure that it is disseminated among the population», NACIONES UNIDAS: OFICINA CONTRA LA DROGA Y EL DELITO, *Un guide for Anticorruption Policies*, <http://www.unodc.org> [ref. 2 de febrero de 2007], 2003, pp. 45-47.

dirigiéndolas a estas funciones, o establecer una combinación de ambas opciones. La primera de estas medidas cuenta con la ventaja de la especialización técnica y la separación institucional, que permite tener un conjunto de profesionales, expertos y capacitados, bajo una organización independiente y alejada de la influencia de los órganos de la Administración ejecutiva, e incluso de otros órganos de control, y su instauración va a disfrutar de la credibilidad pública propia de una institución creada *ex profeso* para luchar contra la corrupción. El principal problema de estas agencias independientes es la rivalidad y el aislamiento institucional que pueden sufrir por parte de otras instituciones, como los fiscales, los auditores o los inspectores, lo que puede producir en la estructura de control un efecto de inhibición en vez de cooperación. A esto deben unírsele los problemas de la constitución de una nueva entidad que genera nuevos costes y que nace sin el bagaje de la experiencia funcional, lo que puede aconsejar implementar los nuevos programas *anticorrupción* a partir de las instituciones existentes, en vez de iniciar el camino de refundación orgánica independiente⁷³⁹.

Como pauta para adoptar una decisión sobre las modificaciones en la estructura institucional de lucha contra la corrupción, debe tenerse en cuenta que las iniciativas reformadoras pueden ser consecuencia de presiones políticas surgidas de escándalos públicos concretos, de la presión exterior de instituciones como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional o otras agencias de desarrollo o de iniciativas desarrolladas por los diferentes Estados dentro del marco de las reformas administrativas ordinarias⁷⁴⁰.

Al primer grupo de soluciones responde la Comisión Independiente Contra la Corrupción (*Independent Commission Against Corruption —ICAC—*) de Hong Kong. A esta nueva organización se le atribuyeron facultades exorbitantes de investigación, independencia sobre los investigados (pues dependía directamente del Gobernador) y libertad para la selección y formación del personal. La entidad se organizaba en tres

⁷³⁹ En todo caso, los caracteres básicos de estas instituciones independientes deben ser: (a) el *elemento directivo*, basado en la responsabilidad; (b) el *elemento investigador*, que obtiene evidencia suficiente para la persecución de los casos de defraudación; (c) el *elemento legal*, responsable de la persecución de los asuntos o su traslado a las instituciones adecuadas; (d) el *elemento informador*, que recopila la información sobre estos asuntos; (e) el *elemento preventivo*, que diseña las estrategias y los programas para evitar la corrupción; (f) el *elemento educativo*, que produce materiales, como los códigos de conducta, para concienciar sobre el alcance y los efectos de este problema, NACIONES UNIDAS: OFICINA CONTRA LA DROGA Y EL DELITO, *op. cit.*, 2003, pp. 51-54.

⁷⁴⁰ NACIONES UNIDAS: OFICINA CONTRA LA DROGA Y EL DELITO, *op. cit.*, 2003, p. 55. Acerca de los modelos orgánicos de lucha contra la corrupción, cfr. GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008b, pp. 156-158.

Departamentos: (a) el Departamento de Operaciones, que se encargaba de «investigar, arrestar y colaborar en el enjuiciamiento de los indicios corruptos»; (b) el Departamento de Prevención de la Corrupción, destinado «a evaluar los puntos débiles de la organización»; y (c) el Departamento de Relaciones Comunitarias, que buscaba «conseguir apoyo e información de la gente y cambiar las actitudes hacia la corrupción». Estas medidas se complementaban con un fuerte control interno de su organización y alcanzaron un gran éxito, llegando a afirmar en su informe anual de 1981 «que los oscuros días de la corrupción en gran escala, también descritos en el informe anual de 1976, han pasado». Las conclusiones de esta experiencia pueden resumirse, en los siguientes términos: (a) la lucha contra la corrupción debe ser traumática para que las autoridades se persuadan de que hay que cumplir radicalmente la ley, (b) la organización encargada de combatir la corrupción debe ser independiente y responsable sólo ante los más altos niveles, (c) la integridad del personal debe ser total, (d) el órgano controlador debe gozar de credibilidad para que haya denuncias, y (e) el gobierno debe estar dispuesto a proveer de recursos considerables⁷⁴¹.

Un ejemplo más reciente, e insertado en el contexto occidental, de autoridad especializada surgida como respuesta a una crisis institucional motivada por los escándalos de corrupción es la Oficina Europea de Lucha Antifraude (OLAF) constituida en 1999. Hasta entonces, la inspección interna comunitaria se encontraba centralizada en la Unidad de Coordinación de la Lucha Anti-fraude (UCLAF), pero la crisis de los años 80-90 puso de manifiesto las importantes limitaciones de esta unidad, entre las que cabe resaltar, como señalaba el *Informe Especial nº 8/98 del Tribunal de Cuentas Europeo sobre los servicios de la Comisión encargados de combatir el fraude, en especial la Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude*, las siguientes: (a) la ausencia de facultades de investigación, lo que le obligaba a recabar la colaboración de las autoridades nacionales; (b) la inviolabilidad

⁷⁴¹ En Hong Kong la corrupción policial era sistémica pues se había tejido una red de extorsión que participaba en un porcentaje del tráfico ilícito de drogas, la prostitución o el juego, y en la que hacía de intermediario el sindicato policial y de cabeza de la organización el máximo responsable de la institución. Las purgas anticorrupción de 1897, 1948, 1959 y 1961 no habían tenido efecto frente a esta estructura criminal y, por ello, en 1971 se aprobó una legislación antisoborno, estableciendo el delito de 'enriquecimiento inexplicado' y expandiendo los poderes del Departamento Anticorrupción de la policía. Estas medidas llevaron a acusar al superintendente de policía, Peter Godberg, pidiendo que explicara su riqueza, pero, aprovechando sus influencias, consiguió huir a Londres. El correspondiente escándalo motivó el nombramiento de la Comisión Independiente Contra la Corrupción, nombrando como responsable a Jack Carter, ex funcionario de alto nivel y agente secreto, KLITGAARD, R., *op. cit.*, 1994, pp. 112-134. Acerca de la organización y el funcionamiento de la ICAC en la actualidad, vid. ICAC, <http://www.icac.org.hk> [ref. 8 de diciembre de 2008], s.f.

del espacio de la UE y de los propios funcionarios, conforme al Protocolo de Privilegios e Inmidades comunitario, que obligaba a solicitar la aprobación explícita de la Comisión o el Tribunal de Justicia para registros y otras actuaciones; y (c) la prohibición que pesa sobre los funcionarios comunitarios de informar a las autoridades judiciales sobre infracciones delictivas, sin el permiso expreso de la Comisión. En la búsqueda de una alternativa a estos problemas, la *Resolución Bösch del Parlamento Europeo de 28 de octubre de 1998* propuso la creación de una institución con poderes plenos de supervisión que abarcara todos los organismos comunitarios y que no dependiera orgánicamente de la Comisión. Esta propuesta fue avalada por el Consejo de Europa y el Consejo de Ministros en diciembre de 1998, pero encontró la oposición de la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento en enero de 1999, pues consideraba que la completa independencia de esta Oficina debilitaría su posición frente a los Estados miembros. La salida a este conflicto se encontró con la creación de un Grupo de Alto Nivel compuesto por representantes del Parlamento, la Comisión y el Consejo en marzo de 1999 que debía estudiar la reforma de la UCLAF. Las conclusiones de este órgano, al igual que las de la Comisión de Expertos Independientes, avalaron la creación de la OLAF, si bien con dependencia del Ejecutivo comunitario, recomendándose la adopción de acuerdos interinstitucionales para extender su ámbito competencial a todas las instituciones comunitarias⁷⁴².

Finalmente, la Decisión 1999/352/CE, CECA y EURATOM, de 28 de abril de 1999, constituye la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), regulándose su régimen de funcionamiento en el Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento

⁷⁴² El primer antecedente de la OLAF es la Misión Extraordinaria de Control (MEC), creada por la Comisión en 1973 como un organismo dependiente del FEOGA e integrada por altos funcionarios de los países miembros y de la Comisión, con el fin de ordenar y coordinar toda la información referente a los controles relativos a los fondos comunitarios. De forma más directa, el 1 de julio de 1988 se creó la Unidad de Coordinación de la Lucha Anti-fraude (UCLAF) dependiente de la Secretaría General de Presidencia, con el fin de mejorar la coordinación Comunidad-Estados miembros. En 1995 se integraron en este organismo las unidades antifraude pertenecientes a agricultura (DG VI) y aduanas (DG XXI), con lo que quedó centralizada la inspección interna de la Comisión. Vid. STRASSER, D., *op. cit.*, 1993, p. 290; DOLZ LAGO, M.J., *op. cit.*, 1995, pp. 47-48; UNIÓN EUROPEA: SECRETARÍA GENERAL: DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE LA LUCHA ANTI-FRAUDE, «Contra el fraude: La UCLAF», *APu*, n° 10, 1997, pp. 11-15; VERVAELE, J.A.E., «¿Hacia una Agencia Europea Independiente para luchar contra el fraude y la corrupción en la Unión Europea?», trad. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., *RPJ*, n° 56, 1999, pp. 16-19 y 27-30; KARLSSON, J.O., *op. cit.*, 2000, pp. 15-21; SOUSA, A.M., «Una política anti-fraude financiero en la Unión Europea», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005, pp. 191-195; y GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 305-306. Acerca de la influencia de los trabajos de la OCDE y el Grupo de Estado contra la Corrupción (GRECO) en la creación de la OLAF y en el establecimiento de medidas preventivas y represivas contra el fraude y la corrupción en el entorno europeo, vid. VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2001, pp. 104-106.

Europeo y del Consejo, de 25 de mayo, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y en el Reglamento (EURATOM) n° 1074/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF). Esta nueva institución ha asumido las facultades otorgadas a la Comisión en el Reglamento (CE, EURATOM) n° 2988/1995 del Consejo, de 18 de diciembre, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, y en el Reglamento (CE, EURATOM) n° 2185/1996 del Consejo, de 11 de noviembre, relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades⁷⁴³.

La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude forma parte de la Comisión Europea, adscribiéndose a la Vicepresidencia de Asuntos Administrativos, Auditoría y Lucha contra el Fraude, y su titular es nombrado por la Comisión por un periodo de cinco años (renovable por una vez), previa opinión favorable del Comité de vigilancia, y consulta al Parlamento y al Consejo (art. 5 DOLAF). Su estructura orgánica se compone de cuatro departamentos: (a) el Directorio A de Investigaciones y Operaciones I, encargado de las investigaciones internas y de ayuda al desarrollo; (b) el Directorio B de Investigaciones y Operaciones II, encargado de las investigaciones sobre fondos agrarios, estructurales y aduaneros; (c) el Directorio C de Operativo y de Políticas de Apoyo, encargado del asesoramiento legal y las políticas de prevención y de inteligencia contra el fraude; y (d) el Directorio D de Asuntos Generales. Además, cuenta con tres organismos adscritos: uno operativo (el Centro Técnico y Científico Europeo), otro consultivo (el Comité Consultivo de Coordinación de la Lucha contra el Fraude) y uno de control (el Comité de Vigilancia o de Supervisión)⁷⁴⁴.

⁷⁴³ BOSCH CHOLBI, J.L., «La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude y las competencias internas», *CISS Tribuna Fiscal*, n° 197, marzo, 2007, pp. 38-39; y GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 306-307.

⁷⁴⁴ SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 196-198 y 205-207; y GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 321-323. El personal de la OLAF, alrededor de 400 agentes, se compone de investigadores con experiencia profesional en servicios de investigación policiales y judiciales sobre asuntos de fraude, análisis y evaluación de información, o el desarrollo de políticas antifraude, con un carácter multidisciplinar (en los ámbitos policiales, judiciales, financieros, aduaneros, agrícolas, etc.). El *Centro Técnico y Científico Europeo* (CTCE) se adscribió a la OLAF en octubre de 2004 y es el responsable de las investigaciones relacionadas con la falsificación de monedas de euro. El *Comité Consultivo de Coordinación de la Lucha contra el Fraude* (CoCoLAF) se constituye como una plataforma de debate y reflexión entre la Comisión y los Estados miembros, formulando directrices y documentos de referencia y permitiendo la consulta con los Estados miembros del informe anual de la Comisión sobre el fraude financiero; y será presidido por un representante de la Comisión y compuesto por dos representantes de cada Estado

Esta nueva institución de control trata de subsanar las deficiencias detectadas en el sistema de protección de los intereses financieros comunitarios por la falta de independencia de los órganos de auditoría interna, la falta de vocación del Tribunal de Cuentas Europeo y la falta de formación técnica de la Comisión de control presupuestaria parlamentaria; a través de una unidad que asume la labor de autoridad especializada en materia de prevención de la corrupción prevista en el art. 6 CNUCC. Se trata de un órgano de naturaleza administrativa, pues, como señala la propia institución, no está dotada de competencias penales, ni judiciales, por lo que no es «ni un servicio secreto, ni un servicio de policía», por lo que, cuando deba afrontar temas penales, debe ceder sus competencias a favor de las autoridades nacionales. La finalidad de su actuación es comprobar las sospechas relacionadas con la defraudación de los intereses financieros comunitarios, no pudiéndose comparar, como señala GARCÍA URETA, con los órganos de control que actúan con carácter sistemático⁷⁴⁵.

La característica principal de esta nueva institución es su independencia (art. 3 DOLAF), pues está facultada para establecer libremente la planificación de sus actuaciones y queda prohibido expresamente por su normativa reguladora que su Presidente pueda solicitar o recibir instrucciones de cualquier autoridad comunitaria o nacional, pudiendo, en el supuesto de que considere que ha sido perturbado en su independencia, denunciar dicha intromisión ante al Tribunal de Justicia. La OLAF

(Decisión 94/140/CE de la Comisión, de 23 de febrero de 1994). El *Comité de Vigilancia*, por su parte, se compone por expertos externos a la Comunidad y controla el ejercicio de la función de investigación por parte de la OLAF en defensa de su integridad e independencia (art. 4 DOLAF). Vid. UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *Portal de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude*, <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de octubre de 2008], s.f.; y UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, «La lucha contra el fraude», <http://www.europa.eu> [ref. 3 de julio de 2007], s.f., pp. 1-4.

⁷⁴⁵ UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *op. cit.*, s.f.b, p. 4; y GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, p. 312. En este sentido, la caracterización de la OLAF como ‘órgano administrativo’ hace referencia a «aquéllos [organismos] cuyo control conduce principalmente a la exigencia de responsabilidades administrativas en el ejercicio del poder público», GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 67-68. Las reformas estructurales en el ámbito comunitario en el marco de la lucha contra la corrupción impulsadas por la Resolución Bösch intentaron completar el sistema de control anti-fraude, además de con la constitución de la OLAF como entidad de prevención administrativa, con la creación de una autoridad especializada de carácter represivo como el Fiscal Europeo, que asumiría las funciones que en esta materia recoge actualmente el art. 36 CNUCC; pero este nuevo organismo no ha visto finalmente la luz hasta el momento, vid. VERVAELE, J.A.E., *op. cit.*, 1999, pp. 32-34; y KARLSSON, J.O., *op. cit.*, 2000, pp. 13-14. Acerca del Fiscal Europeo, vid. UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *Libro Verde sobre la protección penal de los intereses financieros comunitarios y la creación de un Fiscal Europeo*, <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de diciembre de 2008], 2001b.

ejerce funciones de investigación administrativa, cooperación con los Estados miembros, y asesoramiento y asistencia técnica en la lucha contra el fraude (art. 2 DOLAF); y está dotada de las mismas facultades que los inspectores de los Estados miembros, para realizar investigaciones externas, y de amplias facultades en el ámbito de sus investigaciones internas⁷⁴⁶.

Por otra parte, en el contexto de las influencias externas sobre las políticas anticorrupción de los países en vías de desarrollo debe inscribirse el Departamento de Integridad Institucional del Banco Mundial (*World Bank Group's Department of Institutional Integrity* —INT—), que es una unidad independiente, con rango de Vicepresidencia, constituida con el objetivo de «investigar las alegaciones de fraude y corrupción en los proyectos del Banco y las alegaciones de conducta indebida del personal, incluidos, sin que la enumeración sea exhaustiva, el fraude y la corrupción». Los resultados de sus trabajos, conforme a su 'rol de investigador neutral', se dirigen a las instancias decisorias del Banco, como la Presidencia, el Departamento de Operaciones Regionales, la Junta de Sanciones del Banco (en casos relacionados con proyectos) o el Vicepresidente de Servicios de Recursos Humanos (en casos de conductas indebidas del personal), para que adopten las medidas necesarias. Asimismo, la INT presenta las conclusiones de sus investigaciones, en su caso, a las autoridades pertinentes de los países miembros si descubre que se han violado las leyes de alguno de ellos. La responsabilidad del propio Departamento y del Banco Mundial se materializa, finalmente, en el *Improving Development Outcomes: Integrity Report of the World Bank Group* —Informe sobre Integridad del Grupo del Banco Mundial— que se emite anualmente⁷⁴⁷.

⁷⁴⁶ La intención primera de la Comisión era dotar a la OLAF de la máxima independencia organizativa, llegando a atribuirle en el borrador inicial personalidad jurídica propia, aunque esta característica quedó excluida en el texto finalmente aprobado; pero, en todo caso, la doctrina y la propia Comisión consideran necesario dar una mayor seguridad a la libertad de actuación de este organismo, habiéndose planteado una propuesta de reforma a nivel legislativo, GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 321-323 y 348-349. Las funciones y las facultades de la OLAF se analizarán con más detenimiento, respectivamente, en los apartados 3.2. y 3.3. de este Capítulo.

⁷⁴⁷ El *Informe sobre Integridad del Grupo del Banco Mundial*, correspondiente a los ejercicios de 2005 y 2006, destaca que la INT ha investigado más de 400 casos de fraude y corrupción relacionados con proyectos financiados por la institución y sancionado a más de 100 entidades por participar en actos ilícitos en el marco de estos proyectos en los últimos dos ejercicios, y asimismo trató de 227 casos internos relacionados con conducta indebida del personal probando cargos contra 78 miembros del personal (que representan menos del 1% de los recursos humanos de la institución). Las denuncias relacionadas con actividades de financiamiento durante los ejercicios de 2005 y 2006 incluyeron fraude, colusión, comisiones ilegales y sobornos en los procedimientos de adquisiciones, el uso indebido de activos de los proyectos, y declaraciones falsas sobre las calificaciones de los licitantes, vid.

Finalmente, es imprescindible citar a Estados Unidos como modelo de referencia, el cual, aun influido desde sus inicios por los problemas puntuales puestos de manifiesto ante la opinión pública, ha ido evolucionando sus instituciones de forma paulatina y constante hasta configurar un sistema completo de órganos de control anticorrupción. La pieza clave de este entramado es, como señala GARCÍA MEXÍA, la *United States Office of Government Ethics*, creada en 1978 como órgano centralizado para la vigilancia de la legislación sobre los conflictos de intereses gubernativos, y a la que deben añadirse, como órganos descentralizados, los *Inspectors General* y los *Designated Agency Ethics Officials (DAEO)*⁷⁴⁸.

Como parte integrante de este sistema de control, la GAO ha asumido a partir de los años 80, dentro de su política de exigencia de la responsabilidad de la gestión pública, su papel en la lucha contra el fraude y la corrupción desde su puesto de máximo organismo controlador de las finanzas del gobierno federal. Como de forma expresiva señala la propia institución en su Portal corporativo: «*The U.S. General Accounting Office (GAO) is the government's accountability watchdog*». Para ello, ha desarrollado a partir de la citada década una serie de instrumentos y medidas, como la creación en 1986 de un equipo de investigación para conocer las denuncias sobre posibles malas conductas criminales o civiles (*Office of Special Investigations —OSI—*), o la emisión de los *High Risk reports* (Informes de Alto Riesgo), que facilitan información de las actividades susceptibles de derroche, fraude, abuso y mala gestión. En el nuevo milenio estas medidas se han actualizado mediante la creación de la *Forensic Audits and Special Investigations (FSI)* y el establecimiento del sistema de información *on line FraudNet*⁷⁴⁹.

La *Office of Special Investigations* era una unidad especializada en investigaciones criminales, con la misión de mejorar las actuaciones gubernamentales

<http://www.worldbank.org/integrity> [ref. de 26 de febrero de 2007]. Acerca de los programas de evaluación de riesgos y formulación de denuncias desarrollados por el INT se hará referencia *infra*, respectivamente, en los *epígrafes 3.2 y 4.2* de este *Capítulo*. En el mismo sentido, en la esfera latinoamericana se ha constituido la Oficina de Integridad Institucional del Banco Interamericano de Desarrollo, vid. <http://www.iadb.org/integrity> [ref. de 8 de diciembre de 2008], s.f.

⁷⁴⁸ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 67-68. Además, debe hacerse referencia a la Oficina de Consultas Especializadas (OSC), creada como agencia independiente en 1989, con el fin de proteger a los empleados públicos que denuncien irregularidades en la gestión de los asuntos públicos, VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 1996, pp. 365-366.

⁷⁴⁹ UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, «History of the GAO», <http://www.gao.gov> [ref. 18 de junio de 2007], s.f.; UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE: OFFICE OF THE GENERAL COUNSEL, *op. cit.*, 2004, pp. 1-23; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2006, p. 7.

de investigación de las reclamaciones de irregularidades graves que pueden suponer potencialmente violación de leyes criminales. La reforma de 2004, con el cambio de denominación de la institución por el de *Government Accountability Office*, motivó la modernización de las herramientas anti-fraude con la creación en 2005 de la *Forensic Audits and Special Investigations*, cuya función es la realización de auditorías forenses, investigaciones del fraude, el derroche y el abuso, la evaluación de las vulnerabilidades de seguridad y otros servicios de investigación, sirviendo de apoyo a los trabajos de los otros equipos. La unidad se compone de personal proveniente de la antigua *Office of Special Investigations*, de los equipos de la *Financial Management and Assurance*, con experiencia en auditoría forense, y de la *General Counsel*, que trabajan en el proyecto *FraudNet*. La *FSI* no se limita a investigar las denuncias que recibe, sino que es *proactiva* sobre una serie de áreas seleccionadas (v. gr., pagos incorrectos, asuntos de seguridad, áreas de alto riesgo)⁷⁵⁰.

En el sistema español de control, las funciones relacionadas con las tareas de investigación de la lucha contra el fraude y la corrupción, desde el punto de vista de la prevención administrativa prevista en los arts. 5 y 6 CNUCC, se encuentran repartidas por un conjunto de instituciones que asumen parcialmente, y con más o menos intensidad, su ejercicio vinculado a determinadas áreas sectoriales. En el aspecto exclusivamente administrativo, el papel preponderante corresponde a las Inspecciones Generales de Servicio departamentales y, en el sector público financiero, pueden citarse las diferentes inspecciones sectoriales y órganos reguladores y de control, entre los que se va a hacer referencia, por su experiencia específica en la lucha contra la corrupción, al Servicio de Vigilancia Aduanera en materia contra el fraude aduanero y transfronterizo, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Por el contrario, las funciones de represión coercitiva previstas en el art. 36 CNUCC se han centralizado en un órgano creado *ad hoc* para su investigación, como es la Fiscalía Anticorrupción, además de las tareas que en esta materia realizan los Tribunales de Justicia⁷⁵¹.

⁷⁵⁰ Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 87-89. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *GAO's Agency protocols*, <http://www.gao.gov> [ref. 18 de junio de 2007], octubre, 2004, pp. 28-29; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2006, p. 12. Las funciones de la *FSI* serán analizadas más detenidamente en el apartado 3.2. de este Capítulo.

⁷⁵¹ Una visión conjunta del sistema de control del sector público estatal y su papel en la lucha contra la corrupción ha sido examinada más detenidamente en el *Capítulo Primero*. El recurso a la creación de órganos dotados de independencia técnica y funcional como fórmula para

El Servicio de Vigilancia Aduanera (SVA) es el ejemplo más tradicional en nuestro país de órgano administrativo especializado en la investigación de actividades delictivas de defraudación de los intereses públicos, a través de su función de persecución del fraude aduanero. En la actualidad es un organismo integrado, con singularidad propia, en la AEAT como Dirección Adjunta del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, siendo su función específica la lucha contra el contrabando como fraude fiscal a la Hacienda Pública, lo que incluye el descubrimiento, persecución y represión, en todo el territorio nacional, aguas jurisdiccionales y espacio aéreo, de los actos e infracciones de contrabando, y la detección de las infracciones de control de cambios y blanqueo de capitales. Tras su origen de carácter militar y armado, que hoy en día no ostenta, mantiene la tradición de contar con personal y medios altamente especializados en la lucha contra el fraude fiscal y aduanero, tales como cuerpos de investigación específicos (Cuerpo Superior del Servicio de Vigilancia Aduanera, Cuerpo Ejecutivo del Servicio de Vigilancia Aduanera y Cuerpo de Agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera) y medios propios aéreos (aviones y helicópteros), marítimos (patrulleras) y terrestres⁷⁵².

Desde el ámbito del fraude tributario, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) se estableció por Resolución de la AEAT de 27 de octubre de 1998 con el fin de desarrollar las funciones de investigación del fraude para el análisis de la formación, los procedimientos, la información y, en algunos casos, la investigación en relación con la lucha contra el fraude; y, en concreto, sus funciones de coordinación y realización de investigaciones se desarrollarán por los Equipos Centrales de Investigación del Fraude sobre los asuntos que le encomiende el Director del Departamento. El *Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005* ha resaltado la falta de integración y coordinación de los diferentes Departamentos y unidades que ejercen

garantizar una inspección profesional ajena a su utilización para intereses espurios ha sido empleada por el legislador en numerosos sectores de la actividad administrativa, pudiendo citarse como ejemplos el Consejo de Seguridad Nuclear, la Comisión Nacional del Mercado de Valores o la Comisión Nacional de la Energía, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 142-148.

⁷⁵² Los antecedentes más lejanos de la SVA se remontan dos siglos atrás con la creación de un Resguardo militar encargado de luchar contra el contrabando de tabaco y, más recientemente, la creación en 1944 del Servicio Especial de Vigilancia Terrestre, dependiente de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Tabacos, que pasó a depender en 1954 del Ministerio de Hacienda, con la denominación de Servicio de Vigilancia Fiscal, y que, en 1982, tras diversas reformas, pasó a denominarse Servicio de Vigilancia Aduanera dependiendo, como organismo autónomo, del Ministerio de Hacienda, para posteriormente pasar a depender de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Vid. VIGILANCIA ADUANERA, <http://www.telecable.es/personales/sva/alfa.html> [ref. 27 de octubre de 2008]; y WEBPOLICIAL. «Servicio de Vigilancia Aduanera», <http://webpolicial.info> [ref. 27 de octubre de 2008].

funciones en la prevención del fraude, planteando la necesidad de establecer un órgano de carácter horizontal que actúe como unidad de inteligencia fiscal en esta materia, a través de la constitución de una Oficina Nacional de Investigación del Fraude de carácter horizontal y dependiente del Director General, «que asuma algunas competencias atribuidas a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y a la Oficina Nacional de Información e Investigación del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales». La *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008* ha incidido en la reordenación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la creación de unidades de investigación especializadas en las dependencias regionales de inspección, que son coordinadas por la propia ONIF, y el reforzamiento de la coordinación entre las unidades relacionadas con el control del fraude tributario⁷⁵³.

En materia de blanqueo de capitales también se ha adoptado la solución de crear un órgano específico, dotado de medios suficientes, que centralice la coordinación y las investigaciones relacionadas con estas actividades delictivas y defraudatorias de los intereses públicos. Las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera sobre el lavado de activos (GAFI) proponen la creación de una Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) que centralice la recepción y solicitud de toda la información relacionada con el posible lavado de activos y financiación del terrorismo, y el establecimiento de grupos permanentes o temporales especializados en investigaciones patrimoniales e internacionales (recomendaciones 26 a 34). La Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo prevé el establecimiento, ya con carácter obligatorio a efectos de nuestro ordenamiento interno, de una UIF como unidad nacional central de información que sirva de órgano de referencia para todas aquellas personas obligadas a facilitar información sobre las operaciones sospechosas de blanqueo de capitales (art. 21). La Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre

⁷⁵³ AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *op. cit.*, 2005, pp. 181-182; y AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, <http://www.aeat.es> [ref. 9 de diciembre de 2008], 19 de noviembre, 2008, pp. 73-74. Como señala VERA PRIEGO, J.M., la evolución natural de los instrumentos de lucha contra el fraude, tal y como ocurre en el panorama comparado, «debería derivar, a medio plazo, en la configuración en el seno de la AEAT de una oficina integral antifraude dotada de red territorial» que asumiría las funciones de inteligencia fiscal y financiera, y que debería acompañarse con la creación de una policía fiscal (*Nuevos mecanismos de fraude fiscal: Algunas propuestas para un modelo de investigación*, Fundación Alternativas, 2008, pp. 33-45).

determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales —modificada por la Ley 19/2003, de 4 de julio— ha asumido estos requisitos mediante la creación de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (COPBLAC) como órgano encargado de coordinar las actividades de investigación y prevención de los órganos administrativos y de colaborar con las autoridades policiales (art. 13), en el que, dependiendo de la Secretaría de Estado de Economía, están representados todos los organismos vinculados a la prevención y la represión de estos fenómenos, incluyendo los medios policiales, judiciales y administrativos, con excepción de los órganos judiciales. Como ‘brazo material’ de la COPBLAC, el Servicio Ejecutivo (SEPBLAC), dependiente del Banco de España, está encargado de las actuaciones de investigación, de captación y tratamiento de la información, y la coordinación material con otros organismos, y cuenta con las unidades policiales de la Brigada de Delitos Monetarios de la Dirección General de la Policía y la Unidad de Investigación de la Guardia Civil como organismos adscritos⁷⁵⁴.

En materia de corrupción en el ámbito español, el referente más completo de un órgano de estas características ha surgido recientemente en la Comunidad de Cataluña con la creación de una Oficina Antifraude, dependiente del Parlamento, mediante Ley 14/2008, de 5 de noviembre, que entró en funcionamiento a principios de 2009 y tiene como objetivo «prevenir e investigar posibles casos de uso y destinación ilegales de fondos públicos o cualquier otro aprovechamiento irregular derivados de conductas que comporten conflictos de intereses». Este organismo ha asumido funciones de naturaleza preventiva relativas a la prospección y evaluación de las áreas de riesgo y la formación de personal especializado, la realización de investigaciones para constatar la existencia de actividades irregulares o la reclamación de la iniciación de procedimientos administrativos o procesos judiciales. Las potestades de investigación que ostenta la nueva entidad constituyen un catálogo

⁷⁵⁴ Con antelación a la Ley 19/1993, el número de entidades con competencias parciales y concurrentes en la prevención y la represión del blanqueo de capitales era muy numeroso (los órganos judiciales, el Ministerio Público, los cuerpos policiales estatales y autonómicos, el Banco de España, las Direcciones Generales de Seguros, y Tesoro y Política Financiera, la AEAT y los organismos relacionados con el Plan Nacional sobre Drogas), si bien ya existía desde 1980 un órgano encargado de coordinar la investigación y prevención de los delitos monetarios y de control de cambios, como la Comisión de Vigilancia de las Infracciones de Control de Cambios (CVICC), con un Servicio Ejecutivo, a los cuales los organismos creados por la citada norma vinieron a sustituir. Finalmente, es preciso resaltar que la Ley 12/2003, de 21 de mayo, ha establecido la vinculación del SEPBLAC no sólo a la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales, sino también a la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo (CVAFT), ÁLVAREZ PASTOR, D., y EGUIDAZU PALACIOS, F., *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007, pp. 18-20, 80-81, 109-120 y 131-142.

completo, pudiendo personarse con la condición de autoridad en cualquier dependencia pública, efectuar entrevistas al personal dependiente de las mismas u obtener copias adveradas de la documentación que consulten⁷⁵⁵.

Por lo tanto, la lucha contra la corrupción precisa, en sintonía con el fraude fiscal, financiero y de capitales, que las instituciones de control financiero asuman, además de sus funciones de fiscalización e inspección ordinarias, unas funciones especializadas de auditoría forense que les permitan colaborar con la Administración de Justicia en la persecución de las defraudaciones contra los intereses financieros públicos. Esta especialización supondría la aportación de conocimientos técnicos en materia financiera, debidamente especializados en las tramas y los actos de defraudación, y la investigación específica de las áreas o las entidades con riesgos graves de corrupción dentro de su ámbito de actuación. Para ello, en el seno de estas instituciones de control financiero deben crearse, en línea con las recomendaciones de las Naciones Unidas, unidades especializadas en la llamada auditoría forense, dotadas de personal experto en estas materias y medios específicos para investigarla, que tengan como función la realización de fiscalizaciones o inspecciones especiales dirigidas a la detección del fraude y la corrupción, y el ejercicio de las funciones periciales y de otro tenor, a requerimiento de la Administración de Justicia, para el enjuiciamiento de delitos e infracciones de naturaleza económica⁷⁵⁶.

⁷⁵⁵ «La creación de la Oficina Antifraude cumple, por primera vez en el ámbito estatal, lo que propugna el artículo 6 de la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, aprobada en Nueva York el 31 de octubre de 2003, al garantizar la existencia de un órgano especializado e independiente encargado de prevenir la corrupción» (preámbulo de la Ley 14/2008, de 5 de noviembre, de la Oficina Antifraude de Cataluña). El origen de este órgano dependiente del Parlamento hay que situarlo en el año 2005 en el llamado escándalo del 3%, que saltó a la luz pública a raíz de las veladas insinuaciones realizadas en sede parlamentaria por el entonces Presidente de la Generalidad, Pascual Maragall, sobre el cobro de comisiones ilegales por el principal partido de la oposición, lo que motivó la decisión de crear un nuevo organismo encargado de fiscalizar «el gasto de las administraciones para evitar la corrupción y la malversación del dinero público», MAYOR, L., «La Oficina Antifraude catalana le costará al 'Govern' 3,2 millones», *EL MUNDO*, <http://www.elmundo.es> [ref. 12 de diciembre de 2008], 23 de octubre, 2008, p. 15. La gran diferencia de la Oficina Antifraude con la Sindicatura de Cuentas es, según el Ejecutivo catalán, que podrá actuar *ex ante*, es decir, con anterioridad a que se materialice el delito, FOGUET, «La oficina catalana antifraude nace con cuatro años de retraso», *EL PAÍS*, <http://www.elpais.com> [ref. 12 de diciembre de 2008], 23 de octubre, 2008.

⁷⁵⁶ En definitiva, como ha defendido CABEZA DEL SALVADOR, I., con referencia específica a los órganos de control externo, «[e]sta colaboración debe sustentarse en un conocimiento mutuo, en una recíproca fluidez en la comunicación de información precisa, en la remisión de los informes de fiscalización e, incluso, en la prestación por los OCEX de su personal técnico para tareas de investigación e inspección dirigidas por los órganos judiciales. Todo ello con el objetivo de lograr un frente común para combatir la corrupción» (*op. cit.*, 2000, p. 51). Acerca del papel de la auditoría forense y las normas técnicas que debe de emplear para la investigación de las actuaciones fraudulentas, vid. DAVIA, H.R., COGGINS, P.C., WIDEMAN, J.C., y KASTANTIN, J.T., *op. cit.*, 1992, pp. 56-106.

En el caso español, la propuesta de solución debe de estar inspirada por el modelo estadounidense de asunción paulatina y cada vez más especializada de las responsabilidades en materia de lucha contra la corrupción por los diferentes órganos de control, en el que a la GAO le ha correspondido la coordinación y, en su caso, investigación, de los asuntos relacionados con la gestión de los fondos públicos, para lo cual cuenta con un órgano *ad hoc*, fortalecido y renovado, como la *Forensic Audits and Special Investigations*. En mi opinión, las fórmulas de creación de agencias independientes con poderes parapoliciales, como la ICAC de Hong Kong, o como órgano de inspección administrativo en asuntos de especial relevancia, como la OLAF, deben reservarse para situaciones de graves crisis institucionales en las que los órganos de control existentes han demostrado reiteradamente su falta de capacidad para asumir estas responsabilidades⁷⁵⁷.

Además de estas consideraciones, debe tenerse en cuenta que la configuración de nuestros órganos de control ya incluye, en mayor o menor medida, unidades internas dedicadas a atender los trabajos de auditoría relacionados con la Administración de Justicia. Así, en el Tribunal de Cuentas existe la Unidad Administrativa dependiente de la Sección de Enjuiciamiento, encargada de la tramitación y la vigilancia de las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance. Por su parte, la IGAE cuenta con personal específicamente destinado en la Subdirección General de Intervención y Fiscalización, y en la Oficina Nacional de Auditoría, aunque sin ninguna institucionalización orgánica, para, respectivamente, la tramitación de los informes especiales y la atención de las pericias y otras formas de auxilio reclamadas por los órganos judiciales; y, además, mantiene una unidad de apoyo específica al servicio de la Fiscalía Anticorrupción.

Por todo ello, la alternativa de modernización del papel de auditoría forense de nuestras instituciones de control financiero debe pasar por renovar estas unidades dedicadas en la actualidad a los asuntos *cuasijudiciales*, mediante la constitución en la

⁷⁵⁷ Como ha señalado D. Peter Williams, Presidente del ICAC de Hong Kong, la creación de unidades especializadas dotadas de poderes extraordinarios únicamente se justifica por la existencia de una corrupción crítica («Concept of an independent organization to tackle corruption» -documento presentado en la Conferencia Internacional sobre Corrupción y Delitos Económicos contra el Gobierno, Washington, D.C., octubre de 1983-, citado por KLITGAARD, R., *op. cit.*, 1994, pp. 131-132). Por su parte, el ejemplo de la OLAF muestra una grave crisis institucional por la inoperancia de las instituciones comunitarias para combatir la defraudación de los intereses financieros comunitarios, que comenzó con los escándalos por el fraude generalizado de las subvenciones de la Política Agrícola Común. Por el contrario, la solución adoptada por la GAO de la creación de una unidad especializada dentro de la propia entidad de control financiero parece más adecuada para el caso español y más en sintonía con la decisión adoptada en materia de fraude fiscal, aduanero y de capitales.

Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de una *Unidad de Fiscalización Anti-Fraude* y la redefinición en la Oficina Nacional de Auditoría de la IGAE de *la División I como 'Auditoría Forense e Investigaciones Especiales'*, y, finalmente, en el caso específico de la IGAE, por la celebración de un Convenio *con el Ministerio de Justicia y el Consejo General del Poder Judicial* que articule las relaciones de colaboración con estas instituciones⁷⁵⁸.

En relación con el *Tribunal de Cuentas* debe crear una *Unidad de Fiscalización Anti-fraude* dependiente de la Sección de Fiscalización a través de un acuerdo del Pleno, conforme a la competencia que le atribuye el art. 3.f LFTCu, que asumiría las siguientes funciones: (a) de investigación de las fiscalizaciones forenses acordadas en los programas anuales de fiscalización, (b) de instrucción de las actuaciones previas encargadas por la Sección de Enjuiciamiento, y (c) de inteligencia para la coordinación de la información referente a los indicios y las actuaciones relacionadas con la defraudación de los intereses financieros públicos, y para el impulso de la normalización técnica y de la formación en estas materias⁷⁵⁹.

Las funciones de investigación de las fiscalizaciones forenses supondrían el desarrollo de trabajos de control dirigidos a inspeccionar las Áreas de Alto Riesgo establecidas, a profundizar en los indicios de riesgos de responsabilidades detectadas en las fiscalizaciones ordinarias y a investigar las denuncias recibidas por el Tribunal⁷⁶⁰.

⁷⁵⁸ En este sentido, cabe asumir las palabras de RIVERO ORTEGA, R., en relación con la implicación del Tribunal de Cuentas en la fiscalización de los contratos de las entidades públicas sujetas al Derecho privado: «De poco sirve realizar ambiciosas construcciones dogmáticas si al mismo tiempo olvidamos las herramientas jurídicas y los controles que ya existen, que son los primeros que deberíamos utilizar» (*op. cit.*, 1998, p. 298).

⁷⁵⁹ Las funciones de esta *Unidad de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales*, dependiente de la Sección de Fiscalización, deben ser compatibles con las funciones de la Unidad Administrativa de la Sección de Enjuiciamiento, encargada de la tramitación y coordinación de las actuaciones previas abiertas en los procedimientos de reintegro por alcance. En relación con esta cuestión, la auditoría conjunta realizada por diversas EFS de los Estados miembros de la Unión Europea sobre las irregularidades en la gestión de los fondos estructurales ha puesto de manifiesto, en relación con todos los países, los importantes puntos débiles en el seguimiento de las irregularidades detectadas, los cuales no se realizan con la urgencia que requeriría la naturaleza de estos asuntos, vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *Actuación conjunta del Tribunal de Cuentas con otras Entidades Fiscalizadoras Superiores de otros países de la Unión Europea sobre la identificación, comunicación y seguimiento de las irregularidades en la gestión de los Fondos Estructurales*, Boletín Oficial del Estado, 2007, pp. 32-37.

⁷⁶⁰ A la investigación de las Áreas de Alto Riesgo se hará referencia en el *apartado 3.2* de este *Capítulo*.

Por su parte, las funciones de instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance le llevarían a asumir a esta unidad el papel de Delegado Instructor de los procesos de enjuiciamiento contable que el Tribunal no decida delegar en los OCEX autonómicos, a través de personal especializado en este tipo de actuaciones.

Finalmente, como órgano de inteligencia, la citada Unidad estaría encargada del establecimiento de un sistema de denuncias basado en las nuevas tecnologías, en la gestión de la *Base de datos nacional de responsabilidades financieras*, el desarrollo de las normas técnicas de fiscalización forense a aplicar por los diversos órganos involucrados en estas tareas (la propia unidad, los OCEX y las Intervenciones Generales) como colaboradores del Tribunal de Cuentas en materia de enjuiciamiento, y la formación especializada en la auditoría forense del personal al que se le asignen estos trabajos⁷⁶¹.

En cuanto a la *Intervención General de la Administración del Estado* debe redefinir la actual División I de Análisis y Procedimientos Especiales con la denominación de *División I de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales*, a través de la modificación de la Resolución de 9 de junio de 1998, del Interventor General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la distribución de funciones de la Oficina Nacional de Auditoría. Las nuevas tareas de esta unidad incluirán el ejercicio de las siguientes funciones: (a) de investigación, a través de auditorías especiales insertadas en las programas anuales de auditoría sobre las áreas y las entidades sujetas a riesgos graves de corrupción, (b) de auxilio judicial, mediante el desarrollo de auditorías forenses y demás labores de asesoramiento reclamadas por la Administración de Justicia, y (c) de inteligencia, mediante la elaboración de normas técnicas específicamente diseñadas para la auditoría forense, el análisis y la centralización de la información sobre riesgos de fraude y corrupción puestos de manifiesto en el ámbito del sector financiero público estatal, y el impulso de la formación especializada en estas materias. La principal novedad de esta refundación de la División I de la ONA debe consistir en la adopción de una actitud *proactiva* hacia la investigación de las áreas consideradas de alto riesgo de defraudación, y la asunción de la auditoría forense como técnica especializada para el desarrollo de los trabajos de naturaleza preventiva y represiva en los controles en los que se investigue la existencia de posibles prácticas defraudatorias.

⁷⁶¹ Al establecimiento de la *Base de datos nacional de responsabilidades financieras* y del sistema de denuncias propuestos se hará referencia, respectivamente, en los apartados 4.1 y 4.2 de este *Capítulo*.

En relación con las *investigaciones especiales* de esta nueva División I relacionadas con las áreas de alto riesgo, no debe asumir únicamente aquellas específicamente marcadas legislativamente, como ocurre en la actualidad con la auditoría de privatizaciones, sino que debe incluir aquellas derivadas del análisis del riesgo de defraudación realizado específicamente por la propia unidad. Esto significará iniciar actuaciones de control de naturaleza forense —es decir, destinadas específicamente a encontrar evidencia sobre la defraudación de los fondos públicos— cuando se hayan detectado en los controles rutinarios, por ejemplo, una alta concentración de adjudicaciones de contratos sin publicidad y concurrencia sin razonables justificaciones de gestión, la realización de adquisiciones por encima del precio de mercado, la adjudicación de contratos de gran importancia económica por procedimientos excepcionales, como el de urgencia, sin una sólida justificación, o su modificación en porcentajes superiores a cuotas, como el 20%, aceptadas legalmente, etc.

En cuanto a las *auditorías forenses*, en sentido estricto, las mismas se desarrollan en la actualidad, como se ha señalado *supra*, sin que se haya celebrado el Convenio de colaboración con las instituciones relacionadas con la Administración de Justicia previsto en el art. 13.1.h RD 1127/2008, lo que sitúa a las personas que ejercen estas labores en una situación de indefinición acerca del régimen jurídico que deben asumir, por lo que es conveniente que se proceda al cumplimiento de este precepto legal.

Por último, las *funciones de inteligencia* deben dirigirse a promover la especialización de los trabajos de auditoría forense y del personal que presta servicios en estas labores, así como a analizar de forma continua y sistemática la información generada en el ámbito del control interno del sector público estatal, de la cual se deduzcan indicios de defraudaciones de los fondos públicos con el fin de evitar el reiterado problema de inacción de los órganos de control ante situaciones que, con una debida coordinación informativa, podrían haberse detectado y corregido con prontitud.

En definitiva, las modificaciones organizativas que deben asumir estas instituciones para reforzar la lucha contra la corrupción serían las siguientes:

Propuesta nº 3. Redefinición de las unidades orgánicas del Tribunal de Cuentas y de la IGAE para la constitución de unidades especializadas en la auditoría forense como la Unidad de Fiscalización Anti-fraude, en el primer caso, o la División I de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales, en el segundo: las instituciones de

control financiero deben adaptar su organización para colaborar de manera más eficaz en la prevención y la represión de las defraudaciones a los fondos públicos mediante el establecimiento de unidades especializadas en la inspección de los actos de presunta corrupción y en el auxilio de las instituciones de la Administración de Justicia, para lo cual deberán aprobar las siguientes medidas con el fin de adoptar una actitud *proactiva* en la lucha contra la corrupción:

a) El Pleno del Tribunal de Cuentas debe crear una *Unidad de Fiscalización Anti-fraude*, dependiente de la Sección de Fiscalización, a través de un acuerdo del Pleno, conforme a la competencia que le atribuye el art. 3.f LFTCu, que asumiría las funciones de investigación de las fiscalizaciones forenses, de instrucción de las actuaciones previas y de inteligencia acerca de la información sobre la defraudación de los fondos públicos

b) La Intervención General de la Administración del Estado debe redefinir la actual División I de Análisis y Procedimientos Especiales como la *División I de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales*, por medio de la modificación de la Resolución de 9 de junio de 1998, del Interventor General de la Administración del Estado, la cual se destinará al ejercicio de funciones de investigación, a través de auditorías especiales sobre las áreas de alto riesgo; de funciones de auxilio judicial, mediante las auditorías forenses y demás tareas de apoyo a la Administración de Justicia; y de funciones de inteligencia, mediante el impulso de las normas técnicas, la formación y la centralización de la información relacionadas con estas materias.

c) La IGAE debe celebrar el *Convenio de colaboración para el auxilio de la Administración de Justicia en procedimientos relativos a delitos públicos de carácter económico* previsto en el art. 13.1.h Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, con el Ministerio de Justicia y el Consejo General del Poder Judicial.

3. La Buena Administración y la renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos contra la corrupción

3.1. Los objetivos del control financiero: la inserción de la protección de los intereses financieros públicos como objetivo del principio de Buena Gestión Financiera.

La concepción tradicional de la Buena Administración fue elaborada por el Derecho administrativo francés, amparada por el Consejo de Estado y bajo la construcción doctrinal de HAURIUO, como criterio rector de la desviación de poder por

lo que se constituía como regla moral que se extendía más allá de la legalidad de la norma jurídica. En esta concepción, el principio de la buena administración constituye un código de la moralidad de la propia Administración Pública (autolimitación) que se superponía a las reglas exógenas establecidas por la ley aprobada por el Parlamento (heterolimitación)⁷⁶².

No obstante, la Buena Administración es un paradigma en constante renovación que en la actualidad presta especial atención al derecho de los ciudadanos, no sólo como sujetos particulares, sino como actores sociales que defienden los intereses colectivos. De esta forma, una exposición actualizada de los principios por los que debe transcurrir la actividad de las Administraciones Públicas para la satisfacción de los intereses colectivos estaría presidida por el respeto a los mandatos de los representantes populares (principio de legalidad), la racionalidad en la obtención y el empleo de los recursos públicos (principio de economía), la prestación de unos servicios públicos de calidad (principio de calidad), el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos (principio democrático) y la responsabilidad de las autoridades y empleados públicos (principio de responsabilidad)⁷⁶³.

⁷⁶² BASSOLS COMA, M., «El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982, pp. 265-271. Por lo tanto, la Buena Administración supone retomar el problema del buen hacer administrativo el cual se encontraba, como ha afirmado NIETO GARCÍA, A., entre las prioridades de los autores clásicos, para, posteriormente, concentrarse el interés del Derecho Administrativo en la defensa de los intereses de los particulares («Introducción», en NIETO GARCÍA, A. —dirs.—, *op. cit. bib.*, 1983, p. 44). Acerca de los antecedentes históricos de los principios del buen hacer administrativo en la doctrina del Derecho administrativo francesa, italiana, inglesa y española, vid. BASSOLS COMA, M., *op. cit.*, vol. I, 1982, pp. 265-284; y en cuanto a la plasmación de este principio en el Derecho positivo en algunos Estados miembros de la Unión Europea, vid. MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 68-71. En cuanto a su análisis desde la perspectiva de la Ciencia de la Administración, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., «De los principios del buen hacer administrativo», *AA*, nº 18, 2001, pp. 704-728; y desde el punto de vista filosófico-jurídico, vid. PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, pp. 127-139.

⁷⁶³ La Buena Administración requiere que las acciones del Gobierno y de las Administraciones Públicas estén presididas por valores cívicos y cualidades democráticas, y su ejercicio debe responder a las características de «abierto, plural, moderado, equilibrado, realista, eficaz, eficiente, socialmente sensible, cooperativo, atento a la opinión pública, dinámico y compatible», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2007, p. 39. Acerca del contenido del derecho a la buena administración desde la perspectiva de derecho fundamental, profesionalidad, participación cívica, responsabilidad, ética, codificación, realidad social, participación ciudadana y previsión jurídica, vid., respectivamente, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2007b, pp. 13-31; SENDÍN GARCÍA, M.A., «El derecho a una Administración profesional: Eficacia y eficiencia en la actuación administrativa», pp. 33-81; RAMOS VIELBA, I., «El derecho a una Administración abierta a los ciudadanos: La participación cívica en la actuación administrativa», pp. 83-96; HERNÁNDEZ OLIVER, B., «Administración responsable: Control, dación de cuentas y evaluación periódica de la

Esta nueva visión del buen hacer público dirigida a los intereses de todos ya fue acogida entre las máximas constitucionales de 1978 y se expone, en cuanto a su aplicación en el ámbito administrativo, de forma singularmente acertada en el trípede constituyente del marco de actuación de las Administraciones Públicas regulado en el art. 103 CE: (a) el *estatus institucional*, que regula los principios, las potestades y las responsabilidades de las Administraciones Públicas; (b) el *estatus funcional*, que debe recoger los derechos y los deberes de los funcionarios públicos; y (c) el *estatus social*, que reconoce los derechos y deberes de los ciudadanos⁷⁶⁴.

En la traslación de estos nuevos parámetros a la definición de la Buena Administración financiera también debemos acudir a las raíces constitucionales para partir del reconocimiento de la justicia material, no sólo del sistema de ingresos públicos (art. 31.1 CE), sino también del gasto público (art. 31.2 CE), lo que conlleva que los criterios de medición de la actuación de los servidores de la Hacienda Pública no se rijan exclusivamente por la regla de la legalidad, sino por criterios basados en la equidad y la racionalidad económica. De esta forma, la lectura, en clave financiera, de los remozados principios de la buena actuación pública deben hacer referencia al

responsabilidad de la Administración», pp. 97-111; GARCÍA MEXÍA, P., «Ética, Gobierno y Administración en la España contemporánea», pp. 113-172; ROZAS VALDÉS, J.A., «Hacia la codificación del derecho a la buena administración», pp. 173-195; GONZÁLEZ RADÍO, V., «Administración y realidad social», pp. 197-214; RAPOSO ARCEO, J.J., «Codificación normativa y participación ciudadana», pp. 215-241; y RIVERO YSERN, E., «A modo de epílogo. Administración y participación. Reflexiones», pp. 243-249; en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.

⁷⁶⁴ BASSOLS COMA, M., *op. cit.*, 1982, pp. 282-284. Como consecuencia de este marco constitucional puede afirmarse que «el desarrollo de la función administrativa está sometido a un *deber jurídico* de buena administración, un deber de hacer consistente en un mandato de actuación en forma *racional, objetiva, coordinada, eficaz, eficiente y económica* en sus servicios a los intereses generales», PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, pp. 156-164. A nivel de norma de rango legal, la tradición más arraigada del reconocimiento explícito de los principios de Buena Administración se encuentra en la legislación de contratos (art. 4 LCE de 1965, art. 4 LCAP de 1995 y, actualmente, art. 25.1 LCSP) en la que actúa como criterio informador de la contratación pública y su desglose pormenorizado debe identificarse con los principios de organización y funcionamiento del art. 3 LOFAGE, si bien se echan en falta principios del buen hacer administrativo reconocidos jurisprudencialmente, como la igualdad de trato ante las administraciones públicas o la buena fe en las relaciones administrativas, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *op. cit.*, 2001, pp. 741-742; PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, pp. 149-150; y MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 93-102. De todas formas, si bien el respeto de las Administraciones Públicas hacia el ciudadano encuentra un claro soporte constitucional, el reconocimiento en nuestro país del derecho fundamental a la Buena Administración es un desafío propio de una 'Democracia avanzada' que debe progresar «en el contexto de la Unión Europea», de acuerdo con instrumentos como la *Carta Europea de Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000* y el *Código Europeo de Buena Conducta Administrativa aprobado por Resolución de 6 de septiembre de 2001 del Parlamento Europeo*, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2004, pp. 32-34. Acerca del tratamiento legal en España del principio de buena administración a nivel constitucional, legal, jurisprudencial y doctrinal, vid. PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, pp. 139-154.

respeto a los presupuestos aprobados por las Cortes Generales (principio de legalidad presupuestaria), a la racionalidad en la obtención y el empleo de los recursos públicos (principio de economía financiera), a la prestación de unos servicios públicos financieros de calidad (principio de calidad financiera), al respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes y los acreedores públicos (principio democrático financiero) y a la responsabilidad de las autoridades y empleados públicos de esta rama administrativa (principio de responsabilidad financiera)⁷⁶⁵.

Como *alter ego* imperecedero a la buena administración de la *res publica*, la corrupción, que es contrapunto que deslegitima la actuación de los poderes públicos, también ha visto actualizados sus criterios delimitadores, mediante el establecimiento de nuevos sistemas normativos, como los relativos a las incompatibilidades y el tráfico de influencias y, más recientemente, los códigos éticos o de buenas prácticas⁷⁶⁶.

Por ello, el combate contra esta lacra social que destruye, como afirma VILLORIA MENDIETA, el capital social positivo debe comenzar, necesariamente, por «definir qué se entiende por “buen gobierno”, por “buena política” y por democracia»⁷⁶⁷.

⁷⁶⁵ Acerca de la integración del principio de justicia del gasto público en la Constitución de 1978 y su aplicación al principio de buena administración, vid. MORÁN PÉREZ, M., *op. cit.*, 2007, pp. 68-91; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 136-143.

⁷⁶⁶ Si en la concepción tradicional de HAURIUO la Buena Administración suponía un criterio de moralidad administrativa que servía de remedio contra la desviación de poder en tanto que mal hacer administrativo que excedía del juicio de legalidad (BASSOLS COMA, M., *op. cit.*, 1982, p. 265), en el nuevo esquema actualizado de las inmoralidades públicas pueden distinguirse tres formas relevantes de abuso del poder político: la violación de derechos fundamentales de las personas, la corrupción y las conductas que derivan en conflictos de intereses (GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2001, pp. 136-147).

⁷⁶⁷ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2006, pp. 13 y 17. La perspectiva histórica nos muestra numerosos ejemplos del perfil que debe ostentar un buen gestor público y, así, CUBILLO RODRÍGUEZ, C., resalta el pasaje bíblico de Moisés en el que invita a su pueblo a elegir gobernantes que sean «*personas sabias y experimentadas, pero a la vez de conducta moralmente acreditada*», es decir, gestores capaces, experimentados y honrados (*op. cit.*, 2002, p. 39). Los frescos realizados por Ambrosio Lorenzetti en el medievo, que se encuentran en el *Palazzo Pubblico* de Siena, son también cita obligada, como señala JIMÉNEZ RIUS, P., al hacer referencia a los antecedentes remotos del control de los fondos públicos, pues en ellos se representa la buena y la mala administración a través de “la Alegoría del buen gobierno”, representada por los símbolos del bien común, incluyendo las principales virtudes, rodeados por los representantes de la ciudadanía, y sus efectos: Armonía, justicia y abundancia material en el comercio y la producción agrícola; y de “la Alegoría del mal gobierno” en la que está retratada la tiranía, con símbolos de vicios como la injusticia y el engaño, y sus efectos que incluyen incendios, saqueos y estancamiento de la vida económica («La Declaración de Pamplona: Una nueva etapa en el control externo de los fondos públicos en España», *APu*, nº 41, 2007b, p. 41).

En este contexto modernizador de las Administraciones Públicas, el control público ha tenido que renovar sus objetivos para asumir una realidad más compleja que, en materia financiera, debe discernir más allá del cumplimiento de los parámetros de legalidad, para valorar otras nuevas reglas de actuación como la racionalidad económica o, más recientemente, la calidad, y prestar atención, con o mayor o menor grado de implicación, al problema de los abusos de poder en la gestión de los fondos públicos⁷⁶⁸.

Así, la expresión legal de los objetivos del Tribunal de Cuentas no es sino la consecuencia del *estatus quo* de las aportaciones políticas y doctrinales del concepto de Buena Gestión financiera conforme al paradigma vigente a principios de los años 80. De esta forma, su normativa orgánica acoge el principio de justicia financiera en su doble perspectiva de legalidad y racionalidad económica, al establecer como objetivos la verificación de la regularidad de «la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía» (art. 9.1 LOTCu). La interpretación del criterio de legalidad se ha circunscrito al examen del cumplimiento de la normativa presupuestaria y contable, y la nueva regla de la racionalidad económica a la plasmación práctica del denominado, en un sentido restrictivo con referencia a criterios económicos, principio de buena gestión financiera, que se define bajo la conocida fórmula de la triple 'e' (economía, eficacia y eficiencia)⁷⁶⁹.

Con carácter precursor, este nuevo paradigma se recogió en la LGP de 1977, que actualizó los objetivos de la IGAE, agregando, al tradicional control de legalidad, el control de la eficiencia y de la eficacia que se habían ido incorporando a través de las Leyes de Presupuestos de finales de los 60 y principios de los 70 como consecuencia de las recomendaciones internacionales, especialmente del Banco Mundial (arts. 16 a 18). Posteriormente, la reconfiguración de las modalidades de control interno de

⁷⁶⁸ De esta forma, el principio de la buena administración alcanza en la vertiente económico-financiera su 'máxima significación', pues tiende a exceder «sus estrictas competencias jurisdiccionales para atender el examen global de la actuación financiera y económica de la Administración y del sector público», BASSOLS COMA, M., *op. cit.*, 1982, pp. 284-286.

⁷⁶⁹ En el *Capítulo Tercero* se han analizado más detenidamente los objetivos de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Como antecedente histórico hay que resaltar que en el Proyecto de Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas inicialmente tramitado se reconocía la buena administración como contrapunto del principio de legalidad, al establecer como parámetro de fiscalización en el art. 11.d «el respeto a los principios de buena administración y eficacia en la actuación de las entidades del sector público», BASSOLS COMA, M., *op. cit.*, 1982, pp. 253-254; así como, con anterioridad, en un Anteproyecto de Ley Orgánica remitido por el Tribunal al Gobierno se definía sus funciones como «el enjuiciamiento de la actividad financiera de la Administración pública, tanto por lo que se refiere al cumplimiento de la .legalidad a ella aplicable como en cuanto afecta a los *principios de buena administración*», FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMPS, S., *op. cit.*, 1978, pp. 86-87.

finales de los 80 y principios de los 90 estableció una nueva definición de los objetivos del control que se consolidó, al igual que en el máximo órgano de control externo, en torno a dos grandes ideas (art. 2 RD 2188/1995): el control de la legalidad y de los principios de buena gestión financiera: el primero respondía al análisis jurídico tradicional del cumplimiento de la normativa financiera, y el segundo, al análisis económico de la gestión bajo los mencionados criterios de economía, eficacia y eficiencia. La LGP de 2003 ha redefinido los objetivos del control interno desde una visión más analítica, en la que, manteniendo el criterio de legalidad, se desagrega el criterio de raíz económica en la buena gestión financiera, la contabilidad y la programación (art. 142.1 LGP)⁷⁷⁰:

Como referente del nuevo paradigma de buena gestión, el trabajo de la OCDE sobre “El futuro de la modernización del Estado” de 2006 resume, de forma integradora, los movimientos reformistas de la responsabilidad y el control de estos últimos veinte años, en los que el debate entre los modelos de control *ex ante* y *ex post* se ha decantado a favor de los segundos. Como advierte el citado estudio, que parte de valorar la mayor seguridad y menor ineficiencia del primer modelo y los caracteres contrarios del segundo, esta tendencia actual por adoptar modelos exclusivamente *ex post* debe ponderarse pues los controles previos, en operaciones financieras importantes, también pueden ser relevantes. Por otra parte, la externalización de los servicios está convirtiendo a las Administraciones Públicas, no en suministradoras directas de bienes públicos, sino en garantes de la calidad, universalidad y asequibilidad a todos los ciudadanos de estas prestaciones, a la vez que se han debilitado los valores de la legalidad y la objetividad en determinados procesos privatizadores y políticas de personal, a través de la limitación de los principios de publicidad y concurrencia. Esta flexibilización de los sistemas de gestión introducida por la adopción de técnicas privatistas ha generado problemas de abusos y corrupción que, si se quieren evitar costosos sistemas de control, precisan de acudir al

⁷⁷⁰ En el *Capítulo Segundo* se han analizado más detenidamente los objetivos del control interno de la IGAE. Como en el caso del Tribunal de Cuentas, se pueden encontrar antecedentes legislativos del principio de buena administración relacionados con el control interno en el primer borrador de la LGP de 1977, que mantenía a la función interventora como única modalidad de control interno y hacía referencia expresa al concepto de buena administración al establecer que «[l]a función interventora de la gestión económica y financiera de la Hacienda Pública, que se ejercerá con criterios de generalidad e independencia, tiene por objeto velar por la observancia de la legalidad en dicha gestión y procurar asimismo que se acomode a principios de buena administración», MANTERO SÁENZ, A., *op. cit.*, 1977, pp. 51-52.

análisis de los costes de transacción y la mejora de los incentivos y controles sociales internos⁷⁷¹.

En esta misma línea, el Fondo Monetario Internacional ha hecho hincapié en la transparencia como parámetro para promover el Buen Gobierno. El Código de buenas prácticas de transparencia fiscal de 2007 establece cuatro pilares básicos: (a) la claridad de los roles y responsabilidades, (b) los procesos de presupuestos abiertos, (c) la disponibilidad pública de la información, y (d) asegurar la integridad. Acerca del problema de la integridad en la gestión de los fondos públicos, el Código incluye medidas relacionadas con la publicidad y transparencia de los patrones éticos sobre el comportamiento de los servidores públicos, los procedimientos y condiciones para optar por empleos en el sector público, las regulaciones de licitaciones, las compras y ventas de activos del sector público, la auditoría de las actividades gubernamentales y financieras, y el aseguramiento de la administración de los ingresos nacionales de las influencias políticas y la garantía de los derechos contribuyentes⁷⁷².

Por su parte, el Banco Mundial ha incluido el Buen Gobierno como criterio para la financiación de proyectos, habiendo desarrollado toda una serie de instrumentos dirigidos, por un lado, al diagnóstico del Buen Gobierno y, por otro, a la lucha contra la corrupción. Los diagnósticos del Buen Gobierno se elaboran a nivel gubernamental a través de los *Worldwide Governance Indicators (WGI)*, y, a nivel administrativo, mediante el programa *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA)*. Esta última actuación, iniciada en 2001, trata de valorar las reformas nacionales en los campos del gasto público, la contratación y la responsabilidad financiera mediante el establecimiento de una serie de indicadores, desarrollados en el *Performance Measurement Framework (PEFA PMF)*, que permiten valorar la evolución de un país en la gestión financiera a partir de seis parámetros: (a) la credibilidad del presupuesto, (b) la universalidad y transparencia, (c) la presupuestación basada en políticas, (d) la

⁷⁷¹ RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2006, pp. 1287-1289.

⁷⁷² El Código de buenas prácticas de transparencia fiscal es el mecanismo utilizado por el Fondo Monetario Internacional (FMI) para promover la transparencia y el Buen Gobierno. Este instrumento fue creado en 1998 y actualizado en 2007, y desde entonces ha constituido la base de las evaluaciones de la transparencia fiscal realizadas en 86 países en el marco de la Iniciativa sobre Normas y Códigos, FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal*, <http://www.imf.org> [ref. 16 de diciembre de 2008], 2007.

previsibilidad y el control de la ejecución presupuestaria, (e) la contabilidad, registro e información, y (e) el escrutinio y la auditoría externos⁷⁷³.

Como último parámetro innovador de los objetivos del control financiero hay que hacer referencia a la idea de *maladministration*, tomando como referencia el concepto asumido por la Unión Europea en relación con la protección de los intereses financieros comunitarios como omnicomprendido de las irregularidades administrativas (*legales o económicas*), junto a las irregularidades gubernativas (*corrupción*) o de los particulares (*fraude*). El Reglamento (CE, EURATOM) nº 2988/1995 se dirige a garantizar la protección integral de los intereses financieros comunitarios a partir del concepto de irregularidad, que incluye todas las formas de defraudación de los intereses financieros públicos, entendida como «toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido» (art. 1.2)⁷⁷⁴.

⁷⁷³ BANCO MUNDIAL: PROGRAMA DE GASTO PÚBLICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS —PEFA—, *Gestión de las finanzas públicas: Marco de referencia para la medición del desempeño*, <http://www.pefa.org> [ref. 16 de diciembre de 2008], junio, 2005. Las herramientas del Banco Mundial en la lucha contra la corrupción se analizarán en el apartado 4.2 de este Capítulo.

⁷⁷⁴ Vid. GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 309-311; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 113. A esta protección, en el orden administrativo, del Reglamento (CE, EURATOM) nº 2988/95, se añadió, en el orden penal, el Convenio sobre protección penal de los intereses financieros de la Comunidad de 26 de julio de 1995 como consecuencia del cual se introdujo en el Código Penal de 1995 la tipificación de los fraudes relativos a las ayudas concedidas por la Comunidad Europea, GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «Fraude penal de subvenciones comunitarias», *CIGAE*, nº 13, 2005, pp. 19-24. Como ya se ha señalado en el apartado 1 de este Capítulo, el concepto de mala administración se ha originado para definir el ámbito de actuación de los defensores del pueblo y, así, el Defensor del Pueblo Europeo define "mala administración", en relación con la función que le atribuye el art. 195.1 TCCE, como la «administración deficiente o errónea. Esto ocurre cuando una institución no hace lo que debiera, o lo hace mal, o hace algo que no debería hacer», vid. <http://ombudsman.europa.eu> [ref. 16 de diciembre de 2008]. El *Primer Informe del Comité de Expertos Independientes sobre Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea de 15 de marzo de 1999* ha tratado de deslindar este concepto de mala administración del fraude definiendo la *mala gestión* como un concepto más amplio que se refiere, en general, a «infracciones graves o persistentes de los principios de buena administración y, en particular, a actos u omisiones que permitan que se produzcan o persistan el fraude o las irregularidades», y el *fraude* como los «actos u omisiones intencionados con objeto de dañar a los intereses financieros de las Comunidades». Estas nociones de fraude y mala gestión, así como el nepotismo, apuntan a diversas categorías de comportamiento censurable: «(i) irregularidades, es decir, infracciones de normas comunitarias o nacionales aplicables, bien sean cometidas de forma intencionada, en cuyo caso a menudo implican fraude, o como consecuencia de negligencia grave; (ii) comportamiento fraudulento, es decir, por acción u omisión intencionadas (incluida la corrupción) cuyo fin es obtener un beneficio ilícito a expensas de los intereses financieros de la

Este concepto de irregularidad, omnicomprendido de toda forma de mala administración, no será asumido como objetivo propio, como se ha estudiado *supra*, por el Tribunal de Cuentas Europeo, que se mantiene apegado a su función constitutiva de examinar la legalidad y la regularidad de los ingresos y gastos, así como la buena gestión financiera (art. 248.2 TCCE). Por esta razón, se ha creado un organismo de nuevo cuño, como la OLAF, específicamente destinado a la protección contra las irregularidades que dañen tanto los intereses financieros comunitarios como cualquier otro interés de la Unión Europea de otra naturaleza que motive infracciones administrativas o penales (considerando 6 DOLAF). De esta forma, la OLAF asumirá como objetivo «luchar contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de las Comunidades» (art. 2.1 DOLAF), a través de la investigación de las infracciones financieras y las infracciones disciplinarias de las personas al servicio de la Comunidad, incluyendo la detección y el seguimiento en sectores como el ámbito aduanero, las subvenciones y la evasión fiscal, y cualquier otra actividad ilegal, en cuanto afecte a los intereses financieros de la Comunidad y, desde 2004, la lucha contra la falsificación de euros⁷⁷⁵.

Como en muchas otras cuestiones, la GAO ha sido la EFS que más tempranamente ha acogido estos nuevos planteamientos reformadores a través de la definición de tres valores corporativos que incluyen, como se ha analizado *supra*; la *accountability* o exigencia de responsabilidad contable como garantía de que la gestión de los fondos públicos se realiza con regularidad legal, contable y ética; la integridad de los auditores públicos de una actuación profesional y no partidista; y la fiabilidad de los informes y estudios emitidos como garantía ante la Sociedad⁷⁷⁶.

Comunidad; (iii) comportamiento éticamente censurable, como hacer nombramientos públicos, conceder contratos, o recomendar a personas para recompensas y beneficios (incluso si no se comete fraude o irregularidad), no sobre la base del mérito, sino de favoritismo hacia familia, amigos u otras relaciones; [y] (iv) infracciones graves o persistentes de los principios de buena administración», vid. COMITÉ DE EXPERTOS INDEPENDIENTES, *Primer Informe sobre Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea*, <http://www.europarl.europa.eu> [ref, 16 de diciembre de 2008], 15 de marzo, 1999, pp. 8-9. Como punto de partida de este concepto de la mala administración hay que tener en cuenta que el art. 274 TCCE establece la obligación de la Comisión, con la cooperación de los Estados miembros, de ejecutar el presupuesto «con arreglo al principio de buena gestión financiera», conminando el art. 280 TCCE a estas instituciones a combatir «el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Comunidad».

⁷⁷⁵ Vid. GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, p. 311.

⁷⁷⁶ Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 64-65. En palabras de la propia institución, «GAO exists to support the Congress in meeting its constitutional responsibilities and to help improve the performance and ensure the accountability of the federal government for the benefit of the American people», UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2006, p. 7.

Esta responsabilidad gubernamental se vincula directamente con los parámetros del Buen Gobierno, tal y como se deduce de la definición de sus funciones: (a) la evaluación del buen gobierno de la ejecución de las políticas, programas, operaciones y actuaciones federales; (b) la auditoría financiera y de gestión para determinar si los fondos públicos han sido empleados de forma eficaz y eficiente, y de acuerdo con la legislación aplicable; (c) la investigación de las acusaciones de actividades ilegales e impropias; y (d) la emisión de decisiones y opiniones legales⁷⁷⁷.

De esta forma, la GAO reconoce como un objetivo con sustantividad propia la lucha contra el fraude y la corrupción, por lo que en la planificación y ejecución de sus trabajos se recogen actuaciones explícitamente dirigidas a prevenir el abuso, el derroche y el despilfarro de los fondos públicos federales, como, por ejemplo, la programación del examen de las Áreas de Alto Riesgo, el establecimiento de líneas directas que facilitan la denuncias públicas o el reforzamiento de una unidad de auditoría forense, tal y como se analiza *supra* e *infra* en este Capítulo⁷⁷⁸.

Desde la perspectiva española, hay que hacer referencia a la *Declaración de Pamplona de los Presidentes de los Tribunales Autonómicos de Cuentas de 16 de junio de 2006* como punto de partida de esta nueva dimensión de los objetivos del control de las finanzas públicas. Esta Declaración trata de crear 'una conciencia pública de control' que contribuya, como afirma JIMÉNEZ RIUS, a que los responsables públicos, en su respectivo nivel de responsabilidades, adopten las medidas necesarias para garantizar a los ciudadanos una gestión más transparente y eficaz de las cuentas públicas, aceptando tareas mucho más ambiciosas que el simple control jurídico y contable. Este documento define la nueva orientación de los objetivos del control de las finanzas públicas, precisando que el análisis de la *eficacia*, como complemento de la fiscalización financiera y de la fiscalización de subvenciones, es

⁷⁷⁷ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 257-260. Para una revisión cronológica de la legislación aplicable a la GAO, vid. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2004, pp. 12-13; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007b, pp. 47-51.

⁷⁷⁸ La asunción del reto de la prevención de las conductas impropias y fraudulentas se produce en la etapa del *Comptroller General* D. David M. Walker a partir de su nombramiento en 1998; pero esta declaración explícita no es sino corolario de la preocupación sobre esta cuestión que se puso de manifiesto en las reformas legislativas y funcionales de los años 80 y principios de los 90, como, por ejemplo, la *Competition in Contracting Act* de 1984 que atribuye a la GAO la revisión de los recursos contra los actos de contratación federales, la creación en 1986 de un equipo de investigación para analizar las denuncias de posibles malas conductas criminales o civiles o la emisión de los *High Risk Reports* a partir de 1992; vid. UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE: OFFICE OF THE GENERAL COUNSEL, *op. cit.*, 2004, pp. (1-21), (1-22)-(1-23), (1-37)-(1-39); y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 50-51 y 64-65.

una demanda de los ciudadanos que deben asumir los órganos de control externo; que la *calidad* debe dirigirse a analizar de forma mucho más completa la gestión de la obra pública; que los *comportamientos irregulares* en algunos ayuntamientos confirman la necesidad de potenciar las auditorías urbanísticas en el sector local; y que la concienciación social con el cuidado del medio ambiente implica incorporar la *ecología* «a las tradicionales [cualidades] que deben marcar la actuación de los gestores públicos»⁷⁷⁹.

A través de estas aportaciones, que no dejan de ser sino intentos sistematizadores de las propuestas políticas y científicas planteadas para atender los nuevos retos demandados por los ciudadanos, pueden definirse los nuevos parámetros de la Buena Gestión financiera que deben incorporarse a los clásicos sistemas normativos de legalidad y economía. Entre estos nuevos criterios deben incluirse elementos como la calidad, la objetividad, la transparencia, la participación, la protección de los intereses financieros y, de forma cualificada, la *accountability*.

Este nuevo sistema normativo que delimita la Buena Gestión financiera impele a redefinir los objetivos de las instituciones de control financiero que, siguiendo en especial los criterios establecidos por la GAO, se desarrollarían a partir de los elementos que delimitan su misión institucional y que deben dar lugar a tres categorías de objetivos: (a) los *objetivos de buena administración financiera*, dirigidos a la validación de las buenas prácticas de gestión financiera bajo los principios de integridad, legalidad, contabilidad, economía, eficacia y calidad; (b) los *objetivos de responsabilidad*, para la exigencia de la responsabilidad de las instituciones y las autoridades públicas bajo los principios de rendición de cuentas, responsabilidad pública, responsabilidad social y probidad; y (c) los *objetivos institucionales*, como la

⁷⁷⁹ La Declaración de Pamplona se encuentra en la vía de evolución establecida por las EFS más avanzadas, como son las Entidades norteamericana, canadiense, británica, sueca, alemana y francesa, y así, por ejemplo, el impulso de las fiscalizaciones operativas se viene realizando por la GAO estadounidense —desde los años setenta con el Contralor General D. Elmer Staats— y por la NAO británica —desde la aprobación de Ley de la Oficina Nacional de Auditoría de 1983—, y la evaluación de las políticas públicas, pronunciándose exclusivamente sobre los aspectos financieros de las mismas, ha sido asumida por las EFS estadounidense, canadiense y alemana, y de forma específica, en materia de medio ambiente se ha constituido en Canadá, junto al Auditor General, la figura del Comisario del Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible en 1995. La traslación de estos nuevos ámbitos de control a nuestro país tampoco supone una novedad absoluta, sino que es el reflejo de la 'línea filosófica' trazada por algunos Órganos de Control autonómicos y por el Tribunal de Cuentas de España en los últimos tiempos, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 35-42.

transparencia y la colaboración con otras instituciones y con la sociedad civil, con fines de información y mejora la actuación pública⁷⁸⁰.

Los *objetivos de buena administración financiera* tratan de verificar que la obtención de los ingresos, la custodia y la administración de los fondos, y la aplicación de los gastos públicos se han gestionado a través de prácticas que garanticen el cumplimiento de los siguientes requisitos: (a) la *regularidad material*, entendida como la salvaguarda de la integridad física de los bienes que conforman la Hacienda Pública; (b) la *regularidad legal*, mediante el cumplimiento de las normas financieras y administrativas que establecen los procedimientos de gestión de los recursos públicos; (c) la *regularidad contable*, a través del adecuado reflejo en las cuentas anuales y de liquidación presupuestaria de la situación patrimonial y financiera de las entidades públicas; (d) la *regularidad económica* de la ejecución de las operaciones y la gestión de acuerdo a criterios de racionalidad económica; (e) la *regularidad programática o eficacia* relacionada con el grado de obtención de los objetivos previstos en las políticas públicas y los programas presupuestarios; y (f) la *regularidad de calidad o eficiencia*, relativa al nivel de eficiencia y satisfacción en la obtención y el empleo de los recursos públicos. Estos objetivos de buena administración financiera se deben construir a partir de la actualización de los principios clásicos de legalidad y economicidad, conforme a la línea marcada por la Declaración de Pamplona, e

⁷⁸⁰ Vid. GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005, pp. 30-34. En este mismo sentido, CAAMAÑO ALEGRE, J., propone unificar las perspectivas micro, macro y gerencial del control para establecer un principio de gestión financiera más amplio que implique no sólo la eficiencia económica, sino también cumplir con las normas internas y externas, y principios éticos, medioambientales, etc. (*op. cit.*, 2007, pp. 92-257). De la misma forma, VACAS GARCÍA-ALÓS, L., establece como nuevos principios informadores de la gestión pública y sustentadores de la modernización de las Administraciones Públicas y del control financiero la eficacia, la objetividad, la responsabilidad, la transparencia y la honestidad (*op. cit.*, 2000, pp. 142-144). Por su parte, NIETO DE ALBA, U., señala que, en la evolución de los principios de la gestión pública, los valores de primera generación de la gestión y el control (objetividad y eficacia), se han complementado con los valores de segunda generación (responsabilidad, participación, profesionalidad e independencia), y en la actualidad se están integrando los valores de tercera generación (creatividad, aprendizaje, consenso e integración) que implican la asunción de responsabilidades éticas («Gestión económica y globalización», *Documento de Trabajo nº 15*, Instituto Complutense de Estudios Internacionales, Madrid, 1999, p. 44 [citado por VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 143-144]). La definición de la Buena Gestión Financiera como un macroconcepto en el que se integra la totalidad de los principios que deben informar la actividad financiera cuenta con antecedentes históricos cercanos en nuestro país, como los precedentes legislativos deducidos de la evolución de nuestra normativa presupuestaria (vid. HERRERO SUAZO, S., QUEROL BELLIDO, V., y SÁNCHEZ REVENGA, J., *op. cit.*, 2006, pp. 90-91 y 135), las aportaciones doctrinales que en el último tercio del siglo XX preconizaron la construcción del principio de buena administración como elemento superador del criterio de la legalidad (vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit.*, 1971, pp. 232-234), e incluso, la propia jurisprudencia del Tribunal de Cuentas que en la STCu de 3 de julio de 1998 declaró que los principios de legalidad, economía y eficiencia «integran la llamada 'buena gestión financiera' (VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, pp. 128).

incorporando una visión multidisciplinar que permita que el resultado de los controles garantice, de forma efectiva, que la gestión financiera pública atiende a plena satisfacción los intereses generales⁷⁸¹.

La principal novedad entre estos objetivos es la introducción de la calidad como criterio orientador en la gestión financiera pública, es decir, no se trata únicamente de obtener los ingresos y realizar los gastos conforme a los principios y disposiciones legales y económicas, sino lograr la excelencia en la gestión de los recursos públicos mediante una gestión tributaria que preste unos servicios satisfactorios a los contribuyentes, una gestión de tesorería ágil que dé respuesta oportuna a las necesidades de fondos, y una gestión de los gastos públicos que garantice unos recursos humanos altamente cualificados que presten sus servicios a la máxima satisfacción y unos recursos materiales que respondan con suficiencia a las exigencias y las expectativas para las que fueron adquiridos⁷⁸².

Por su parte, los *objetivos de responsabilidad (accountability)* se están convirtiendo en un nuevo paradigma del control en el que se integran la verificación de la rendición de cuentas por parte de los respectivos cuentadantes públicos (*rendición de cuentas*), la ausencia de responsabilidades patrimoniales, disciplinarias y penales (*responsabilidad*), la respuesta de la gestión de los recursos públicos a las preocupaciones sociales en materia de derechos humanos o medio ambiente

⁷⁸¹ Estos principios se deben reinterpretar de forma armónica y complementaria, priorizando o atendiendo cuestiones como la eticidad de las decisiones legales y económicas (VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 2000, p. 106); la reducción de la discrecionalidad en las decisiones legales a través de controles de oportunidad (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, p. 122); el nuevo papel de la eficacia como criterio delimitador del cumplimiento de la legalidad administrativa, en tanto que ésta no limita la acción pública, sino los objetivos a alcanzar por la Administración (SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 100-101 y 120-125); y la concepción de la eficacia, la economía y la eficiencia como deberes jurídicos de actuación administrativa dirigidos a obtener los objetivos perseguidos, sin vulnerar el ordenamiento jurídico, al menor coste, que forman parte del deber constitucional de buena administración (PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, pp. 433-441 y 470-480).

⁷⁸² La doctrina tiende a identificar la inserción de la calidad o la excelencia entre los objetivos del control de la actividad-económico financiera, con la calidad del servicio que se presta al ciudadano y el grado de satisfacción de los usuarios, FUENTES VEGA, S., *op. cit.*, 1999, pp. 605-607. En mi opinión, el examen de la calidad de los servicios públicos es una cuestión de control administrativo que en la actualidad corresponde realizar, en el ámbito estatal, a la AEVAL, y únicamente podrá ser objeto de control por parte de las instituciones de control financiero en tanto que los objetivos de calidad se inserten como objetivos propios de los programas presupuestarios, en cuyo caso existiría una concurrencia de competencias entre el control de calidad administrativo y el control de los objetivos de los programas presupuestarios que debería resolverse puntualmente en cada caso. A las instituciones de control financiero les corresponde exclusivamente, por su parte, el control de la calidad de los servicios financieros (*v. gr.*, si los servicios de recaudación tributaria se realizan de forma rápida y transparente para los ciudadanos o si los edificios administrativos resultantes de las obras contratadas cubren los estándares de calidad *preestablecidos*).

(*responsabilidad social*) y la protección de los intereses financieros públicos mediante la lucha contra el fraude y la corrupción (*probidad*).

La *accountability* es un término que está de moda para hablar de la buena gestión pública y puede definirse, en su concepción amplia, como la carga impuesta a las instituciones y a las personas que integran el Gobierno y la Administración de responder ante las instituciones públicas, los ciudadanos y la Sociedad en su conjunto por los servicios públicos prestados. Esta versión renovada del principio revolucionario de que 'toda comunidad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su conducta' (art. 15 DDHC) se está extendiendo desde los puntos de vista subjetivo, objetivo y material para sujetar a los poderes públicos, como se ha señalado, a sistemas normativos cada más extensos y complejos, que establecen sobre los agentes públicos una responsabilidad de cuatro direcciones: (a) la responsabilidad vertical externa hacia las instituciones políticas y judiciales, (b) la responsabilidad vertical interna en el ámbito gubernativo-administrativo, (c) la responsabilidad horizontal dirigida a los agentes económicos con los que se relaciona la Administración, y (d) la responsabilidad horizontal hacia la Sociedad en su conjunto⁷⁸³.

La probidad de los agentes públicos, como medida especial de su responsabilidad dirigida a combatir el fraude y la corrupción, se establece como un objetivo autónomo de la *accountability* financiera en consonancia con la actitud adoptada por la Unión Europea y las recomendaciones de las instituciones internacionales. La corrupción constituye un supuesto específico de mala administración de especial gravedad pues implica no sólo una mala gestión de los recursos financieros, sino un 'desgobierno' que transforma la actividad pública de intereses generales en una actividad a favor de intereses personales. Este carácter cualificado de las prácticas corruptas, que supone formas específicas de comisión y la implicación interesada de los malos gestores, motiva que su prevención y persecución

⁷⁸³ Vid. PORRAS NADALES, A., *op. cit.*, 1994, pp. 110-114; y HOEK, F., VON MONFORT, G. y VERMEER, C., «Enhancing public accountability in the Netherlands», *OECD Journal on budgeting*, vol. 5, nº 2, 2005, p. 72. El significado de la *accountability* va más allá de la rendición de cuentas financieras o contables, abarcando los resultados operativos y de eficacia, y la responsabilidad directa y la derivada de la posición jerárquica, PICHARDO PAGAZA, I., *op. cit.*, 2004, p. 51. En este sentido, RUBIN define la *accountability* como la capacidad de un actor para demandar una explicación o justificación de otro actor por estas acciones y para recompensar o castigar a este segundo actor sobre la base de este rendimiento o esta explicación («The might of accountability and the anti-administrative impulse», en *Michigan Law Review*, agosto, vol. 103, Issue 8, 2005, p. 2119). «[E]s fundamental que gobernantes y administradores de la cosa pública se habitúen a la rendición de cuentas sobre sus decisiones y, sobre todo, que el poder se ejerza desde la explicación, desde la razón, desde la luz, desde la transparencia, desde la motivación inherente a la posición que se tiene desde arriba», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *op. cit.*, 2006, p. 38.

precise de procedimientos y facultades específicas y personal especializado, lo cual únicamente se puede garantizar desde un tratamiento independiente de este problema como objeto de control. No hay que olvidar que los actos corruptos pueden cumplir formalmente la legalidad administrativa sobre gastos e ingresos y la eficiencia económica (v. gr., el soborno sin sobreprecio a través de adjudicaciones directas en supuestos previstos normativamente), por lo que su existencia puede quedar oculta en los controles ordinarios sobre la buena administración.

Por último, los *objetivos institucionales* son los que justifican la existencia de las instituciones de control financiero a través de su capacidad de influir en el entorno mediante el asesoramiento parlamentario sobre la idoneidad de la Cuenta General del Estado y la calidad de la gestión económico-financiera pública (*asesoramiento parlamentario*), el asesoramiento a las entidades gestoras públicas sobre las medidas a adoptar para la mejora de la administración financiera (*asesoramiento gubernativo-administrativo*), la información social de la situación de la buena gestión financiera de las instituciones públicas (*asesoramiento social*), y el auxilio y la colaboración con la Administración de Justicia y otros órganos encargados del control público (*asesoramiento forense*).

Estos deberes de transparencia y colaboración se insertan habitualmente como una fase más de los procedimientos de control de la buena administración, pero, dada su importancia institucional, adoptan, en ocasiones, manifestaciones con identidad propia, como el informe general de los resultados de control financiero permanente de la IGAE o el informe de la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas. Estos objetivos de carácter informativo constituyen una función consultiva o de asesoramiento, la cual, como afirma PONCE SOLÉ con referencia al Consejo de Estado, se integra como una manifestación más del deber constitucional de buena administración, pues se dirige al correcto funcionamiento de los órganos activos de las Administraciones Públicas⁷⁸⁴.

En definitiva, la propuesta de actualización de los objetivos de control financiero se definiría en los siguientes términos:

Propuesta nº 4. Revisión legal de los objetivos del control financiero para asumir los nuevos planteamientos de la buena administración, la accountability y la colaboración interinstitucional: se modificará la normativa legal con el fin de establecer

⁷⁸⁴ PONCE SOLÉ, J., *op. cit.*, 2001, p. 369. La problemática de los deberes de transparencia y colaboración se analizará más detenidamente en el próximo *apartado 4* de este *Capítulo*.

una definición de los objetivos de las instituciones de control financiero actualizada a los nuevos principios de buena administración financiera. En concreto, se deberán modificar los arts. 9 LOTCu, 27.1 LFTCu y 142.1 LGP para establecer como nuevos objetivos del control financiero los siguientes:

a) los *objetivos de buena administración financiera*, dirigidos a la validación de las prácticas de buena gestión financiera bajo los principios de integridad, legalidad, contabilidad, economía, eficacia y calidad.

b) los *objetivos de responsabilidad*, para la exigencia de la responsabilidad de las instituciones y las autoridades públicas bajo los principios de rendición de cuentas, responsabilidad pública, responsabilidad social y probidad,

(c) los *objetivos institucionales*, como la transparencia y la colaboración con otras instituciones y con la sociedad civil con fines de información y mejora de la actuación pública.

3.2. Las funciones inspectoras de las instituciones de control financiero y su planificación: el principio de proactividad en la investigación del fraude a los intereses financieros públicos.

Las instituciones de control financiero realizan parte de sus verificaciones por mandato *ex lege* de su normativa reguladora o de normas sectoriales, pero una buena parte de sus actuaciones deben iniciarse de oficio o a petición de terceros. Por lo tanto, en el plan de actuaciones anual definido por cada institución se incluyen una serie de controles 'voluntarios' que, como señala GIL IBÁÑEZ, pueden seleccionarse de forma *proactiva*, cuando el órgano de control adopta la iniciativa para su ejecución; o *reactiva*, cuando su realización deriva de la denuncia o instancia de personas o instituciones interesadas⁷⁸⁵.

Como se ha estudiado *supra*, los órganos de control suelen adoptar una actitud exclusivamente reactiva en la investigación de la corrupción, centrándose en la ejecución de controles de carácter fiscalizador y formal, y huyendo de la realización de inspecciones, ordinarias o sorpresivas, dirigidas a conocer la realidad material de la gestión financiera y la posible existencia de actuaciones opacas para los registros contables. De forma genérica se puede afirmar que las inspecciones financieras únicamente se ponen en marcha en los supuestos de signos evidentes de defraudación o de delitos flagrantes, sustentándose la generalidad de las actuaciones

⁷⁸⁵ GIL IBÁÑEZ, A.J., *op. cit.*, 1998, p. 84.

de control en el examen formal de los registros contables y los expedientes administrativos⁷⁸⁶.

En sentido contrario, los orígenes de la IGAE revelan que en su etapa clásica inicial se trataba de una institución centrada en la intervención de los ingresos y gastos, con predominio del control material de los fondos públicos, y no será hasta la etapa moderna, que se consolida a partir de la LACHP de 1911, cuando se incorpore la fiscalización de la legalidad formal de los expedientes administrativos. Más tarde, los intentos en la época republicana y en la renovación hacendística de los años 60-70 de incorporar una inspección financiera que compruebe la realidad y la efectividad del funcionamiento de los servicios quedaron preteridos por razones políticas y de índole corporativo, sin que hasta el momento se hayan vuelto a recuperar. Posteriormente, la evolución de la LGP de 1977 consolidó un modelo bifuncional con una denominada 'función interventora' de índole predominantemente jurídico y formal, y un 'control financiero' volcado en el análisis formal de la gestión administrativa. En este modelo, la función interventora, carente *per se* de iniciativa propia, pues únicamente se ejerce por mandato *ex lege*, ha reducido sus limitadas competencias y facultades para el ejercicio de los controles materiales extemporáneos (*v. gr.*, la inspección de dependencias militares) y la adopción de la iniciativa procesal que la vinculaba directamente con la lucha contra el fraude (*v. gr.*, la denominada función inherente de interponer recursos y reclamaciones). Por su parte, el control financiero, en su doble modalidad actual de control financiero permanente y auditoría pública, adoptó desde un principio la técnica de auditoría, de naturaleza claramente inspectora, para la realización de sus actuaciones. Sin embargo, la falta de sustantividad propia del objetivo de investigar las posibles actuaciones defraudatorias y la prevalencia de la llamada 'fiscalización a posteriori' han motivado, entre otros factores, que en los planes de control financiero permanente y de auditoría pública predominen casi en exclusividad las auditorías basadas en un análisis formal, y en muchos casos legal, de los expedientes administrativos; sin más conexión con el control de los sectores de alto riesgo de defraudación que aquellas auditorías, como las privatizaciones, directamente preestablecidas legislativamente. La única manifestación relevante de las funciones inspectoras es, en estos momentos, el procedimiento de emisión de los informes especiales para las irregularidades que se detecten en el ejercicio de la función

⁷⁸⁶ La tendencia generalizada de los órganos de control, tanto consultivos, como fiscalizadores y de inspección, a ejercitar funciones de carácter formal que no impliquen repercusiones de gran calado político ha sido examinada más detenidamente para el conjunto de instituciones de control estatales en el *Capítulo Primero*.

interventora y el control financiero, establecido para dar cumplimiento al deber de cooperación con la Administración de Justicia, pero que presenta un carácter muy limitado en relación con la lucha contra la corrupción pues se trata de un procedimiento incidental que tiene que traer causa de la tramitación de una actuación de control previa, lo que impide la iniciación de una investigación autónoma. La consecuencia de esta preterición de las funciones inspectoras y de investigación entre las funciones y los planes de actuación de la IGAE es la escasa relevancia de los supuestos de corrupción detectados por el órgano superior de control financiero interno de la Administración Estatal, como se deduce de las Memorias anuales de la propia institución y del Tribunal de Cuentas⁷⁸⁷.

De la misma forma, el Tribunal de Cuentas nace con una finalidad dirigida a la salvaguarda material de los recursos públicos, inicialmente propiedad del monarca y posteriormente de todos los ciudadanos, para lo cual ha ostentado, hasta la nueva etapa constitucional de 1978, el ejercicio de una función como la censura de cuentas, en la que se encontraba encargado del examen y el enjuiciamiento de las cuentas públicas, llegando en algunas etapas históricas a estar capacitado para imponer castigos penales; pero la excesiva vinculación de la institución a la predominancia del examen de las cuentas rendidas, unido a su tradicional inactividad denunciada reiteradamente por la doctrina, ha establecido una cultura de control basada en la formalidad de los justificantes presentados que huye de la investigación de la realidad que se encuentra detrás de los documentos formales. El renacido Tribunal de Cuentas postconstitucional ha establecido una función fiscalizadora que, realizada a través de técnicas de auditoría y dirigida al examen de la legalidad y la buena gestión económica, junto con otras funciones accesorias, como la fiscalización de los contratos públicos o los partidos políticos, debiera permitir la investigación de las actuaciones fraudulentas contra los intereses financieros públicos. Así, los programas de fiscalización inciden en materias especialmente sensibles en materia de corrupción, pero los objetivos del control, según se deduce de los informes emitidos, priorizan la legalidad y la eficacia, lo que unido a las limitaciones de las facultades investigadoras (*v. gr.*, la facultad de captación de información de terceros) y la citada cultura formalista de la propia institución motiva escasos resultados en la lucha contra la corrupción. Los informes de fiscalización muestran de manera reiterada la comisión de numerosas infracciones legales y actos ineficientes, pero, con carácter general, los

⁷⁸⁷ La evolución y situación actual de la función inspectora y la planificación de actuaciones como instrumento de la IGAE destinado a la lucha contra la corrupción ha sido analizada en el *Capítulo Segundo*.

resultados del control se limitan a hacer constar la comisión de estas irregularidades, sin dirigir sus investigaciones a la posible existencia de actos fraudulentos y responsabilidades. La consecuencia es que la obligación constitucional de informar de las responsabilidades detectadas en el examen de las cuentas queda normalmente vacía de contenido⁷⁸⁸.

Por el contrario, el control de las subvenciones públicas se ha desvinculado de esta tendencia formalista y ha configurado un sistema de verificación e inspección similar al establecido para el control tributario, en el que participan diferentes instituciones públicas. En primer lugar, el Departamento o entidad concedente de la subvención realiza un control formal, de carácter fiscalizador, del empleo de los fondos entregados, a partir normalmente de las cuentas justificativas recibidas de los beneficiarios de las subvenciones (art. 32 LGS). En segundo lugar, la IGAE ejerce el llamado control financiero de subvenciones, de naturaleza inspectora, tratando de averiguar los hechos conocidos u ocultos, para lo cual el personal controlador ostentará la condición de autoridad (art. 47.1 LGS). Este doble sistema de control fiscalizador e inspector trata de analizar la debida aplicación de los fondos otorgados a los particulares y, en el caso de incumplimientos, exigir las responsabilidades correspondientes conforme a los reintegros y al régimen sancionador y de reintegros previsto en los arts. 36 a 43 y 52 a 69 de la citada normativa⁷⁸⁹.

⁷⁸⁸ La evolución y situación actual de las funciones fiscalizadoras y los programas de fiscalización del Tribunal de Cuentas como medio de investigación de las prácticas corruptas han sido analizadas más detenidamente en el *Capítulo Tercero*.

⁷⁸⁹ GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2007b, pp. 20-21. Las similitudes entre el procedimiento de control financiero de subvenciones y el procedimiento de inspección tributaria pueden detectarse de manera evidente en la forma de iniciación (plan de inspección o control tributario/plan de auditorías), el plazo de duración (doce meses en ambos casos), las causas de ampliación de dicho plazo (idénticas al art 29.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), la obligación de colaboración con los interventores (que incluye el "libre acceso a la información de cuentas bancarias"), la documentación de las actuaciones (en diligencias e informes) o los efectos de dichos informes (conformidad o disconformidad); pero aún pueden encontrarse tres aspectos en los que ambos procedimientos se diferencian: la posibilidad de que el control financiero pueda realizarse por auditorías privadas, la participación de una dualidad de entidades públicas (gestor público e interventor) en el resultado del control de subvenciones, y el carácter de actuaciones simplemente «internas, de trámite» del control financiero y no de un auténtico procedimiento administrativo, SESMA SÁNCHEZ, B., «El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones», *APu*, nº 35, 2005b, pp. 25-26. La naturaleza inspectora del control financiero de subvenciones había sido tempranamente puesta de manifiesto por CAYÓN GALIARDO, A., *op. cit.*, 1986, pp. 184-185 y 188-191; y reiterada por MUÑOZ PÉREZ, A., «Reflexiones en torno a la reforma del derecho sustantivo y de control en materia de gasto público subvencional», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 257-265.

Desde la perspectiva internacional, las conclusiones del Informe NOLAN ya señalaban a las auditorías ordinarias como un instrumento importante para descubrir las irregularidades acaecidas en la actividad económico-financiera, tanto estén motivadas por casos de «fraude o corrupción flagrante» como si acontecen por «el relajamiento de los procedimientos correctos». Por lo tanto, la auditoría pública debería estar en condiciones de revisar el papel de los auditores en los asuntos de 'buena conducta' mediante la atribución y el ejercicio de «derechos de inspección para todo gasto público» y la «revisión de los procedimientos de auditoría»⁷⁹⁰.

Esta problemática sobre la función investigadora del fraude de la auditoría pública ha sido abordada por la INTOSAI en el *Seminario sobre El papel de las EFS en la lucha contra la corrupción y mala gestión de 1996*, concluyendo que la colaboración de las EFS en esta materia debía partir de la preparación independiente de programas de auditoría en los que, previa averiguación metódica de los sectores especialmente amenazados, se determinase el valor relativo de las auditorías sobre la corrupción y la mala gestión. La totalidad de participantes coincidieron en señalar como principales factores de riesgo en esta materia a los siguientes sectores: (a) procedimientos de adjudicación pública para la adquisición del suministro de bienes y la prestación de servicios; (b) inversiones, incluida la construcción de obras públicas; (c) concesión de subvenciones; (d) concesión de permisos, autorizaciones y licencias; (e) exacción, recaudación y cálculo de impuestos; (f) desvinculación de servicios públicos; y (g) contratación de personal⁷⁹¹.

En sentido contrario con estas recomendaciones, las instituciones de control interno y externo de la Unión Europea han mantenido el principio de que a los órganos de auditoría únicamente les corresponden funciones preventivas en relación con el fraude y la corrupción, pues carecen de las competencias y facultades propias de los órganos encargados de la represión penal. La OLAF ha venido a suplir esta carencia al atribuírsele las funciones de investigación administrativa de la Comisión en un doble campo: (a) la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de la Comunidad, y (b) los hechos graves, ligados al desempeño de actividades profesionales, potencialmente constitutivos de incumplimientos de las obligaciones de los funcionarios y los agentes de las Comunidades, que puedan dar lugar a responsabilidades disciplinarias y, en su caso, penales (art. 2 DOLAF y art. 1.1 del Reglamento 1073/1999). En el marco de las

⁷⁹⁰ Vid. COMMITTEE ON STANDARDS IN PUBLIC LIFE, *op. cit.*, 1996, pp. 15 y 109-110.

⁷⁹¹ NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *op. cit.*, 1996, pp. 92-95 y 102-103.

investigaciones externas ejercerá las competencias atribuidas en los Reglamentos 2988/1995 y 2185/1996 sobre los Estados miembros o incluso terceros países, y llevará a cabo las tareas de colaboración entre la Comisión y los Estados miembros y será el interlocutor directo con las autoridades policiales y judiciales (art. 3 Reglamento 1073/1999). En las *investigaciones internas* ejercerá las competencias de la Comisión sobre actividades ilegales y hechos graves que den lugar a responsabilidades del personal comunitario (art. 4 Reglamento 1073/1999), basándose en las Decisiones 1999/394/CE y 1999/396/CE en cumplimiento de los Tratados, en particular, del protocolo sobre los privilegios e inmunidades, y del estatuto de los funcionarios de las Comunidades Europeas. La principal limitación de estas inspecciones es su falta de carácter sistemático, pues únicamente se pueden abrir en los casos de sospechas suficientemente fundadas de daños a los intereses financieros comunitarios (art. 1.3 Reglamento 1073/1999)⁷⁹².

Por el contrario, la *Government Accountability Office*, creada inicialmente por la *Budget and Accounting Act* de 1921 con la finalidad de ayudar al Congreso a controlar la gestión financiera del Gobierno federal, centrándose en el análisis exhaustivo de los justificantes y facturas del gasto, paulatinamente ha ido modificando sus funciones hacia la auditoría contable y a la evaluación de programas, y, a partir de los años 80, a la prevención del derroche y el fraude. De esta forma, las funciones fiscalizadoras de la GAO se extienden, en la actualidad, más allá del mero análisis formal de la

⁷⁹² Vid. UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *op. cit.*, s.f.b, pp. 3-5. Las potestades de inspección de las instituciones de la Unión Europea en las diferentes áreas de interés comunitario (competencia, pesca, finanzas, etc.) pueden ejercitarse directamente por la Comisión, a través de los aparatos administrativos de los Estados miembros o en concurrencia entre los órganos comunitarios y nacionales, si bien en materia de lucha contra el fraude se han centralizado los mecanismos de inspección en torno a la OLAF, GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 309-311, 419-422 y 436-437. La mayor innovación de la reglamentación de la OLAF es la atribución de las investigaciones internas, como consecuencia de la permanente muestra de insatisfacción del Parlamento en esta materia y las propuestas en este sentido del *Informe Especial 1/1998 del Tribunal de Cuentas Europeo* y del *Primer Informe de la Comisión de Expertos Independientes*, vid. SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 196-201. Estas funciones inspectoras de la OLAF se insertan como el último nivel del sistema de control interno comunitario, el cual, tras las reformas propiciadas por las ineficiencias detectadas, ha adoptado, a través del Reglamento financiero CE/EURATOM nº 1605/2002, de 25 de junio, la 'cultura de la autonomía de gestión' por la cual los controles previos se trasladan al propio gestor, para a continuación realizarse un control posterior por las unidades de auditoría interna dependientes orgánicamente de la entidad auditada y funcionalmente del Servicio de Auditoría Interna, y, finalmente, el control de la OLAF, URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2006, pp. 22-24.

documentación contable; incluyendo, tanto la investigación del uso y destino de los fondos públicos como la evaluación de los programas y las actividades federales⁷⁹³.

Por ello, ha incluido expresamente entre sus funciones la *investigación de las alegaciones de actividad ilegales e impropias*, creando una unidad específica, la *FSI*, que actúa de forma proactiva en la lucha contra el despilfarro y el fraude, pues no se limita a analizar las denuncias que recibe, sino que realiza investigaciones específicas sobre los pagos incorrectos, los asuntos de seguridad o las áreas de alto riesgo⁷⁹⁴.

Además, presta una especial atención desde 1990 al programa de '*High Risk Areas*' con el fin de identificar vulnerabilidades relacionadas con el fraude (*fraud*), el despilfarro (*waste*), el abuso (*abuse*) y la mala gestión (*mismanagement*), y posteriormente ha incrementado sus objetivos para designar áreas asociadas con programas y operaciones de gobierno en relación con la economía, la eficiencia, la efectividad, la responsabilidad y la sostenibilidad. La determinación de los programas y las funciones del Gobierno federal que deben ser considerados '*high risk*' se realiza a través de la valoración de uno de estos dos criterios: (a) un *problema inherente* a la propia naturaleza del programa, que le hace susceptible de fraude, despilfarro o

⁷⁹³ La GAO tiene reconocido institucionalmente el carácter de autoridad y el reforzamiento formal del derecho al acceso a cualquier documentación e información necesaria para la realización de sus auditorías por la Ley de la GAO de 1980, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 1998, pp. 260 y 266. Desde el punto de vista funcional, se puede decir que la GAO no ha sido nunca un simple órgano fiscalizador de los fondos públicos, sino que, en mayor o menor medida, siempre se ha ocupado de la evaluación de las políticas públicas del gobierno federal, vid. JIMÉNEZ RIUS, P., «La evaluación de políticas públicas en los Estados Unidos y el papel de la *General Accounting Office*», *APu*, nº 31, 2003, pp. 34-43. En los años 90 estos trabajos se dirigieron prioritariamente a materias y áreas que permitieran reducir el déficit presupuestario mediante el seguimiento de sectores de alto nivel de gasto o ingreso, así como aquellos especialmente expuestos a fraudes o ineficiencias derivadas de la mala gestión, ORDOQUI URDADI, L., *op. cit.*, 1996, pp. 67-69. Acerca de las etapas de la evolución técnica de la GAO, vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 1998, pp. 260-262; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 54-67; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2006, p. 7.

⁷⁹⁴ Así, por ejemplo, el *Plan Estratégico de Fiscalización de 1995* incluía dentro de las cinco áreas de trabajo de la GAO «el control del gasto en orden a la corrección del fraude, de abusos y de la mala administración de los fondos públicos» y el *Plan Estratégico 2000-2005* introducía, entre los factores en los que debe influir la institución, «la mejora en la exigencia de responsabilidades contables que deben de adaptarse al nuevo papel que desarrolla el nuevo ejecutivo», JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 110-115. En el *Plan Estratégico 2007-2012* el combate contra el fraude, los abusos y el despilfarro es un tema transversal que se incluye entre los objetivos relacionados con la seguridad, la sostenibilidad, el crecimiento económico y la competitividad y la independencia global, y, en especial, se seguirá dando un tratamiento preferente al análisis de las Áreas de Alto Riesgo en tanto que implican un mayor riesgo de vulnerabilidades vinculadas con la mala administración, UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *GAO'S Strategic Plan for FY 2007-2012*, www.gao.gov [ref. 9 de julio de 2009], 2007b, pp. 130, 145 y 148-149; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *Forces that will shape America's future: Theme from GAO's strategic plan 2007-2012*, www.gao.gov [ref. 9 de julio de 2009], 2007c, p. 36.

abuso; y (b) un *problema sistémico* en la gestión del programa relativo a su soporte de gestión, sistema financiero, supervisión o procedimiento que le convierte inefectivo y crea debilidades materiales. Además, se consideran como factores de riesgo cualificados las áreas públicas relativas a la salud y la seguridad, distribución de servicios, seguridad nacional, defensa nacional, crecimiento económico o derechos personales o ciudadanos; los riesgos que podrían causar significativos perjuicios a los servicios, fallos en los programas, lesiones o pérdidas vitales, o reducir significativamente la economía, la eficiencia o la efectividad; así como la exposición a pérdidas monetarias u otros términos cuantitativos⁷⁹⁵.

En esta misma línea, la incidencia de la corrupción sobre la ayuda al desarrollo ha llevado al Banco Mundial a investigar, a través del Departamento de Integridad Institucional (INT), las denuncias sobre defraudaciones en los proyectos financiados por el Banco, tanto a nivel interno como externo, y los instrumentos para reforzar los sistemas nacionales de lucha contra la corrupción. Como instrumento *proactivo* para combatir esta lacra, la INT ha desarrollado el programa 'Examen detallado de la ejecución de proyectos' (*Detailed Implementation Review —DIR—*) que ayuda a los países en desarrollo a identificar los riesgos de fraude, corrupción y mala gestión en los proyectos financiados por el Banco. Las conclusiones del DIR sirven de base para elaborar recomendaciones y fortalecer tanto el control del Banco como el de los gobiernos y donantes⁷⁹⁶.

En el ámbito español, la Declaración de Pamplona promovida por los OCEX autonómicos ha recogido la iniciativa de la GAO norteamericana de la identificación de las áreas de alto riesgo entre los criterios prioritarios para la elaboración de los programas de fiscalización, tal y como han hecho numerosas EFS dado los excelentes

⁷⁹⁵ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 1998, pp. 268-269. Las '*high risk areas*' han servido para identificar y resolver problemas de serias debilidades en ámbitos importantes de la gestión de los recursos públicos, habiendo incluido en este catálogo desde 1990 a 2007 un total de 47 áreas, de las que 18 se han excluido del sistema al ser atendidas las recomendaciones de la GAO por parte de las agencias y los servicios afectados. En el ejercicio 2007 se han incorporado tres nuevas áreas: la capacidad y la financiación de los transportes, la efectiva protección de las herramientas básicas para la seguridad nacional y la supervisión federal de las ayudas alimenticias; UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE, *Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks*, www.gao.gov [ref. 6 de octubre de 2008], noviembre, 2000, pp. 1-15; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *High-Risk Series: An update*, www.gao.gov [ref. 6 de octubre de 2008], enero, 2007, pp. 1-9.

⁷⁹⁶ Este examen se lleva a cabo en colaboración con las oficinas del Banco en los diferentes países. Entre las principales conclusiones globales de las investigaciones de INT y de los hallazgos de los DIR cabe destacar que las estrategias urdidas por individuos corruptos son, a grandes rasgos, similares ya sea en África, Asia, Europa, América Latina u Oriente Medio, BANCO MUNDIAL, «Institutional Integrity», www.worldbank.org [ref. 6 de octubre de 2008], s.f.

frutos obtenidos por esta técnica en relación con la mejora del control de los fondos públicos. Así, se propone desde este foro el prestar una especial atención a áreas como las subvenciones, las obras públicas y el urbanismo; así como a otros sectores como la salud, la educación o el bienestar social⁷⁹⁷.

Los ejemplos anteriores demuestran la fortaleza de una actitud *proactiva* en la lucha contra la corrupción por parte de las instituciones de control financiero mediante el ejercicio de las funciones de inspección ordinarias y extraordinarias, sin que sea cierto el principio de que los órganos administrativos no pueden investigar los actos fraudulentos, sino únicamente detectarlos accidentalmente en el curso de sus actuaciones. La traslación de estas experiencias a la IGAE y el Tribunal de Cuentas debe conllevar reformas legislativas y técnicas relativas a la definición de la función de inspección de ambas instituciones y a la planificación de sus actuaciones mediante la aplicación de una adecuada técnica de análisis de riesgos⁷⁹⁸.

En primer lugar, las instituciones de control financiero deben asumir expresamente en su normativa reguladora las *funciones de inspección* dirigidas a conocer la realidad de la actividad financiera pues, como dice GARCÍA URETA, la complejidad de las sociedades modernas nos ha adentrado en un proceso normativo que pretende dar respuesta a todas las cuestiones que se plantean ante las Administraciones Públicas. Sin embargo, como es constatable, la aprobación de normas no implica su efectividad, ya que, como es sabido, 'el papel lo soporta todo', por lo que debe acudir a la inspección del cumplimiento de las disposiciones vinculantes para acabar con el predominio del 'muro de papel' que impide «calibrar la virtualidad real de las normas y cómo se lleva a cabo la aplicación efectiva de las mismas»⁷⁹⁹.

⁷⁹⁷ JIMÉNEZ RIUS, P., «Una nueva etapa en el control externo del sector público español», AA, nº 18, 2007c, pp. 2221-2212.

⁷⁹⁸ En todo caso, no debe olvidarse que todo proceso modernizador, y más cuando, como es el caso, se parte, tal y como se ha estudiado, de unas instituciones permanentemente actualizadas y puestas al día desde el punto de vista normativo y técnico, requiere del impulso y apoyo de todos los sujetos que intervienen en su concepción y ejecución, tanto en el plano político, directivo y técnico, pues, como dice MORÁN PÉREZ, M. como conclusión a su investigación sobre el sistema de control interno, este proceso de cambio resulta ya familiar a quienes se han adentrado en el entramado de la Administración española y, en concreto, «el tránsito del control *formal* al control *real* o material (con los efectos y resultados que el ejercicio de éste pueda aportar a sus múltiples destinatarios) es un camino largo, incómodo y tortuoso» (*op. cit.*, 2007, pp. 237-238).

⁷⁹⁹ La expresión 'muro de papel' corresponde al Abogado General GEELHORD en el asunto C.494/01, *Comisión vs. Irlanda* (2005), RC 1-3331, apt. 29 de sus Conclusiones, GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, 25-26.

Por una parte, la IGAE debe recuperar, debidamente actualizada, la dualidad de 'función interventora', de naturaleza fiscalizadora, y 'control financiero,' con carácter de inspección financiera, que preconizaba la legislación presupuestaria de los años 70 y principios de los 80. De esta forma, el control financiero permanente y la auditoría pública no deben repetir el mismo patrón formalista del control previo, sino recuperar el carácter inspector propio de la técnica de auditoría para la investigación de la regularidad de la gestión de los recursos públicos en sus diferentes aspectos (legalidad, economía, calidad, etc.).

Por otro lado, el Tribunal de Cuentas debe dotar a la llamada 'función fiscalizadora' del carácter *proactivo* que históricamente le ha correspondido, aunque muchas veces de forma únicamente nominativa, mediante el desarrollo de unas actuaciones de control dirigidas, mediante la plena asunción de la técnica de la auditoría, a investigar la realidad, contable o extracontable, relativa a la gestión de los recursos públicos⁸⁰⁰.

En segundo lugar, la *planificación* debe seguir los pasos marcados por las reflexiones de VELARDE FUERTES sobre el futuro del Tribunal de Cuentas, en las que destaca que, para que esta institución pueda ejercer sus finalidades de avisar al Poder Legislativo y al ciudadano de las actuaciones incorrectas del Poder Ejecutivo, debe cambiar radicalmente la óptica del examen de la eficiencia de la mayor parte de los sectores públicos. En relación con el asunto de la corrupción, y tal como ya señaló en su voto particular al informe sobre el asunto FILESA, las normas técnicas de auditoría deben establecer la necesidad de que los trabajos de fiscalización se ejerciten por procedimientos específicos que identifiquen con claridad el alcance y los objetivos perseguidos, y la aplicación de la técnica de auditoría como parámetro de funcionamiento⁸⁰¹.

El método de la planificación ha permitido racionalizar la utilización de los recursos del control, estableciendo métodos selectivos para la determinación de los controles a realizar, pero, por el contrario, como se ha analizado *supra*, ha supuesto una falta de definición y transparencia del alcance de las actuaciones realizadas por

⁸⁰⁰ NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2009, pp. 41-43. En este sentido, la anteriormente citada actuación conjunta de los EFS europeos encontró debilidades en la investigación en mayor profundidad de las irregularidades detectadas en los trabajos de fiscalización y recomendó que «[d]ebe ser llevado a cabo por los Estados Miembros un análisis más detallado de las irregularidades para descubrir posibles errores sistémicos», vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007, pp. 7-14.

⁸⁰¹ VELARDE FUERTES, J., «Situación actual y futuro del control del Tribunal de Cuentas», *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº 83, 2006, pp. 10-11.

las instituciones de control financiero, pues, al margen de las fiscalizaciones y auditorías expresamente previstas por la normativa vigente, los planes aprobados no aportan información acerca del alcance cualitativo y cuantitativo de las actuaciones programadas. Esta deficiencia supone un lastre especialmente importante en materia de lucha contra la corrupción, ya que las instituciones de control financiero tienden, ante la opacidad del alcance de sus actuaciones, a realizar un mayor número de controles de carácter formal, obviando las actuaciones de carácter inquisitivo, que siempre resultan más complejas. Por ello, los *planes de actuación* deben incluir controles dirigidos a la inspección del fraude y la corrupción, en los cuales se cuantificarán de forma específica el número y el alcance de las actuaciones realizadas y se justificará las actuaciones seleccionadas conforme a un sistema de análisis de riesgo⁸⁰².

En tercer lugar, deben identificarse *áreas de alto riesgo* susceptibles de generar especiales problemas de irregularidades, deficiencias o responsabilidades contables, con el fin de que permanezcan durante un tiempo prolongado en los programas de fiscalización, siguiendo el ejemplo analizado de la GAO estadounidense. Esta selección de las áreas más susceptibles a la existencia de riesgos morales es realizada, como señala JIMÉNEZ RIUS, en los procesos de planificación, pero una enumeración pública de estos sectores contribuiría a realizar un control a medio y largo plazo que permita valorar si los entes fiscalizados corrigen las irregularidades detectadas y adoptan las recomendaciones formuladas⁸⁰³.

⁸⁰² No hay que olvidar que la planificación es una técnica dirigida no sólo a garantizar la eficacia de las actividades inspectoras, sino también a reducir su discrecionalidad, mediante la delimitación *a priori* de los ámbitos y los criterios de selección de las diferentes actuaciones, que se establecen «para evitar discriminaciones en la aplicación de la Ley y como acicate de la objetividad de la Administración», RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 195-196. La planificación estratégica basada en la definición de objetivos y la actividad necesaria para lograrlos, diferenciándolos de los objetivos genéricos, supondrían una selección justificada racionalmente de las actuaciones concretas a realizar que puede contrastarse con «la situación real del Sector Público al que se dirige el plan», NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2006, pp. 313-316. Algunos OCEX han seguido este criterio al establecer legalmente que deben preverse actuaciones suficientes para formarse un juicio sobre la calidad y regularidad de la gestión económica pública, LOZANO MIRALLES, J., *op. cit.*, 1996, pp. 65-66.

⁸⁰³ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 603. En el ejercicio de estas funciones los órganos de control financiero pueden contar con la colaboración de organismos de naturaleza consultiva, tal y como ha realizado Portugal mediante la constitución de un Consejo de Prevención de la Corrupción en 2008 que «trabaja con el Tribunal de Cuentas» en la recogida de información, el seguimiento de la aplicación de las medidas administrativas, la adopción de códigos de conducta y buenas prácticas, y la identificación de áreas de riesgo en relación con la corrupción (ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Más instrumentos contra la corrupción», <http://www.fiscalizacion.es> [ref. 28 de mayo de 2009], 19 de abril, 2009); o el establecimiento de «observatorios permanentes de las reformas administrativas para la prevención de la corrupción» que valoren,

En la IGAE su normativa reguladora establece expresamente algunas materias, como las privatizaciones, que, por su especial importancia, son objeto de auditorías específicas obligatorias en todos los casos, pero, además, dentro de su programación debe incluir un seguimiento de las áreas especialmente sujetas a indicios de defraudación, como son aquellas en las que se han detectado problemas reiterados en los controles realizados regularmente⁸⁰⁴.

En el Tribunal de Cuentas su normativa específica también ha ido introduciendo paulatinamente fiscalizaciones referidas a sectores considerados críticos o especialmente relevantes, como la contratación pública, las modificaciones presupuestarias y, más recientemente, los partidos políticos. A pesar de ello, y teniendo en cuenta que estas fiscalizaciones, como se ha estudiado, se han transformado en buena parte en meros controles formales, la normativa, en especial técnica, debe prever los procedimientos de selección estratégica de las Áreas de Alto Riesgo, asumiendo en este caso la corrupción como un objetivo prioritario⁸⁰⁵.

Las áreas más significativas de riesgo deben determinarse individualizadamente para cada institución sujeta a control, pero, de forma genérica, partiendo de la enumeración realizada por CABEZA DEL SALVADOR, pueden servir de criterios de selección la detección en determinados sectores o entidades de las siguientes situaciones de riesgo⁸⁰⁶:

a través de equipos multidisciplinares, la eficacia de las reformas desde el punto de vista de su rendimiento y la legitimidad desde la óptica de la percepción ciudadana (RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 2007, pp. 164-167 y 182-184).

⁸⁰⁴ En el *Capítulo Segundo* se han señalado los principales riesgos de irregularidades destacados en los informes generales de control financiero permanente y auditoría pública de la IGAE.

⁸⁰⁵ En el *Capítulo Tercero* se han señalado los principales riesgos de irregularidades destacados en las Memorias anuales del Tribunal de Cuentas.

⁸⁰⁶ CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, pp. 44-45. El análisis de riesgos de los diferentes sectores administrativos es necesario, pues los resultados particularizados de cada actuación de control pueden llevar a la conclusión contraria, es decir, que la detección del fraude no es una actividad prioritaria, ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 84. Las propuestas doctrinales de las áreas sobre las que recaen especialmente los riesgos de corrupción han sido numerosas, cfr. SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1997, pp. 202-203; DÁMASO SIMOES, E., y DAVIS, J., «Corrupção na administração publica Portuguesa: Áreas críticas, algunas tipologías e sugestões terapeutica», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 2003, pp. 287 y ss., [citado por RODRÍGUEZ GÓMEZ, C., «Aspectos penales de la corrupción pública en la Administración pública», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004, pp. 191-192]; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 125-127. La selección de estas áreas de alto riesgo puede realizarse desde una perspectiva más amplia que la problemática del fraude, tal y como ha reorientado esta programación la GAO estadounidense, incorporando sectores especialmente importantes desde el punto de la vida social como la sanidad, la educación, la justicia o la defensa; y, en el

a) En *materia de gastos de personal*, la política de contratación de personal laboral e interino sin que se acredite adecuadamente la existencia de una adecuada publicidad y concurrencia; la utilización de los contratos administrativos de trabajos específicos no habituales para, de manera subrepticia, emplear personal vulnerando las anteriores condiciones legales que garantizan la igualdad en el acceso de la función pública o el pago de retribuciones no previstas legalmente, tales como dietas, horas extras y otras gratificaciones.

b) En *materia de contratación administrativa*, la deficiencia de los proyectos elaborados, las adjudicaciones directas no justificadas, el abuso del procedimiento de urgencia, la adquisiciones de bienes y/o estudios no necesarios, los criterios de selección dirigidos, las desviaciones en precios y calidades, la concentración de adjudicatarios, etc.

c) En *materia de subvenciones y otras ayudas*, las concesiones no justificadas, la utilización para otros fines, las ayudas a la formación, la financiación de partidos políticos, los controles *a posteriori* insuficientes, etc.

d) En *materia de gestión urbanística*, las modificaciones no justificadas de planeamiento, las recalificaciones y reclasificaciones de suelo arbitrarias, las ventas de parcelas públicas, etc.

e) En *materia de impuestos*, las prescripciones interesadas, las liquidaciones no adaptadas a la legalidad, las inspecciones dirigidas, la falta de seguimiento a determinados deudores, etc.

f) En *materia de tesorería*, la alteración de documentos bancarios, las deficiencias en las conciliaciones y actas de arqueo, la liquidación ineficiente de intereses bancarios, etc.

g) En el *ámbito de la Administración institucional*, la creación de los llamados 'entes satélites' de la Administración (fundaciones y empresas públicas), que se apartan de la normativa administrativa de gestión de los fondos públicos.

h) Por último, en el *control de las privatizaciones y de la externalización de servicios*, las cuantificaciones dirigidas, la selección no transparente de personal, etc.

mismo sentido, se ha decantado la doctrina española, vid. NIETO DE ALBA, U., «El reto ético del control democrático», *RECE*, nº 12, 2002, pp. 215-226; y VELARDE FUERTES, J., *op. cit.*, 2006, pp. 10-21.

En definitiva, la propuesta de reforma para reforzar la función inspectora de las instituciones de control financiero se definiría en los siguientes términos:

Propuesta nº 5. Descripción legal y técnica de la función inspectora y de los criterios para la programación, ejecución e informe de las áreas y entidades de alto riesgo de mala gestión y corrupción: se modificará la normativa legal y técnica para describir la naturaleza inspectora de los controles posteriores, la programación de las actuaciones de control y la definición técnica de las áreas consideradas de alto riesgo. En concreto, las adaptaciones normativas deberían ser las siguientes:

a) Medidas legales relativas a la definición del carácter inspector de los controles posteriores:

– El art. 31 LFTCu debe añadir un apartado 2º que indique que “*estos procedimientos tendrán carácter inspector y se desarrollarán conforme a las normas internas de fiscalización aprobadas por el Tribunal, con independencia de las particularidades técnicas establecidas para procedimientos específicos*”.

– El art. 159 LGP deberá añadir un apartado 4º que indique que “*estos procedimientos [de control financiero permanente] tendrán carácter inspector y se desarrollarán conforme a las normas técnicas de auditoría aprobadas por la IGAE, con independencia de las particularidades técnicas establecidas para procedimientos específicos*”.

– El art. 164 LGP deberá añadir un apartado 3º que indique que “*estos procedimientos [de auditoría pública] tendrán carácter inspector y se desarrollarán conforme a las normas técnicas de auditoría aprobadas por la IGAE, con independencia de las particularidades técnicas establecidas para procedimientos específicos*”.

b) Medidas legales relativas a la definición del alcance y los objetivos de los planes y programas de actuaciones de control:

– El art. 31 LFTCu debe añadir un apartado 3º que indique que “*el programa de fiscalizaciones previsto en el art. 3.a de esta Ley seleccionará las actuaciones fiscalizadoras a realizar en el ejercicio mediante los criterios de análisis de riesgos establecidos en las normas internas de fiscalización, teniendo en cuenta las previsiones legales. Este programa determinará las fiscalizaciones a efectuar en cada ejercicio y su alcance específico, así como una valoración del alcance global de las actuaciones programadas*”.

– Al art. 159 LGP debe modificar el apartado 3º para indicar que *“el plan anual de control financiero permanente elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado, que podrá ser modificado cuando se produzcan circunstancias que lo justifiquen, seleccionará las actuaciones de control a realizar en el ejercicio mediante los criterios de análisis de riesgos establecidos en las normas técnicas de auditoría, teniendo en cuenta las previsiones legales. Este plan determinará las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico, así como una valoración del alcance global de las actuaciones programadas”*.

– El art. 165 LGP debe añadir un párrafo 3º que establezca que *“el plan anual de auditorías seleccionará las actuaciones de control a realizar en el ejercicio mediante los criterios de análisis de riesgos establecidos en las normas técnicas de auditoría, teniendo en cuenta las previsiones legales. Este plan determinará las auditorías públicas a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico, así como una valoración del alcance global de las actuaciones programadas”*.

c) Medidas técnicas relativas a la definición de las áreas de alto riesgo:

– Las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas deben establecer los criterios para determinar las áreas de alto riesgo y los procedimientos para la emisión de los informes de fiscalización que documentarán la fiscalización de estas áreas.

– Las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE deben establecer los criterios para determinar las áreas de alto riesgo y los procedimientos para la emisión de los informes de control que documentarán la fiscalización de estas áreas.

3.3. Las facultades de las instituciones de control financiero: la verdad material como principio de actuación y la mejora de las facultades de información.

Las instituciones de control se legitiman socialmente cuando son capaces de garantizar a los ciudadanos que las entidades que están bajo su tutela han cumplido fielmente con los fines para el cual fueron constituidas, por lo que si sus verificaciones se limitan a comprobar la realidad formal de la actividad administrativa, sin ahondar en la verdad material que subyace detrás, las expectativas de la colectividad quedarán insatisfechas. La confluencia de los nuevos criterios de control debe llevar a abandonar el simple control de legalidad contable o formal, para realizar, en palabras

de RIVERO ORTEGA, un «control de legalidad material de la gestión económica» que refleje en los informes las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas⁸⁰⁷.

A pesar de ello, la propensión común de estos organismos se dirige a realizar, como afirma NIETO GARCÍA en referencia al Ministerio de Hacienda, comprobaciones puramente formales o documentales, sin profundizar en la existencia de despilfarros y corrupciones que precisan indagar en la realidad y no en los papeles. La predisposición de quienes ostentan la titularidad del ejercicio de las funciones y las competencias de control para dirigir sus actuaciones hacia actividades menos 'comprometidas' que la detección de actos irregulares ha sido descrita reiteradamente *supra*, pero cierto es que, como señala ARNEDO ORBAÑANOS en referencia al Tribunal de Cuentas, la imposibilidad de acceso a los libros de los particulares y su obligación de ceñir su trabajo a la información rendida por los cuentadantes «hace muy difícil averiguar si determinadas irregularidades, o ineficiencias presentan las características que permitirían calificarlas de corrupción». El resultado es que, como ha tenido ocasión de analizar PASCUAL GARCÍA, «el concepto de 'investigación' es desconocido en el Tribunal de Cuentas», pues sus posibilidades indagatorias al margen de las cuentas y los registros contables son más que limitadas⁸⁰⁸.

El descubrimiento de la verdad material precisa unas facultades plenas y exorbitantes que permitan a los órganos de control obtener toda la información disponible sobre las actividades económicas realizadas, tanto si estos datos se encuentran en poder de la propia Administración como de los particulares. Como se ha aseverado reiteradamente, los auditores no son policías y, por lo tanto, tienen vedado el empleo de ciertos medios probatorios extraordinarios, como las escuchas telefónicas o las entradas en domicilios, lo que neutraliza la eficacia de estas instituciones en la lucha contra la corrupción; pero ello no es óbice para que esta limitación funcional se extienda a facultades, como la obtención de información de terceros, que no se justifican por razón de su carácter de órgano 'no penal', pues estas

⁸⁰⁷ RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1998, pp. 300-304.

⁸⁰⁸ NIETO GARCÍA, A., *La "nueva" organización del desgobierno*, 3ª reimp., Ariel, Barcelona, 2003, pp. 122-123; y ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., *op. cit.*, 1999, p. 83. «Fruto de esta situación es la existencia de informes de resultados de fiscalización que si se valoran a partir de la información contable rendida pueden ser encomiables, pero que en relación a la realidad extracontable, a veces públicamente divulgada, resultan deplorables», PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, p. 3.

mismas capacidades se reconocen a numerosas instituciones administrativas de control⁸⁰⁹.

En relación con esta cuestión, las facultades del personal controlador de la IGAE para la obtención de información son amplias, pues tiene atribuidas legalmente las facultades de captación y suministro de información de los sujetos controlados a partir del art. 145.2 LGP (*v. gr.*, el acceso a todos los sistemas de información de gestión y de la Administración tributaria por el art. 5.3 RD 2188/1995, y la recepción trimestral de estados de situación de tesorería prevista en el art. 9 RD 640/1987). Además, se encuentra habilitada para solicitar de toda persona natural o jurídica información relacionada con sus relaciones con terceros, que sean pertinentes a efectos de control (art. 145.3 LGP). A pesar de ello, hay que destacar la omisión de una prerrogativa otorgada a los interventores desde la legislación decimonónica, y que fue suprimida por la LGP de 1977, como es la facultad de inspección material relativa, tanto a la revista de personal, recuento de existencias y arqueo de fondos como a la facultad de comprobación de dependencias y establecimientos públicos. Estas capacidades pueden entenderse incluidas en el deber genérico de colaboración asignado a todas las autoridades y empleados públicos (art. 145.2 LGP), y, *de facto*, el personal controlador está ejercitando esta posibilidad en el desarrollo de las actuaciones de control financiero. Sin embargo, la especificidad de estas facultades requiere que se regulen de forma expresa, pues cuando se realizan investigaciones relacionadas con actividades fraudulentas estas prerrogativas pueden ser obstaculizadas por los órganos controlados ante la falta de una previsión específica⁸¹⁰.

Por el contrario, las facultades reconocidas al Tribunal de Cuentas son más limitadas pues únicamente se reconocen la facultades de captación y suministro de información de los sujetos controlados, incluidos los perceptores de subvenciones (arts. 7 LOTCu, 30 LFTCu y 40.2 LFTCu). Además, no se recogen las facultades de captación de información de terceros, que sí están reconocidas en el ámbito del control interno, ni las facultades de captación inmediata de la información (*v. gr.*, inspección material y de entrada en dependencias y establecimientos públicos), que,

⁸⁰⁹ Las facultades de la inspección para requerir la colaboración de todos aquellos que tengan información relacionada con los trabajos de comprobación es una premisa básica atribuida a todos los órganos inspectores, y, a su vez, un deber atribuido a los ciudadanos, empresas y entidades públicas que, como señala el art. 39.1 LRJPAC, está sujeto a la reserva de ley, debiéndose regular de forma concreta y no ilimitada, RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 166-182.

⁸¹⁰ Las facultades de la IGAE y sus limitaciones se han analizado detenidamente en el *Capítulo Segundo*.

como se ha señalado, tampoco están previstas actualmente en la normativa de control interno. Las NIF palián en cierta medida estos problemas previendo la realización de pruebas testimoniales y físicas en el marco de las actuaciones de fiscalización, pero sin el rango normativo suficiente para que puedan vincular a las personas y las entidades que no forman parte del sector público⁸¹¹.

Como ha analizado PASCUAL GARCÍA, la inspección tributaria es un buen ejemplo de las facultades que pueden atribuirse a un órgano de control de naturaleza administrativa para descubrir la realidad material. Así, además de las declaraciones y demás obligaciones informativas a las que están sujetos los contribuyentes, la legislación tributaria otorga a los órganos de inspección importantes facultades derivadas del deber de colaboración de terceros, tanto referentes a la posibilidad de obtener información por captación, que tiene su origen en un requerimiento individual, como de lograr información por suministro conforme a la previsión de una norma legal o reglamentaria (arts. 93 y 94 LGT). Estas facultades de obtención de información frente a terceros son inexistentes en su modalidad de suministro en el ámbito del control financiero y, en cuanto a la información por captación, si bien está prevista a efectos de control interno, no se extiende, como se acaba de justificar, a la esfera del control externo⁸¹².

De la misma forma, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina, el control financiero de subvenciones se ha inspirado en el procedimiento de inspección tributaria y ha establecido unas obligaciones de colaboración o justificación de los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de

⁸¹¹ Las facultades del Tribunal de Cuentas y sus limitaciones se han analizado detenidamente en el *Capítulo Tercero*.

⁸¹² PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, p. 2. En este sentido, BERMEJO VERA, J., ha definido la inspección financiera y tributaria como el 'prototipo por excelencia' de los diferentes tipos de inspección por su completa regulación de los problemas jurídicos que se plantean en esta forma de control (*op. cit.*, 2000, p. 1262). Las obligaciones de información tributarias constituyen una potestad administrativa y un deber jurídico de colaboración para los obligados, que se basa, para los particulares, en las prestaciones personales previstas en el art. 31.3 CE, y para las entidades públicas, en el principio de cooperación institucional deducido del art. 103.1 CE, a pesar de que la mayor parte de la doctrina y jurisprudencia constitucional las considera una manifestación del principio de solidaridad tributaria, vid. SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales y Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001, pp. 31-38; CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento: Discurso leído el día 12 de junio de 2006, en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006, pp. 48-81, 104-123, 170-174 y 200-210; y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «Contestación por el académico Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría y Martínez-Carande», en CALVO ORTEGA, *op. cit. bib.*, 2006, pp. 238-245.

la subvención casi tan amplias como en materia tributaria. Estas facultades del personal controlador incluyen el libre acceso a la documentación objeto de comprobación, el libre acceso a los locales de negocio, la obtención de copia o la retención de facturas o documentos cuando se deduzcan indicios de su incorrecta obtención, y el libre acceso a información de las cuentas bancarias en las entidades financieras donde se pueda haber efectuado el cobro de las subvenciones o con cargo a las cuales se puedan haber realizado las disposiciones de los fondos (art. 46 LGS). Además, se otorga al personal controlador la facultad de requerir la colaboración de todas las autoridades y empleados públicos, los jueces y tribunales, y el Servicio Jurídico del Estado (art. 47.2, 3 y 4 LGS)⁸¹³.

En el Derecho comparado puede citarse el caso de la Oficina de Investigación de Actos Ilícitos (*CPIB*) de Singapur como supuesto extremo de hasta dónde pueden alcanzar las facultades de las instituciones administrativas dedicadas a la lucha contra la corrupción. La CPIB fue creada en los años cincuenta y en 1960 recibió facultades especiales a través de la Ley de Prevención de la Corrupción de Singapur, que autorizaba a recibir información financiera y patrimonial de los funcionarios y sus familias, hasta el punto de que, como señala KLITGAARD, «cuando un funcionario público hace una compra muy costosa, la información se gira al organismo competente». La actividad de control se basa en un exhaustivo sistema de información y responsabilidad que obtiene información a través de un extenso sistema de registros sobre la situación financiero-patrimonial de los funcionarios y mediante la solicitud al público y al sector comercial de denuncias de cualquier tipo de soborno, así como la realización por el Departamento de numerosas inspecciones por sorpresa y medidas de control interno, tales como exigir a los funcionarios en el departamento aduanero la declaración del efectivo y sus efectos personales al inicio de la jornada, presumiendo

⁸¹³ GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2007b, pp. 24-26. El reconocimiento de estas atribuciones en el ejercicio del control financiero de subvenciones «responde a una demanda tradicional de los interventores y, en general, también de los órganos de control externo, que reclamaban un deber de colaboración tan amplio como el que se reconoce a la Inspección en el ámbito tributario», SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2005b, pp. 25-26 y 29-31. Acerca del régimen jurídico de la obligación de colaboración y las facultades del personal controlador previsto en los arts. 46 y 47 LGS, vid. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «Los beneficiarios de subvenciones», en FERNÁNDEZ FARRERES, G., (dir.), *op. cit. bib.*, 2005, pp. 219-222; SESMA SÁNCHEZ, B., *op. cit.*, 2005, pp. 559-565; ARELLANO PARDO, P., *op. cit.*, 2005b, pp. 411-424; PASCUAL GARCÍA, J., *Las subvenciones públicas: Legislación comentada, formularios y procedimientos*, 1ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007, pp. 211-213; y VEGA LABELLA, I. (coord.), *op. cit.*, 2008, pp. 445-447.

que si al finalizarla se encuentran en posesión de una cantidad mayor, ha existido soborno⁸¹⁴.

En un entorno más próximo, la naturaleza administrativa de la OLAF no ha impedido tampoco que reciba importantes facultades para las investigaciones de los asuntos en los que se detecten posibles irregularidades y fraudes que atenten contra los intereses financieros comunitarios, tanto a nivel de investigaciones externas como de investigaciones internas dentro de las propias instituciones comunitarias⁸¹⁵.

A nivel de investigaciones externas frente a los Estados miembros, la atribución de facultades se ha realizado por la asunción de la OLAF de las prerrogativas reservadas a la Comisión Europea por el Reglamento (CE, EURATOM) n° 2185/1996 del Consejo de 11 de noviembre de 1996 relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades (arts. 3 Reglamento CE n° 1073/1999 y del Reglamento EURATOM n° 1074/1999). En virtud de esta habilitación legal podrá realizar investigaciones externas en los Estados miembros en las mismas condiciones que los inspectores nacionales, con acceso a la información y documentación sobre las respectivas operaciones (art. 7 Reglamento CE, EURATOM n° 2185/1996), incluyendo los libros y documentos profesionales, los datos

⁸¹⁴ La creación de la CPIB y la atribución de sus facultades exorbitantes ha sido clave en la actual consideración de la ciudad-Estado de Singapur como uno de los territorios más probos del mundo, pero en la década de los años 50 la corrupción se encontraba extendida en todos los niveles públicos, KLITGAARD, R., *op. cit.*, 1994, pp. 133-144. Esta experiencia extrema en un entorno de corrupción sistémica muestra cómo la corrupción a coste cero tiene, también, un alto coste a nivel de derechos individuales, pues hay que recordar que nuestra jurisprudencia constitucional ha sido limitativa en el reconocimiento de las facultades de obtención de información, sobre todo con referencia a la Administración tributaria, sometiéndola a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, y al respeto del derecho a la intimidad de las personas.

⁸¹⁵ UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *op. cit.*, s.f.b, p. 4. Las limitadas facultades de investigación de la UCLAF fueron precisamente el motivo principal que impulsó la creación de la OLAF, pues el respeto a las competencias de las autoridades nacionales y las restricciones estatutarias para investigar a los propios funcionarios, conforme al Protocolo de Privilegios e Inmunidades de la CE, motivaban que la UCLAF debía obtener la colaboración de los países miembros para investigar (lo cual no siempre era tarea fácil) y pedir permiso a la Comisión, y a veces al propio investigado, para proseguir en sus actuaciones, lo que la hacía absolutamente inoperante, VERVAELE, J.A.E., *op. cit.*, 1999, pp. 16-18. Acerca de la evolución de las facultades inspectoras de los organismos de la Unión Europea y en especial de la UCLAF, desde la legislación sectorial que residenciaba fundamentalmente estos poderes en las autoridades nacionales a la legislación horizontal promulgada en los años 90 que reforzaba los poderes propios a las instituciones comunitarias, vid. VERVAELE, J.A.E., «Regulación comunitaria y aplicación operacional de los poderes de investigación, obtención y utilización de pruebas en relación a la infracción de los intereses financieros de la Comunidad Europea», trad. SAN MIGUEL, A, *RVAP*, n° 52, 1998, pp. 329-339.

informáticos, los sistemas y métodos productivos, los controles físicos de las mercancías o de las acciones ejecutadas, la recogida y verificación de muestras, el estado de las obras o de las inversiones financieras, la utilización y el destino de las inversiones realizadas, los documentos presupuestarios y contables, y la ejecución financiera y técnica de proyectos subvencionados⁸¹⁶.

A nivel de investigaciones internas dentro de las propias instituciones comunitarias, los inspectores de la OLAF estarán facultados, frente a estas instituciones y sus autoridades y personal, para el acceso, sin previo aviso, a la información y los locales de estas entidades, a su contabilidad, a la obtención de copias de documentos en cualquier soporte, a la custodia de estos documentos o informaciones para evitar su desaparición y a ser informados oralmente por sus directivos y personal; y frente a los agentes económicos, a cualquier información que obre en su poder y resulte útil para sus investigaciones (arts. 4 Reglamento CE nº 1073/1999 y del Reglamento EURATOM nº 1074/1999)⁸¹⁷.

Desde la perspectiva específica de las instituciones administrativas de control financiero, la INTOSAI ha destacado la necesidad de que se atribuya a las EFS las facultades de investigación que les permitan tener acceso a la documentación y los informes que estén en poder del ente controlado (art. 10 DL), pero no ha considerado necesario contar con facultades más amplias, como la solicitud de información a terceros, ni aquéllas relacionadas específicamente con la investigación de irregularidades, como el acceso a las dependencias o la obtención de pruebas⁸¹⁸.

Por el contrario, la tendencia de las instituciones de control financiero es asumir cada vez con mayor amplitud las facultades de investigación y así, por ejemplo, el Tribunal de Cuentas Europeo está capacitado para investigar a toda entidad comunitaria o persona privada que gestione o perciba pagos con cargo al presupuesto comunitario, lo que incluye solicitar toda clase de documentación o realizar verificaciones *in situ* (art. 142 Reglamento CE/EURATOM nº 1605/2002). Asimismo, podrá utilizar todas las facultades de información atribuidas a los órganos internos

⁸¹⁶ COMISIÓN EUROPEA: SECRETARÍA GENERAL: DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE LA LUCHA ANTI-FRAUDE, *op. cit.*, 1999, pp. 15-16; SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, p. 199; y GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, p. 338.

⁸¹⁷ GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 344-346.

⁸¹⁸ NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *op. cit.*, 1996, pp. 88, 94 y 103; e INTOSAI, *op. cit.*, 1998, p. 4.

comunitarios, por remisión del art. 140.2 Reglamento CE/EURATOM nº 1605/2002, lo que le concede las mismas facultades investigadoras que ostenta la OLAF⁸¹⁹.

En España, la legislación de los OCEX en materia de facultades de investigación es tributaria de la legislación del Tribunal de Cuentas, por lo que no establece previsión alguna de la capacidad de solicitar información a terceros, si bien la mayor parte de estas instituciones tienen atribuidas facultades de inspección de los bienes, valores y dependencias de las entidades sujetas a control (v .gr., Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Navarra, Castilla-La Mancha, Valencia, y Tribunal Vasco de Cuentas Públicas)⁸²⁰.

Como afirma PASCUAL GARCÍA, la legislación financiera ha evolucionado tradicionalmente siguiendo la senda del Derecho tributario y, en esta línea, la atribución de facultades de requerimiento de información a las instituciones de control financiero debe perfeccionarse con los medios que paulatinamente se han ido atribuyendo a los órganos de la gestión tributaria, además de tener en cuenta otras prerrogativas que los antecedentes históricos o las instituciones de Derecho comparado han revelado eficaces en la lucha contra la corrupción. Por ello, debe complementarse las facultades investigadoras de las instituciones de control financiero

⁸¹⁹ El Tribunal de Cuentas Europeo está autorizado por los Tratados para realizar sus labores de fiscalización incluso ante los beneficiarios últimos de los programas comunitarios, por lo que dispone de «la facultad de pedir los documentos justificativos de las operaciones realizadas con cargo al presupuesto comunitario a todas las entidades o particulares que participan en su ejecución o son beneficiarios del mismo», CASTELLS, A., «Capítulo 6. Las instituciones de control externo: El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005, pp. 167-168.

⁸²⁰ Cfr. FARIÑA BUSTO, L., «La obligación de colaborar con las Instituciones de Fiscalización y el Artículo 502.2 del Código Penal», *APu*, nº 40, 2006, pp. 13-18.. Los textos más comúnmente utilizados por la legislación de los OCEX son los siguientes: (a) para regular la *facultad de captación de información*, «[e]xigir de cuantos están sujetos a su acción fiscalizadora que proporcionen los antecedentes, datos, informes y documentos, cualquiera que sea su soporte, que considere necesarios para el debido conocimiento y comprobación del acto fiscalizable», y (b) para la *facultad de inspección*, «[i]nspeccionar y verificar, con personal propio o ajeno, toda la documentación de las oficinas públicas, libros, metálico y valores, dependencias, depósitos, almacenes y, en general, cuantos documentos, establecimientos y bienes considere necesarios». Vid. art. 9 Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía; art. 5 de la Ley 37/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias; art. 5 de Ley 4/2004 de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears; art. 13 de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias; art. 13 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León; art. 16 de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha; art. 4 de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña; art. 11 de la Ley 11/1999 de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de Madrid; art. 10 de la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; art. 10 de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana; y art. 5 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

mediante la atribución de la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados y, con aplicación específica al Tribunal de Cuentas, de la facultad de captación de información de terceros⁸²¹

En primer lugar, las instituciones de control financiero tienen que tener atribuida *la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados* mediante el libre acceso a las dependencias, los bienes, los procedimientos y el personal de las entidades sujetas a control. La relación de prerrogativas concedidas al personal controlador debe seguir como modelo la regulación del Decreto de Fiscalización e Inspección de los Gastos Públicos de 28 de septiembre de 1935, que supuso una modernización de las facultades de inspección y revista atribuidas tradicionalmente a los interventores, sobre todo en el ámbito militar, y que preveía la libertad de acceso a las dependencias, el examen de documentación y la ordenación de revistas, arqueos y recuentos. De forma añadida y complementaria, debe tenerse en cuenta la prerrogativa de acceso directo a la documentación, las dependencias y los bienes prevista en la legislación de la mayoría de los OCEX, y las prerrogativas sobre controles físicos, recogida de muestras y acceso directo al personal atribuida a la OLAF.

A estos efectos, la normativa reguladora de las instituciones de control financiero debe establecer que el personal controlador tendrá, en el ejercicio de su función y sin previo aviso, el libre acceso a las oficinas, los centros, las dependencias y los establecimientos de todo orden, así como a las autoridades y el personal de las entidades sujetas a control pudiendo en el ejercicio de estas facultades realizar los siguientes controles y actuaciones:

a) *Controles documentales*: reclamar cuantos antecedentes se consideren necesarios; y asimismo efectuar el examen y comprobación de libros, cuentas y documentos que consideren precisos en cada caso.

b) *Controles físicos*: examinar bienes y activos, verificar dependencias, depósitos, almacenes, metálico y valores, y, en general, cuantos establecimientos y bienes considere necesarios.

c) *Controles personales*: pedir a las autoridades y al personal que den cuenta oralmente de cualquier información que obre en su poder y resulte útil para sus investigaciones.

⁸²¹ PASCUAL GARCÍA, J., *op. cit.*, 1994, p. 2.

d) *Ordenación de controles*: requerir la práctica de revistas administrativas de presencia del personal activo y pasivo, y la verificación de arqueos de caja y recuentos de bienes.

e) *Captación documental y física*: obtener copias y extractos de cualquier documento y del contenido en cualquier soporte de información, y la recogida y verificación de muestras de cualquier bien o activo para su examen.

f) *Incautación documental*: asumir, en caso necesario, la custodia de documentos o informaciones, para evitar todo riesgo de desaparición.

En segundo lugar, el Tribunal de Cuentas debe tener atribuida *la facultad de captación mediata de la información de terceros* con trascendencia para sus actuaciones de control, de la misma forma que la tiene atribuida, no sólo la inspección tributaria, sino la propia IGAE, en el ejercicio del control interno y el control financiero de subvenciones. La ausencia de esta facultad ha sido considerada unánimemente por la doctrina como una de las limitaciones más importantes que impide que el supremo órgano fiscalizador de las finanzas públicas participe en el descubrimiento de actividades fraudulentas, como se ha señalado *supra*.

En definitiva, la propuesta de modificación de la normativa financiera relativa a las facultades de las instituciones de control financiero se establecería en los siguientes términos:

Propuesta nº 6. Ampliación de las facultades de captación de información de las instituciones de control financiero, incluyendo la captación inmediata de información sobre los sujetos controlados y, en relación al Tribunal de Cuentas, la captación mediata de información de terceros: se modificará la normativa legal para atribuir a las instituciones de control financiero la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados y, con aplicación específica al Tribunal de Cuentas, de la facultad de captación de información de terceros:

a) *Medidas legales relativas a la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados*:

– El art. 7 LOTCu debe añadir un apartado 6º que indique que “*el personal controlador tendrá, en el ejercicio de su función y sin previo aviso, el libre acceso a las oficinas, centros, dependencias y establecimientos de todo orden, así como a las autoridades y el personal de las entidades sujetas a control. pudiendo obtener todo tipo de evidencias documentales, físicas y personales, ordenar la*

realización de toda clase de controles, e incluso obtener copias documentales en cualquier soporte e incautar la documentación que precise de su custodia”.

– El art. 145 LGP debe añadir un apartado 5º que indique que *“el personal controlador tendrá, en el ejercicio de su función y sin previo aviso, el libre acceso a las oficinas, centros, dependencias y establecimientos de todo orden, así como a las autoridades y el personal de las entidades sujetas a control, pudiendo obtener todo tipo de evidencias documentales, físicas y personales, ordenar la realización de toda clase de controles, e incluso obtener copias documentales en cualquier soporte e incautar la documentación que precise de su custodia”.*

b) Medidas legales relativas a la facultad de captación mediata de la información sobre terceros:

– El art. 7 LOTCu debe añadir un apartado 7º que indique que *“el deber de colaboración se extenderá a toda persona natural o jurídica, pública o privada, en relación a toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con entidades del sector público, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle el Tribunal de Cuentas”.*

4. La Gobernanza y los principios de coordinación, participación y transparencia en la lucha contra la corrupción.

4.1. La coordinación y la colaboración interinstitucional en el control financiero: la auditoría única como instrumento de actuación conjunta para combatir la corrupción.

Los niveles de poder político en los Estados de estructura descentralizada interactúan sobre competencias en las que los intereses públicos han sido encomendados parcialmente a cada uno de ellos. La coordinación, como pauta de comportamiento ordenada constitucionalmente, debe servir para que el conjunto de las Administraciones Públicas atiendan satisfactoriamente los servicios demandados por los ciudadanos. La autonomía funcional reconocida a cada uno de los entes territoriales actúa como límite de esta capacidad de coordinación, requiriendo de otras formas de colaboración, como la cooperación, basadas en la voluntariedad. En todo caso, el principio de eficacia en la actuación administrativa obliga a todas las Administraciones Públicas a encontrar fórmulas de colaboración que, con independencia de adoptarse conforme a las fórmulas jurídicas que respeten su haz de

competencias, permitan satisfacer la demanda de los ciudadanos con eficiencia y calidad⁸²².

La estructura institucional territorial española permite, bajo el principio de autonomía financiera de todos los entes territoriales estatales, autonómicos y locales, la existencia de diferentes órganos de control externo e interno, pues el control forma parte inherente, como ha señalado la jurisprudencia constitucional, de la potestad organizativa de toda entidad político-administrativa. La consecuente pluralidad de órganos de control financiero (Tribunal de Cuentas, OCEX autonómicos e Intervenciones Generales de las Administraciones Públicas) está lejos de alcanzar, como es comúnmente admitido, tanto por la doctrina como por los profesionales, un grado de coordinación y cooperación que resulte aceptablemente eficiente. Por el contrario, la reiteración de esfuerzos o la falta de ellos es moneda común, tanto entre los trabajos de los órganos de control externos estatales y autonómicos como entre éstos y los órganos de control interno⁸²³.

Como consecuencia, la descoordinación institucional convierte en ineficaz y costoso el control de las finanzas públicas, pero, además, permite la comisión de actuaciones patentemente fraudulentas que, en el marco de la disputa de competencias, quedan impunes, pues, a pesar de haber sido detectadas parcialmente por varios de los órganos encargados de su control, ninguno de ellos dispuso de la información suficiente para entender la magnitud del problema. De esta forma, la responsabilidad social de los órganos de control queda reprobada pues la pregunta de los ciudadanos ante cualquier caso de malversación de los fondos públicos es interrogar '¿qué han visto los auditores públicos?', llegándose en muchos casos a la conclusión de que los hechos no habían pasado parcialmente inadvertidos para nadie, pero que ninguno de ellos se consideró capacitado para adoptar medidas para su corrección.

⁸²² La coordinación y la cooperación en el modelo del Estado de las Autonomías exige constitucionalmente la solidaridad colectiva y legalmente la lealtad institucional en las relaciones 'Estado-Comunidades Autónomas-Entes Locales'; vid. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Cooperación y modelo de Estado», *LEY*, tomo 6, 2001c, pp. 1602-1604; y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Modelo territorial y principio de cooperación», *REALA*, nº 300-301, 2006c, p. 149.

⁸²³ Las referencias acerca del problema de las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX son amplias en la doctrina especializada y, entre los trabajos monográficos más recientes, pueden citarse: VERA SANTOS, J.M., *op. cit.*, 2001; CARRERAS PUIGDENGOLAS, J.M., «Las relaciones entre los diferentes niveles de control externo en Estados para-federales: Caso de España», *APu*, nº 25, 2001, pp. 69-75; y LOZANO MIRALLES, J., «Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos», en BIGLINO CAMPOS, P., y DURÁN ALBA, J.F., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008, pp. 66-86.

En este contexto, el principio de auditoría única ha sido formulado reiteradamente por la doctrina como medio para solventar los problemas de disfuncionalidad e ineficacias, y adoptado por algunos países, comenzando por la pionera propuesta de la GAO norteamericana, la *Netherlands Court of Audit (NCA)* holandesa o el plan que en la actualidad desarrolla la Comisión Europea de establecimiento de un marco de control interno integrado. La auditoría única se ha convertido en estos momentos, como han estudiado GARCÉS SANAGUSTÍN y BÁSCONES RAMOS, en un concepto omnicomprensivo que abarca la integración entre la auditoría privada y pública cuando se encuentren en cuestión fondos públicos, la integración y la cooperación de los controles en los Estados multijurisdiccionales y la eficiencia en los Estados monojurisdiccionales. Los principios de actuación de este nuevo esquema de control, siguiendo de nuevo a estos mismos autores, son los siguientes: (a) la reducción y la eliminación de costes de gestión, (b) la aceptación de una metodología común, (c) la confianza sobre los trabajos realizados y la asunción de resultados, (d) la integración de resultados y la valoración global de políticas, y (e) el reconocimiento de un marco conceptual y jurídico común. Las medidas a adoptar en un sistema de control basado en la auditoría única implican la aprobación de medidas normativas sobre el cauce, el método y los efectos de la coordinación, la aprobación de normas técnicas de observancia general y el establecimiento de relaciones estables orgánicas y funcionales. La finalidad última será conseguir que los informes emitidos por cualquier órgano de control gocen de la confianza y sirvan, al menos parcialmente, para los objetivos propios del resto de las instituciones participantes en la vigilancia de las Administraciones Públicas⁸²⁴.

⁸²⁴ Vid. PÉREZ PÉREZ, J.A., «Perspectivas para un modelo de auditoría única en España: Experiencias recientes», *PGP*, nº 50, 2008, pp. 89-90. El concepto originario de auditoría única atribuía exclusivamente a un órgano de control la capacidad, plena o parcial, de intervención, previo establecimiento de unas condiciones de normalización, con la finalidad de asumir íntegramente o con reservas por todas las instituciones los resultados obtenidos por el órgano actuante en virtud del principio de confianza recíproca; y se contraponía al criterio de la cooperación institucional en el que los órganos de control, salvaguardando su propia autonomía, coordinan las técnicas, instrumentos y sistemas de colaboración. Los orígenes de la auditoría única hay que buscarlos en los Estados Unidos, en donde el Congreso norteamericano, a instancia de la GAO, aprobó en 1984 la Ley de Auditoría Única (*Single Audit Act*) para dar validez a las auditorías privadas de cuentas anuales realizadas por las entidades que recibían fondos públicos mediante la incorporación al citado control del análisis de cumplimiento de las condiciones de las subvenciones financieras percibidas con la finalidad de evitar los recurrentes controles que se realizaban sobre los perceptores de subvenciones. La más reciente experiencia de Holanda ha adaptado el modelo de auditoría única a los mecanismos de control interno de la Administración Central y a los controles de las autoridades regionales y locales, estableciendo una cadena de control en la que la opinión de los auditores internos departamentales sobre las cuentas anuales y de las autoridades locales sobre la gestión de los fondos estatales es aceptada por la institución central de control. En la

Este principio puede evitar, en las organizaciones multinivel y multijurisdiccionales, tal y como ha advertido BLASCO LANG, que el ejercicio atomizado y descoordinado de los responsables del control provoque «desinformación y disfunciones en la detección de riesgo e irregularidades». Para ello, la lucha contra la corrupción precisa, como ha reiterado CABEZA DEL SALVADOR, de la colaboración estrecha entre los órganos de control externo e interno de las Administraciones Públicas, guiados por el principio básico de que el control tiene una finalidad instrumental dirigida a analizar la gestión de los fondos públicos, señalar las desviaciones detectadas y proponer las medidas correctoras necesarias. Esta comunidad de fines debe romper con el tradicional distanciamiento entre ambos controles, adoptando, en materia *anticorrupción*, medidas tales como la puesta en común de programas de actuación, seguimiento de la implantación de recomendaciones, diseño de programas de trabajo, sistemas contables homogéneos, planes de formación continuada, sistemas de consultas compartidos, grupos de trabajo para el diseño de nuevos procedimientos y creación de unidades de auditoría interna⁸²⁵.

El sistema administrativo español puede definirse como asistemático, pues, partiendo de un modelo autonómico, pueden detectarse, centrándonos exclusivamente en el ámbito de control financiero, caracteres propios de un Estado unificado (*v. gr.*, el Tribunal de Cuentas) y descentralizado (*v. gr.*, el control de las transferencias delegadas), por encima del cual se coloca una supraestructura nacional, la Unión

actualidad, la Comisión Europea está desarrollando un *Plan de acción de la Comisión para un marco de control interno integrado* al que se hará referencia más detenidamente *infra*. Vid. CALDEIRA, V., «Coordinación de los controles internos: La auditoría única: Hacia un marco de control interno para la Unión Europea», trad. BALAN, K., en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005., pp. 216-221; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 19-29. Acerca del debate sobre la aplicación del principio de auditoría única en España, además de los citados, vid. NIETO DE ALBA, U., «Los controles públicos en la integración y en la descentralización», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000, pp. 127-146; URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., *op. cit.*, 2006, pp. 19, 21 y 25; y FERNÁNDEZ HUERTA, A. (mod.), VELAYOS MORALES, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, P., GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y LÁZARO CUENCA, J., «Mesa redonda sobre El control en la España de las Autonomías: Modelos de coordinación y perspectivas de colaboración», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2006, pp. 216-262. Acerca de la experiencia de la GAO norteamericana, vid. UNITED STATES CHIEF FINANCIAL OFFICERS COUNCIL: GRANTS MANAGEMENT COMMITTEE, *Highlights of the Single Audit Process*, www.cfoc.gov [ref. 13 de julio de 2009], octubre, 2001; UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE, *Single Audit: Refinements Can Improve Usefulness*, www.gao.gov [ref. 13 de julio de 2009], junio, 1994; y UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE, *Single Audit: Efforts Underway to implement 1996 Refinements*, www.gao.gov [ref. 13 de julio de 2009], mayo, 1999.

⁸²⁵ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, p. 178; y CABEZA DEL SALVADOR, I., *op. cit.*, 2000, p. 50.

Europea, que converge en competencias y en aplicación de recursos financieros, lo que da lugar a la participación de sus propios órganos de control. La resultante es una estructura de control con ámbitos competenciales concurrentes en la que, ante la falta de una clara ordenación de las formas de colaboración, la predicada eficacia y coordinación constitucional se resienten. En este contexto, las estrategias de cooperación e integración de los órganos de control no sólo deben servirnos para mejorar la evaluación de sus servicios propios, sino también las diferentes áreas de actividad en las que confluyen los distintos entes territoriales⁸²⁶.

La colaboración entre los órganos de control externo debe partir del modelo de un Tribunal de Cuentas configurado constitucionalmente, bajo un modelo centralista, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas públicas, y unos OCEX con competencias concurrentes en materia de fiscalización de sus respectivos entes administrativos territoriales. Esta concurrencia de competencias ha motivado una disputa jurídica sobre si la superación de las duplicidades y disfuncionalidades contrarias a los principios de eficacia y eficiencia debe producirse a partir de los principios de coordinación (art. 156 CE) y supremacía del Tribunal de Cuentas (art. 136 CE) o a partir del principio de autonomía de las Comunidades Autónomas. Las divergencias se han trasladado al seno de las instituciones, siendo partidario el Tribunal de Cuentas de preservar su supremacía mediante la exigencia de la coordinación

⁸²⁶ Los sistemas de control administrativo de los Estados descentralizados pueden responder a tres modelos: (a) el modelo de Administración única, en el que la organización administrativa funciona como una unidad de acción y el control se ejerce de forma unificada; (b) el modelo de Administración descentralizada, en el que los entes territoriales asumen las competencias por delegación o transferencia y ejercitan el control en virtud del principio de subsidiariedad y adicionalidad; y (c) el modelo de Administraciones autónomas, en el que cada entidad es titular de sus propias competencias y ejerce el control de su jurisdicción, vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 17-19 y 30-37. El esquema de controles del Estado español permite que se concentren hasta ocho auditorías sobre un mismo recurso financiero, aunque se diferencien en horizonte temporal y objetivos de fiscalización, lo que motiva una clara descoordinación en la definición del objeto, la planificación, los procedimientos y las conclusiones de control, y la consiguiente confusión en los órganos gestores de la actividad económico-financiera, GONZÁLEZ PÉREZ, A., «Necesidad de coordinación de los Órganos de control interno en una Administración descentralizada: La IGAE como órgano de coordinación», *CIGAE*, nº 16, 2006, pp. 46-52. La colaboración entre instituciones no sólo supone compartir criterios y técnicas comunes, sino asumir «la cultura de la colaboración, delimitando los ámbitos de actuación y compartiendo objetivos y procedimientos para que la función fiscalizadora se potencie por el aprovechamiento de las sinergias aportadas al sistema en su conjunto por las distintas entidades fiscalizadoras que lo integran», GARCÍA CRESPO, M., «La coordinación entre las instituciones de control: Una respuesta necesaria a los nuevos planteamientos de la mundialización», *RECE*, nº 6, 2000, p. 67. Acerca del esquema de controles del sistema financiero público español, vid. NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2000, pp. 127-128 y 140-141; y PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, pp. 87-89.

interinstitucional, que implica obligatoriedad, mientras los OCEX reclaman la cooperación voluntaria entre iguales como medio para actuar de forma conjunta⁸²⁷.

Si se analiza la legislación funcional del Tribunal de Cuentas parece deducirse con claridad, como señalan GARCÉS SANAGUSTÍN y BÁSCONES RAMOS, el alcance del principio de auditoría única en el ámbito del control externo, basado en la armonización técnica, la coordinación de programas, el compartir la información obtenida y la integración de resultados de los informes. La *armonización técnica* se articulará mediante la coordinación de la actividad de los OCEX con la del Tribunal de Cuentas a partir del «establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras» (art. 29.1 LFTCu). La *coordinación de programas* permite al Tribunal de Cuentas realizar las llamadas ‘fiscalizaciones horizontales’ mediante las que el Tribunal solicita a los OCEX «la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal» (art. 29.3 LFTCu). El *compartir la información* obliga a los OCEX a remitir al Tribunal de Cuentas «los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico, así como los Informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los informes o memorias, mociones o notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integren el sector público autonómico o de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas de dicho sector percibidas por personas físicas o jurídicas» (art. 29.2 LFTCu). Por su parte, la *integración de resultados* impone al Tribunal de Cuentas realizar la fiscalización de las Comunidades Autónomas partiendo de las actuaciones de fiscalización de los OCEX, añadiendo «las ampliaciones que tuviere a bien interesar» (art. 27.1 LFTCu)⁸²⁸.

Las relaciones del Tribunal de Cuentas con las instituciones de control interno, y, en particular, con la IGAE, parten de nuevo del problema de que, a pesar de su concurrencia en sujetos, fines y objetivos, la vinculación directa del control con la autonomía administrativa se confronta con el principio de supremacía del Tribunal de Cuentas, reeditándose la cuestión de si la necesaria colaboración entre ambas

⁸²⁷ Vid. GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2000, pp. 63-64; y GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 108-114.

⁸²⁸ Vid. NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2000, p. 144; GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2000, pp. 64-65; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 81-102 y 108-109; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 381-382.

instituciones para evitar la reiteración de controles debe regirse por los principios de coordinación o cooperación⁸²⁹.

La legislación del Tribunal de Cuentas es más parca en relación con la unidad de acción con los órganos de control interno y únicamente establece la facultad del Tribunal de «recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas en la forma establecida en la presente Ley» (art. 27.2 LFTCu); al que debe de añadirse, en materia exclusivamente de subvenciones, la obligación de remitir al Tribunal un informe anual sobre el seguimiento de los expedientes de reintegro y sancionadores derivados del ejercicio del control financiero por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (disp. adic. 1ª LGS).

En el ámbito del control interno, el proceso de transferencias ha transformado el predominio del control centralizado en un modelo de controles independientes en el que la IGAE, la Intervenciones Generales de Comunidades Autónomas y las Intervenciones de las Corporaciones Locales comparten espacio, de acuerdo con sus competencias, en la vigilancia de la actividad económico-financiera. La regla principal en las relaciones de la IGAE con el resto de controladores internos será, por lo tanto, el principio de cooperación voluntaria, pues, tal y como ha declarado la jurisprudencia constitucional (STC 77/2004, de 29 de abril) en esta materia debe de primar el principio de autonomía financiera. En todo caso, las exigencias del control de los fondos comunitarios, que señalan a las instituciones centrales a nivel estatal como responsables de la coordinación de la verificación interna de la aplicación de los recursos procedentes de la Unión Europea, ha vuelto a reabrir el debate entre la coordinación y la cooperación entre los diferentes órganos de control⁸³⁰.

En esta relación entre los órganos de control interno territoriales, la disp. adic. 1ª LGS ha dado un primer paso hacia la auditoría única al establecer que la colaboración funcional con los órganos de control de las Administraciones autonómicas y locales se realizará a través de la celebración de convenios y otros

⁸²⁹ Vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 128-129.

⁸³⁰ Vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 108-109 y 133-139; y PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, p. 88.

mecanismos de coordinación y colaboración con los equivalentes órganos autonómicos y locales de control⁸³¹.

Como ejemplo específico de esta coordinación de controles, la disp. adic. 9ª LGP prevé la promoción de acuerdos sobre la presupuestación, contabilidad y control de los consorcios, fundaciones y sociedades mercantiles de capital público constituidas y financiadas por diferentes Administraciones Públicas que, en opinión de PÉREZ PÉREZ, deberían articularse a través de la constitución de una Comisión Financiera de Control, en la que participen representantes de los órganos de control interno de las Administraciones afectadas⁸³².

Por otra parte, la Unión Europea ha impuesto el modelo de auditoría única, como se verá *infra*, para articular el sistema de control interno de los fondos comunitarios en el nuevo marco estratégico 2007-2013. El art. 59.1.c del Reglamento (CE) nº 1083/2006, de 11 de julio, y el art. 58.1.c del Reglamento (CE) nº 1198/2006, de 27 de julio, exige designar una Autoridad de Auditoría en cada Estado miembro, que asegure el adecuado funcionamiento y la coordinación de las auditorías realizadas por las Administraciones que gestionen los fondos comunitarios. Esta función recae en la IGAE en virtud del art. 45 y la disp. adic. 2ª LGS, y para llevarla a cabo se ha constituido una Comisión General de Coordinación, integrada por representantes de la Intervención General estatal y de la Intervenciones Generales autonómicas que debate

⁸³¹ BLASCO LANG, J.J., *op. cit.*, 2004, pp. 178.179; y PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, p. 91. Desde el punto de vista de la posible aplicación del principio de auditoría única en relación con las auditoras privadas, hay que resaltar como el art. 74 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones ha regulado la viabilidad de la denominada 'Cuenta justificativa con aportación de informe auditor' que permite la reducción de la información a suministrar por el beneficiario en los casos que, conforme a los criterios establecidos por las bases reguladoras y por el órgano que tenga atribuida las competencias para el control financiero de subvenciones, la justificación se presente revisada por un auditor de cuentas, cuyo coste puede tener el carácter de gasto subvencionable; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., «Incidencia del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, sobre las ayudas a federaciones deportivas», *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 18, 2006b, pp. 59-61. Este nuevo procedimiento de justificación puede permitir la asunción, al menos parcial, de estos trabajos de control, de acuerdo con las Normas Técnicas que se aprueben, por parte de la IGAE, en línea con la experiencia de la *Single Audit Act* norteamericana de 1984.

⁸³² Vid. PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, pp. 90-92. En este sentido, GARCÉS SANAGUSTÍN, M., propone que este modelo se articule a través de un convenio marco de colaboración entre todas las Administraciones o mediante una ley ordinaria del Estado que supedita la participación estatal en estos consorcios interterritoriales a la implantación de un sistema de control con las citadas características («El control económico-financiero de los consorcios: Tendencias y alternativas», *CIGAE*, nº 19, 2007, p. 23).

y aprueba las normas, planes y procedimientos necesarios para ejercer un sistema de control unificado⁸³³.

Si nos remitimos al panorama internacional y comparado puede observarse cómo la Declaración de Lima de 1977 de la INTOSAI destacaba los beneficios de la colaboración entre las EFS y de éstas con los órganos de control interno, afirmando que se debía aspirar, en relación con este segundo ámbito, «a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total» (art. 3.3 DL). En los trabajos del XVI Congreso de la INTOSAI de 1998, dedicado a «la prevención y detección del fraude y la corrupción», se destacó cómo esta ausencia de trabajo compartido, así como la falta de experiencia y capacitación, representaban un importante hándicap en la labor de los auditores relativa a la prevención del fraude, por lo cual los participantes concluyeron en recomendar una colaboración más estrecha entre las EFS en esta materia, lo que debía incluir el intercambio de información y de experiencias entre los organismos que luchan contra la corrupción. De forma más concreta, los participantes en el 12º Seminario Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental de 1996, dedicado al «papel de las EFS en la lucha contra la corrupción y la mala gestión», recomendaron unánimemente que esta tarea precisaba del intercambio permanente de experiencias e información entre todas las entidades e instituciones administrativas nacionales involucradas en este problema, para lo que sería necesario unas actuaciones coordinadas y la ayuda mutua a nivel de las autoridades públicas, así como unos recursos personales cualificados, «en continuos cursos de capacitación y formación», y equipos técnicos con tecnología informatizada. Como conclusión, se finalizó el encuentro proponiendo que la INTOSAI vele por el intercambio bilateral y multilateral de experiencias y la colaboración internacional, y como resultado de todo ello, se creó en el seno de la institución un Grupo de Trabajo para la Lucha contra el Blanqueo Internacional de Capitales y Corrupción⁸³⁴.

La traslación de esta problemática a un entorno determinado nos remite al sistema de protección de los intereses financieros comunitarios como ejemplo más

⁸³³ Vid. GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, pp. 52-54; y PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, pp. 92-94.

⁸³⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, p. 54; JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 626-628; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, p. 124. Vid. NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *op. cit.*, 1996, pp. 103-104; e INTOSAI, *op. cit.*, 1998, pp. 6-7.

completo y cercano de los perjuicios que causa la falta de colaboración entre las autoridades de control y los beneficios que pueden obtenerse a través de la coordinación y, en último término, la aplicación del principio de auditoría única. Como es conocido, los escándalos de defraudación de los fondos procedentes de la Política Agrícola Común de principios de los 80 propiciaron una crisis de las instituciones comunitarias que desembocó en los años 90 en la dimisión en bloque de los miembros de la Comisión Europea en 1999, como consecuencia del *Informe del Comité de Expertos Independientes; Primer informe sobre los presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea*. Este Informe de 15 de marzo de 1999 llegó a severas conclusiones sobre la suficiencia y el funcionamiento de los órganos de control interno (Dirección General de Control Financiero y la UCLAF) y de control externo (Tribunal de Cuentas Europeo y Comisión de Control Presupuestario), detectándose que todos los fraudes conocidos por el Comité habían sido investigados por alguna de estas instituciones (el Comité carecía de potestad investigadora), pero los informes no se habían puesto en conocimiento del Parlamento y las sanciones impuestas habían sido muy tardías y débiles⁸³⁵.

Esta crisis institucional ha motivado la articulación de un nuevo sistema de protección de los intereses financieros comunitarios que ha llevado a adoptar importantes medidas legislativas y de gestión. En primer lugar, el art. 280 TCCE encomienda a la Comunidad y los Estados miembros el combate contra el fraude y

⁸³⁵ GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005, pp. 47-48; y CALDEIRA, V., *op. cit.*, 2005, pp. 215-216. La crisis provocada por los escándalos en las subvenciones concedidas al amparo de la Política Agrícola Común motivó que en los años 80 y 90 se adoptaran reglamentaciones que incrementaron las obligaciones de control de los Estados miembros y las facultades de coordinación e información de la Comisión, vid. DOLZ LAGO, M.J., *op. cit.*, 1995, pp. 174-175; TERRADILLOS BASOCO, J.M., «Fraude de subvenciones comunitarias: Los medios de control», en TERRADILLOS BASOCO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2001, pp. 15-22; y ACALE SÁNCHEZ, M., «Las subvenciones comunitarias y sus fraudes», en TERRADILLOS BASOCO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2001, pp. 43-60. En 1997, el Consejo Europeo de Amsterdam (16 y 17 de junio de 1997) aprobó el *Plan de Lucha contra la Corrupción* como consecuencia del *Informe del Grupo de alto nivel sobre la delincuencia organizada de 28 de abril de 1997*, que en la Recomendación nº 6 del Plan de acción de lucha contra la delincuencia organizada prevé la formulación de una política global de lucha contra la corrupción, y entre las medidas propuestas pueden destacarse la adecuada regulación del cohecho en el comercio transnacional y en el comercio privado, la punibilidad en todos los países del blanqueo de dinero producto del cohecho, el establecimiento de registros con listas negras de empresas enjuiciadas, la protección de los denunciantes de corrupción y, con respecto a terceros países, los programas especiales de ayuda que deberían apoyar estas medidas en cada país, HUBER, B., «La lucha contra la corrupción desde una perspectiva supranacional», *Conferencia dictada durante las jornadas del Congreso de Alumnos de Derecho penal celebrado en el mes de marzo de 2002 en la Universidad de Salamanca*, trad. Miguel Ontiveros, Salamanca, 2002, pp. 4-6. Vid. una narración detallada de los hechos desencadenantes de la crisis comunitaria relacionada con el fraude y la corrupción en VERVAELE, J.A.E., *op. cit.*, 1999, pp. 11-16; y SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 181-186.

toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros comunitarios mediante la coordinación de sus acciones y la colaboración estrecha y regular de las autoridades competentes. En segundo lugar, el Reglamento 2185/1996 establece la prioridad de los controles de los Estados miembros, dentro de la directrices marcadas por los Reglamentos sectoriales, y la complementariedad de los controles *in situ* de la Comisión, con la particularidad del pleno reconocimiento mutuo de los resultados de los controles realizados, tanto a nivel nacional como comunitario, con independencia de las comprobaciones sobre la calidad de los trabajos de control que puedan realizarse. Este nuevo esquema asume que la lucha contra el fraude en el ámbito de la Unión Europea es una responsabilidad compartida por las instituciones nacionales y comunitarias⁸³⁶.

Por último, esta preocupación por la coordinación y la calidad de los controles sobre los fondos comunitarios ha llevado al Parlamento Europeo a propiciar el inicio de un proceso encaminado a instaurar un sistema de vigilancia basado en el principio de auditoría única a través de su Decisión de 10 de abril de 2002 relativa a la aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2000, en la que solicitaba al Tribunal de Cuentas Europeo un dictamen sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto comunitario sin minar, no obstante, la independencia de las instituciones de control en cuestión. El *Dictamen nº 2/2004 del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas sobre el modelo de «auditoría única» (y una propuesta de marco de control interno comunitario)* establece que este marco de control interno debe basarse en unos principios y normas comunes, la coordinación de controles, la información abierta y transparente, y sistemas de controles mínimos definidos por la Comisión, correspondiendo al propio Tribunal la función de examinar la calidad de los controles internos realizados. Como respuesta a este Dictamen se ha emitido la

⁸³⁶ Vid. COMISIÓN EUROPEA: SECRETARÍA GENERAL: DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE LA LUCHA ANTI-FRAUDE, «Contra el fraude: La UCLAF», *APu*, nº 10, 1997, pp. 15-16. En la reunión anual del Comité de Contacto de las Entidades Fiscalizadoras de los Estados miembros, celebrada en Dublín en 1999 y dedicada a la lucha contra el fraude y la corrupción que afectan al presupuesto comunitario, se planteó la necesidad de estrechar la cooperación entre las instituciones de control involucradas en la preservación de la debida aplicación de los fondos europeos, KARLSSON, J.O., *op. cit.*, 2000, p. 16. La aplicación de las facultades de investigación atribuidas por esta normativa a los trabajos de las instituciones europeas dedicadas a la lucha contra la corrupción, en especial de la OLAF, se ha analizado más detenidamente en el *apartado 3.3* de este *Capítulo*. Vid. una relación detallada de las medidas institucionales adoptadas a nivel comunitario y estatal para la protección de los intereses comunitarios desde la perspectiva penal y administrativa en TERRADILLOS BASOCO, J.M., *op. cit. bib.*, 2001, pp. 22-41; ACALE SÁNCHEZ, M., *op. cit.*, 2001, pp. 60-70; y SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 186-191.

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Tribunal de Cuentas Europeo, de 17 de enero de 2006, «Plan de acción de la Comisión para un marco de control interno integrado: análisis de los desfases y plan de acción para los servicios de la Comisión», que asume estas recomendaciones y propone, en el marco de la protección de los intereses financieros comunitarios, la adopción de un modelo de auditoría única basado en la puesta en común de resultados y la primacía de la relación coste-beneficio. Finalmente, la Comisión ha tenido en cuenta el concepto de auditoría única para la elaboración de las propuestas sobre los sistemas de control de las acciones estructurales para el nuevo periodo de programación 2007-2013, con el fin de mejorar los procedimientos de control y lograr una mayor eficiencia en el empleo de los recursos para atender, con prácticamente los mismos medios actuales, la auditoría de un mayor volumen de ayudas estructurales⁸³⁷.

En cuanto a las funciones inspectoras de la Comisión en la lucha contra el fraude, las mismas se rigen por el principio de colaboración, como ha señalado GARCÍA URETA, pues, más allá del criterio de la subsidiariedad, las competencias comunitarias y nacionales en esta materia deben complementarse, siendo la OLAF el organismo a partir del cual se articula la centralización de los mecanismos de protección de los intereses financieros comunitarios. La conjunción de las *investigaciones administrativas* se articula a través del Reglamento 2988/1995 que exige a los Estados miembros el establecimiento de los controles necesarios para

⁸³⁷ Vid. GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2005, p. 49; CALDEIRA, V., *op. cit.*, 2005, pp. 221-245; RODRÍGUEZ LASO, A., «Auditoría Única» y Control de los Fondos Estructurales: Los sistemas de control en el próximo periodo 2007-2013», *APu*, nº 11, 2005, pp. 21-29; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 39-79 y 113-114; y UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *Plan de acción de la Comisión para un marco de control interno integrado*, www.europa.eu [ref. 29 de octubre de 2008], 19 de abril, 2007. En la conferencia constitutiva de la EUROSAI de 1992, celebrada en Manchester, ya se establecía como uno de los objetivos operativos la constitución de canales de comunicación con el Tribunal de Cuentas comunitario, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 628-631. El Tratado de Amsterdam de 1997, por su parte, establecía que la cooperación entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las Instituciones nacionales de control debía realizarse con espíritu de confianza y manteniendo su independencia, LÁZARO CUENCA, J., *op. cit.*, 2006, p. 52. En este sentido, el Tribunal de Cuentas Europeo también desarrolla un papel de coordinador con las EFS de los Estados miembros en este proceso, al establecer una red de control externo con los Presidentes mediante reuniones anuales y el contacto permanente entre los agentes de enlace en el Comité que los integra, y la práctica de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas, GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2000, pp. 60-62. En materia específica de lucha contra el fraude, el Tribunal de Cuentas Europeo se ha preocupado de articular la colaboración con la OLAF, por lo que ha aprobado varias instrucciones para garantizar los procedimientos legales, documentar las actuaciones y facilitar las investigaciones, dando resultados como el *Informe sobre los Programas Mediterráneos* (Informe Especial nº 1/96, DOC 240 de 19-8-1996) y el *Informe sobre la importación y salida al mercado de productos lácteos procedentes de Nueva Zelanda y del queso suizo* (Informe Especial nº 4/98, DOC 127, 24-4-1998 y DOC 191, 18-6-1998), KARLSSON, J.O., *op. cit.*, 2000, p. 11.

garantizar la veracidad y la regularidad de las operaciones conforme a las previsiones de las normativas sectoriales, y el Reglamento 2185/1996 que exige a la Comisión tener en cuenta los controles en curso o realizados por los Estados miembros por los mismos hechos y sujetos. Las funciones de *cooperación* atribuyen a la OLAF la obligación de reforzar la coordinación entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude, le permiten actuar como interlocutor ante autoridades policiales y judiciales, y representar a la Comisión en el ámbito de la lucha contra el fraude. Por último, en el marco del *asesoramiento y asistencia técnica* se encarga de la iniciativa de la legislación en esta materia, la contribución a la estrategia antifraude de la Unión Europea y el desarrollo de técnicas operativas (infraestructuras, recopilación de información o ayuda técnica) de apoyo a las iniciativas de las instituciones internas y externas⁸³⁸.

Trasladándonos de nuevo al terreno nacional, hay que afirmar que las ventajas de la colaboración interinstitucional son reconocidas por todas las partes implicadas, pero el celo competencial y la desconfianza mutua ha impedido, hasta el momento, un decidido avance en el preconizado principio de auditoría única. La legislación vigente establece un marco mínimo suficiente para el desarrollo de este principio, pero su implementación precisa de la adopción de medidas de carácter armonizador e integrador. La armonización debe dirigirse a otorgar la confianza mutua suficiente a las instituciones participantes sobre la calidad de los trabajos y debe integrar medidas

⁸³⁸ GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 307-309 y 420-422. La coordinación de la lucha anti-fraude es el causante inicial de la UCLAF (Unidad de Coordinación de la Lucha Anti-fraude), conforme a las recomendaciones del *Informe de la Comisión de 20 de noviembre de 1987*, y la OLAF ha resultado heredera de estas funciones, SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 185-186. La OLAF cuenta con un centro de coordinación de operaciones conjuntas que facilita medios técnicos y logísticos para operaciones aduaneras en las que intervienen varios Estados miembros, ha suscrito acuerdos de cooperación con muchos países: de Estados Unidos a Uzbekistán y de China a Chile; y mantiene estrechos vínculos con Europol (Oficina Europea de Policía) y Eurojust, agencia creada para mejorar la coordinación de la lucha contra los delitos graves, <http://www.europa.eu> [ref. 3 de julio de 2007], marzo, 2007. En el marco de la asistencia técnica, la Comisión ha desarrollado el programa Hércules entre 2004 y 2006 por el que se ha subvencionado la promoción de acciones en el ámbito de la protección de los intereses financieros de la Comunidad por mandato de la Decisión 807/2004/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, habiéndose prorrogado durante el período 2007-2013 mediante la Decisión nº 878/2007/CE, <http://www.europa.eu> [ref. 19 de diciembre de 2008], 24 de septiembre, 2007. Finalmente, señalar que los trabajos de investigación de la OLAF deben terminar con un informe final de las actuaciones realizadas, los hechos comprobados, el perjuicio financiero y las conclusiones (arts. 9 Reglamento nº 1073/1999 y nº 1074/1999) que debe elaborarse cumpliendo los requisitos de procedimiento administrativo nacionales y que se remitirá a las autoridades nacionales competentes, las cuales tendrán libertad, conforme ha declarado la jurisprudencia comunitaria (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la CE, de 4 de octubre de 2006, y Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la CE, de 15 de octubre de 2004), para decidir el curso que deben dar al citado informe final. BOSCH CHOLBI, J.L., *op. cit.*, 2007, pp. 38-41.

relativas a la normativa legal y técnica, los programas y procedimientos de trabajo y la formación y capacitación de los auditores. La integración debe ser la resultante final y supone la existencia de organizaciones de coordinación y cooperación, la creación de bases de datos de información y, como cumplimiento del objetivo final de la auditoría única, la aceptación de los informes emitidos por cualquier órgano de control⁸³⁹.

En sintonía con la advertencia de la doctrina, es cierta la obsolescencia de las normas reguladoras de la coordinación funcional prevista en los arts. 27.2 y 29 LFTCu en tanto que la realidad jurídico-social demanda la agregación de nuevos instrumentos de colaboración que, partiendo del respeto a «los principios de soberanía territorial del Tribunal de Cuentas, de territorialidad y de concurrencia de competencias», permitan, como ha propuesto JIMÉNEZ RIUS, el establecimiento de convenios y acuerdos de colaboración técnica, la potenciación de las ‘fiscalizaciones horizontales’, la búsqueda de soluciones a los problemas de concurrencia de competencias de control como el relativo a las Corporaciones Locales, la homogeneización de resultados de las fiscalizaciones conjuntas y la participación de los OCEX en la instrucción de los procedimientos de enjuiciamiento contable. A pesar de ello, la dinámica del proceso de integración institucional debe proseguir por la senda de la colaboración interinstitucional, bajo la premisa del acuerdo de mínimos sobre los respectivos ámbitos competenciales y la intensificación de la armonización y los trabajos conjuntos que afiance la confianza mutua. Para ello, la fórmula jurídica más adecuada debe ser el impulso de órganos de colaboración interinstitucionales, creados mediante acuerdos voluntarios, y en cuyo seno se aborden los problemas técnicos de la armonización de los trabajos de control⁸⁴⁰.

⁸³⁹ Las razones de la desconexión entre los órganos de control se produce, en opinión de GARCÉS SANAGUSTÍN, M., por el «recelo de los órganos de control externo por constituirse en servidores instrumentales del Tribunal de Cuentas» (*La actividad subvencional en el sector público español: Revocación, régimen sancionador y control de las subvenciones y ayudas públicas del Estado y de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 103). En el mismo sentido, DÍAZ ZURRO, A., «El control externo visto desde el control interno», *RECE*, nº 12, 2000, p. 112; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 123-124. Acerca de las propuestas para establecer un sistema de control financiero basado en el principio de auditoría única en España, cfr. NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2000, pp. 144-145; GARCÍA CRESPO, M., *op. cit.*, 2000, pp. 65-67; VELARDE FUERTES, J., «Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia», *CIGAE*, nº 5, 2000, p. 59; PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, pp. 49-51; GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 191-201; y LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 127-128.

⁸⁴⁰ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007b, pp. 33-34. La estrategia adecuada debe establecerse en estos momentos, siguiendo el planteamiento de NIETO DE ALBA, U., a través de «la zona gris del ámbito de la cooperación» hasta conseguir que aparezcan valores asumidos por todos (*op. cit.*, 2000, pp. 138).

La base fundacional de la integración institucional del Tribunal de Cuentas con los OCEX y la IGAE debe partir de la creación de Comisiones Mixtas permanentes en las que participen, respectivamente, las instituciones afectadas. El estudio de las medidas que deben articularse en estos organismos de coordinación y cooperación excede de las intenciones de este trabajo, pero sí es necesario analizar la viabilidad de implementar en nuestro país medidas concretas en este sentido que permitan mejorar la eficacia de las instituciones de control financiero en relación con la lucha contra la corrupción, conforme al camino ya iniciado por otras organizaciones de Derecho comparado. En este sentido, se proponen tres instrumentos de colaboración caracterizados por la búsqueda de la acción conjunta, armonizada e integrada, de las instituciones de control financiero interno y externo en el marco de los principios de la auditoría única y que tienen como punto de partida las competencias asignadas en esta materia al Tribunal de Cuentas. Entre estas medidas se incluirían la armonización de la programación de áreas de alto riesgo de corrupción, la coordinación de las fiscalizaciones forenses para la exigencia de responsabilidades contables y la centralización de la información sobre responsabilidades contables⁸⁴¹.

En cuanto a la *Comisión Mixta permanente Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo*, desde la doctrina y los círculos profesionales se ha designado este órgano como 'foro idóneo' en el cual se debatan los problemas de la colaboración entre los órganos de control externo. En la actualidad, se encuentra constituida una Comisión General de Coordinación, integrada por representantes del Tribunal de Cuentas y los OCEX, en la que, a través de diferentes subcomisiones, se celebran reuniones periódicas sobre asuntos como el Informe anual de las Comunidades Autónomas o el Informe anual del Sector público local, y se ha convenido el intercambio de los proyectos de Programas anuales de fiscalización para intentar evitar duplicidades y realizar actuaciones coordinadas, como las llamadas fiscalizaciones horizontales sobre entidades de diferentes Administraciones que actúan en un mismo sector económico. Sin embargo, es conveniente institucionalizar de forma más permanente este marco de colaboración, para lo cual puede aprovecharse el vehículo de la Conferencia de Presidentes de Órganos de Control

⁸⁴¹ GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, p. 48. El resultado final de la colaboración mutua entre las instituciones de control financiero debe llevar a conseguir que el quehacer diario de los trabajos de control suponga la ejecución de programas de trabajo por parte del personal auditor que se beneficie de los avances técnicos resultantes de la experiencia y de la información obtenida por el conjunto de los órganos de control, y la elaboración de unos informes claros y precisos cuyo contenido sea asumido por todos, tal y como relata, de forma evocadora, MURUZÁBAL LERGA, J., «La auditoría pública en el año 2055», *APu*, nº 24, 2001, pp. 47-49.

Externo, constituida por los órganos autonómicos, y en la que no participa, por el momento, el Tribunal de Cuentas estatal⁸⁴².

A nivel de planificación, la primera función que debe desarrollar esta Comisión es la armonización de la programación de la fiscalización de las áreas de alto riesgo de defraudación, y la fiscalización de supuestos en los que se han detectado riesgos de corrupción, como desarrollo específico del art. 29.3 LFTCu. La asunción del principio de auditoría única en la programación permitiría realizar análisis de riesgos conjuntos sobre las áreas, los sectores y las entidades en los que, conforme a la información existente como consecuencia de otros controles y de otros medios como las denuncias, existen indicios de posibles actuaciones fraudulentas, distribuyendo entre los diferentes órganos de control las cargas del trabajo a realizar de acuerdo a los principios de subsidiariedad y proximidad. La armonización de esta programación dirigida a prevenir la corrupción, no sólo evitaría las indeseadas duplicidades, sino una disfuncionalidad que es más frecuente en esta materia, como es el hecho de que la dispersión de trabajos de control impide detectar con rigor las defraudaciones producidas⁸⁴³.

Como primer resultado de esta planificación conjunta, debe diseñarse la programación de la fiscalización de las áreas de alto riesgo de defraudación a través de la realización de trabajos horizontales relacionados con la prevención de la corrupción en sectores como el urbanismo, las subvenciones y la contratación⁸⁴⁴.

En segundo lugar, la armonización de la programación debe determinar la ejecución de fiscalizaciones específicas sobre determinadas entidades o asuntos en los que los resultados de fiscalizaciones anteriores y las denuncias públicas o

⁸⁴² JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 581-584. La Conferencia de Presidentes de Órganos de Control Externo de España tiene su parangón en la Conferencia Permanente de Presidentes de Alemania, donde ha funcionado, no sin dificultades, con excelentes resultados; y debiera ser «el foro idóneo para que el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo, de una manera cordial, pusieran en común los problemas que les preocupan y buscaran soluciones conjuntas a los mismos», JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007c, pp. 2207-2208.

⁸⁴³ En el mismo sentido, acerca de los criterios que deben seguirse para la armonización de la planificación de los órganos de control, cfr. MURUZÁBAL LERGA, J., *op. cit.*, 2001, pp. 48-49; PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 50; y GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, pp. 48-52.

⁸⁴⁴ Las fiscalizaciones horizontales tienen como objetivo poner de manifiesto las debilidades y las fortalezas de la gestión de los servicios públicos con el fin de proponer mejoras concretas en la gestión de un servicio público determinado, GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *op. cit.*, 2006, pp. 125-127. Los criterios para la definición de las denominadas Áreas de Alto Riesgo se han estudiado más detenidamente en el apartado 3.2 de este Capítulo Cuarto.

anónimas aconsejen la investigación sobre la existencia o no de irregularidad en la gestión realizada⁸⁴⁵.

La *colaboración interinstitucional para el desarrollo de las fiscalizaciones o las auditorías forenses* debe contribuir a mejorar la persecución de las conductas defraudatorias detectadas en los controles financieros. Esta interrelación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX está expresamente prevista en sus respectivas normativas reguladoras, estableciendo la legislación estatal la posibilidad de la delegación de las actuaciones previas en los procedimientos de reintegro por alcance (arts. 26.3 LOTCu) y previendo la mayor parte de la leyes autonómicas la posibilidad de receptación de estas funciones. A pesar de que la LFTCu establece el procedimiento básico de conexión entre las instituciones implicadas, a través del establecimiento de la delegación por el Pleno del Tribunal, la designación del funcionario instructor por el OCEX y la coordinación de las actuaciones por la Unidad de Actuaciones Previas de la Sección de Enjuiciamiento, estas funciones instructoras presentan dos disfunciones: en primer lugar, las actuaciones de esta naturaleza realizadas por los diferentes órganos de control se realizan sin ninguna clase de normalización técnica; y, en segundo lugar, la legislación no realiza ninguna previsión expresa acerca de la posible participación de los OCEX en las piezas separadas de los juicios de cuentas⁸⁴⁶.

En el primer caso, al margen de una normativa reguladora que delimite con mayor claridad estas competencias, en relación con las inspecciones forenses en las que se examinen responsabilidades contables, el Tribunal de Cuentas debería establecer normas técnicas acerca del contenido de estas investigaciones y criterios para dilucidar los órganos competentes para llevarlas a cabo⁸⁴⁷.

En el segundo, la insuficiencia de la legislación del Tribunal de Cuentas acerca de la delegación de la pieza separada, con independencia de que pueda subsanarse mediante la consiguiente reforma legislativa, puede considerarse superada, siguiendo

⁸⁴⁵ La ejemplificación de los asuntos que son denunciados públicamente en los medios de comunicación con datos suficientes para suscitar la actuación investigadora de los órganos de control puede ser extensa: licitaciones exprés realizadas por la vía de urgencia en fechas 'idóneas' como los 'puentes' de los meses de mayo, noviembre o diciembre; la adjudicación por procedimientos sin publicidad de obras de gran envergadura con la promesa de realizar posteriores modificaciones que incrementen sustancialmente, a veces hasta el 50%, el precio final; o el encargo de informes y otras tareas de consultoría a profesionales o empresas afines al poder político gobernante para la realización de estudios que rutinariamente realizan los funcionarios públicos sin coste alguno.

⁸⁴⁶ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 383-385.

⁸⁴⁷ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 584.

a CORTELL GINER, mediante una interpretación estricta del art. 26.3 LOTCu. A partir de esta interpretación, sería conveniente que el Tribunal de Cuentas realizase una delegación genérica a favor de los OCEX en esta materia en aquellos procedimientos dimanados de la actividad fiscalizadora de estos entes⁸⁴⁸.

La *centralización de la información* sobre los riesgos y las responsabilidades detectadas es una de las medidas preventivas claves en la lucha contra el fraude y la corrupción, con el fin de permitir a todos los órganos encargados de su detección y represión acceder a la totalidad de los datos disponibles sobre posibles actividades defraudatorias. La experiencia de la Unión Europea resulta ejemplificadora en este sentido, pues, como se ha señalado anteriormente, uno de los motivos que impulsó el alto nivel de defraudación de los fondos comunitarios fue precisamente la falta de comunicación de los resultados de los informes entre los órganos de control⁸⁴⁹.

Esta necesidad de acceso común a la información es propia de todos los sectores de la lucha anti-fraude y ha sido una pauta que ya se ha seguido en materia de fraude fiscal, blanqueo de capitales y control de subvenciones. La AEAT ha

⁸⁴⁸ El art. 26.3 LOTCu prevé la delegación de la instrucción a favor de los OCEX autonómicos sin establecer ninguna limitación según la clase de procedimiento, si bien la LFTCu únicamente hace referencia expresa a esta delegación en relación con las actuaciones previas del procedimiento de reintegro por alcance (art. 46.1), sin que la correlativa disposición sobre la pieza separada del juicio de cuentas realice mención alguna (art. 45.1). Por ello, cabe una interpretación amplia que respete la delegación genérica contenida en la LOTCu, vid. CORTELL GINER, R.P., *op. cit.*, 1997, pp. 43-47. Otro sector de la doctrina considera que los OCEX son competentes para la formación de la pieza separada derivada de sus procedimientos de fiscalización, sin necesidad de delegación previa del Tribunal de Cuentas, vid. VACAS GARCÍA-ALÓS, L., *op. cit.*, 1996, p. 19; MEDINA GUIJARRO, J., *op. cit.*, 1996, pp. 101-102; REGLI CRIVELL, M., *op. cit.*, 1997, pp. 51-53; y CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1999, pp. 207-208.

⁸⁴⁹ La utilidad de las TIC había llevado a la UCLAF a construir la base de datos IRENE sobre fraudes e irregularidades, que incluía información sobre estos asuntos, en especial, relacionados con el FEOGA-Garantía, y la base de datos PRE-IRENE, de carácter interno, reservada a los casos investigados por la propia UCLAF. El primer informe de actividades de la OLAF (1 de junio 1999/31 de mayo de 2000) estableció entre sus prioridades la reformulación de esta base de datos para que fuera un instrumento eficaz de análisis de la información, SOUSA, A.M., *op. cit.*, 2005, pp. 186 y 205-206. En la actualidad, la OLAF mantiene el *Sistema de Información contra el Fraude* (AFIS), a través del cual se intercambian anualmente cientos de miles de mensajes; el *Sistema de Información Aduanero* de la UE (SIA), que permite a las aduanas, la policía, los guardacostas, los servicios agrícolas y los de salud pública compartir datos sensibles en una única base de datos; y ha anunciado la puesta en funcionamiento a final de la década de un sistema similar al SIA para el tratamiento automatizado de información sobre las mercancías sometidas a impuestos especiales (alcohol, tabaco e hidrocarburos) que circulan entre los Estados miembros, pero a las que no se aplican dichos impuestos hasta que llegan a su destino, <http://www.europa.eu> [ref. de 3 de julio de 2007], marzo, 2007. Acerca de los puntos fuertes y débiles en la coordinación entre la OLAF y los Estados miembros en relación al *Sistema de Información contra el Fraude* (AFIS), vid. TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit.*, 2007, pp. 28-31; y del funcionamiento del *Sistema de Información Aduanero* de la UE (SIA), vid. GARCÍA URETA, A., *op. cit.*, 2008, pp. 211-212.

realizado una labor continua de centralización de la información relacionada con el fraude fiscal y, recientemente, el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal* ha propuesto la creación de un órgano único que unifique las Oficinas de Investigación del Fraude tributario y aduanero; y el Banco de España, por su parte, ha centralizado la información sobre el blanqueo de capitales en la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias⁸⁵⁰.

El Tribunal de Cuentas está plenamente habilitado para ejercer la función de centralización de la información relativa a la posible existencia de fraudes de carácter financiero, pues desde la función de fiscalización está capacitado para recibir, *ex lege* o por requerimiento, todos los informes de control emitidos por los OCEX y las Intervenciones Generales (art. 27.2 LFTCu); y desde la función jurisdiccional debe recibir información de todos las posibles defraudaciones que impliquen responsabilidad contable, tal y como se establece expresamente en todas las leyes autonómicas reguladoras de los OCEX⁸⁵¹.

La centralización debe suponer la creación de una *Base de datos nacional de responsabilidades financieras* en la que se incluyan los indicios de responsabilidad detectados en los informes de control, las denuncias públicas o particulares interpuestas, y las responsabilidades contables y penales declaradas administrativa o jurisdiccionalmente. Esta base de datos debe ser accesible a todos los órganos de control, si bien con la precaución de establecer un protocolo de confidencialidad que garantice el adecuado uso de esta información, y uno de sus puntos importantes debe ser la información relativa a las cantidades recuperadas en los procesos de exigencia de responsabilidad.

Por su parte, el entronque entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE debe estructurarse, igualmente, mediante una *Comisión Mixta permanente Tribunal de Cuentas-IGAE*, pues no es suficiente con la creación en los órganos de control interno de unidades de enlace específicamente dedicadas a facilitar la información requerida por las instituciones de control externo, sino que es necesaria una sede en la que se discutan los problemas de la colaboración entre ambos organismos, y en la cual se aborden, centrándonos en el problema de la lucha contra la corrupción, la cuestión de la coordinación de programas sobre materias con riesgo de fraude, la elaboración de

⁸⁵⁰ Los mecanismos de centralización de información de la AEAT y el Banco de España se han analizado en el *apartado 2.3* de este *Capítulo*.

⁸⁵¹ CORTELL GINER, R.P., *op. cit.*, 1997, p. 43; y JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 384.

informes forenses relacionados con la responsabilidad contable y la aportación de información sobre las posibles actuaciones defraudatorias⁸⁵².

La *armonización de programas* debe compartir los proyectos de programación para los ejercicios próximos y, en relación con la materia de corrupción, colaborar en el análisis de riesgos sobre las áreas más vinculadas a la existencia de prácticas corruptas. Como en el caso de las relaciones entre los órganos de control externo, el resultado debe ser la elaboración de planes concertados en los que la IGAE colabore con el Tribunal de Cuentas en la fiscalización de las Áreas de Alto Riesgo y ejecute aquellas auditorías sobre asuntos específicos en los que se detecten indicios de prácticas fraudulentas que el máximo órgano controlador no haya decidido reservarse para su actuación directa⁸⁵³.

La *colaboración de las fiscalizaciones forenses* para la exigencia de responsabilidades contables desvincula legalmente a la IGAE de la participación en la instrucción de las denominadas actuaciones previas y piezas separadas. Sin embargo, sí que pueden realizar un papel relevante en la iniciación de estos procedimientos

⁸⁵² CARRIL BERMÚDEZ, R., «Relaciones interadministrativas entre órganos de control interno y externo», *APu*, nº 8, 1997, pp. 49-52. En este mismo sentido, los V Encuentros Técnicos de los OCEX de 1996 concluyeron necesario que las relaciones de colaboración entre los órganos de control interno establecieran fórmulas de coordinación orgánica, mediante la creación en las Intervenciones Generales de órganos que mantengan las relaciones con la institución de control externo, y de coordinación técnica, para resolver discrepancias, atender consultas de interés común o la formación de personal, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 619-621. Un modelo de las funciones que cabe atribuir a esta *Comisión Mixta Tribunal de Cuentas-IGAE* puede ser, *mutatis mutandis*, el de la Comisión General de Coordinación de la IGAE con las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, creada para configurar un sistema unificado que permita ejercer las funciones encomendadas por el Reglamento (CE) nº 1083/2006 y el Reglamento (CE) nº 1198/2006, de 27 de julio, a la Autoridad de Auditoría: (a) *metodología de auditoría*: normas de auditoría, manuales, guías y otros documentos específicos que se elaboren al objeto de asegurar la homogeneidad y calidad de los trabajos; (b) *selección de muestras*: método o métodos de muestreo a utilizar, siguiendo lo previsto en el artículo 17 del Reglamento (CE) nº 1828/2006 y en el artículo 43 del Reglamento (CE) nº 1198/2006, y determinación del órgano encargado de la selección; (c) *procedimientos, plazos y contenido* de los intercambios de información entre la Autoridad de Auditoría y los restantes órganos de control; (d) *identificación* de tipos genéricos de irregularidades y procedimientos de comunicación a la Autoridad de Auditoría; (e) *requisitos mínimos* a exigir a los auditores privados que participen en la realización de los trabajos y procedimientos de revisión de los trabajos; (f) *planificación temporal* de los trabajos a realizar por los distintos órganos de control; (g) *procedimientos* para la tramitación de informes; (h) *asignación y planificación* de los trabajos de evaluación; (i) *estrategia* que la Autoridad de Auditoría debe presentar a la Comisión; y (j) *modelo* de manifestaciones a realizar por los órganos de control a la Autoridad de Auditoría y plazo de presentación de las mismas; PÉREZ PÉREZ, J.A., *op. cit.*, 2008, pp. 92-94. Acerca de los sistemas de colaboración entre el control externo y el control interno desde una perspectiva de Derecho comparado, vid. LAZO VITORIA, X., *op. cit.*, 2008, pp. 124-127.

⁸⁵³ Cfr. MURUZÁBAL LERGA, J., *op. cit.*, 2001, pp. 48-49; PEDROCHE Y ROJO, L., *op. cit.*, 2003, p. 50; y GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, pp. 48-52.

mediante la remisión de informes especiales en los que se pongan de manifiesto la existencia de infracciones de las normas contables y presupuestarias.

Este instrumento de los informes especiales, en el cual se exponen los elementos de las presuntas responsabilidades contables, es especialmente adecuado para el cumplimiento de la obligación de la IGAE de remitir las presuntas infracciones de esta naturaleza puestas de manifiesto en las actuaciones de control interno, pero, como reflejan las estadísticas de la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, este procedimiento no está dando los resultados esperados. En este sentido, el Tribunal ha denunciado reiteradamente en sus Memorias anuales la falta de remisión de asuntos de responsabilidad contable por parte de los órganos de control interno y, en concreto, en el año 2005 ha manifestado expresamente que la IGAE no había remitido ninguna comunicación de esta naturaleza⁸⁵⁴.

Estos resultados excesivamente pocos de las denuncias de presuntas responsabilidades contables pueden ser indicativos de que los criterios o los procedimientos establecidos para su tramitación no están siendo suficientemente eficaces. Por ello, sería necesario que el Tribunal de Cuentas y la IGAE desarrollaran, conjuntamente, una norma técnica específica que estableciera los criterios que delimiten la clase y naturaleza de irregularidades y deficiencias que deben motivar la emisión de un informe especial, detallando casos concretos en los que su elaboración es obligada; el procedimiento de consultas entre ambos organismos para resolver las dudas que puedan surgir acerca de estas cuestiones; y el procedimiento para la puesta en conocimiento del máximo órgano fiscalizador de estos informes.

Por último, la participación de la IGAE en la *Base de datos nacional de responsabilidades financieras* del Tribunal de Cuentas descrita *supra* debe partir de dos premisas: la integridad, por la cual debe comunicarse toda la información relacionada con estas responsabilidades, incluyendo indicios, denuncias y posibles responsabilidades declaradas en vía administrativa; y la informatización, estableciendo unos protocolos y procedimientos de comunicación interconectados a través de sistemas de información apoyados en las nuevas tecnologías.

Para establecer planes y programas de fiscalización dirigidos a la lucha contra la corrupción es necesario obtener información suficiente para determinar los asuntos y las entidades que se encuentran en mayor riesgo de corrupción. Como señala

⁸⁵⁴ La cuestión de los informes especiales de la IGAE ha sido estudiada en el *Capítulo Segundo* y la problemática de la falta de comunicación de informes de esta naturaleza al Tribunal de Cuentas en el *Capítulo Preliminar*.

GONZÁLEZ PÉREZ, la propia IGAE ha sentido esta necesidad en relación con el fraude de subvenciones, para lo cual ha creado una *Base de Datos Nacional de Subvenciones (BDNS)* por el art. 20 LGS en la que se incluye información sobre las resoluciones de reintegro y sanciones impuestas, así como la identificación de las personas incursoas en alguna de las prohibiciones contempladas en el artículo 13 de la ley para poder percibir subvenciones⁸⁵⁵.

Por otra parte, las responsabilidades previstas en la legislación sectorial vinculada a la gestión de los fondos públicos y que deben ser declaradas en vía administrativa como consecuencia del ejercicio de prácticas irregulares son muy numerosas: (a) el procedimiento administrativo de declaración de responsabilidades contables distintas del alcance previsto en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable; (b) los procedimientos de declaración de prohibiciones de contratar a quienes se encuentren incursoas en situaciones de riesgo moral o hayan incumplido sus obligaciones contractuales con la Administración previstas en los arts. 49 y 50 LCSP; (c) los procedimientos de reintegro y sancionadores de los perceptores de subvenciones previstos en los arts. 36 a 43 y 52 a 69 LGS; (d) los procedimientos de reintegro atribuidos a los diferentes entes administrativos para la devolución de los pagos indebidos realizados según art. 77.2 LGP; y (e) las posibles responsabilidades disciplinarias impuestas a los funcionarios por las infracciones cometidas durante la gestión de los fondos públicos (arts. 93 a 98 LEBEP).

Es conveniente que este cúmulo de información relacionada con la mala administración financiera se centralice en un único sistema con el fin de que puedan adoptarse medidas de planificación acerca de los asuntos en los que es recomendable realizar trabajos de fiscalización, siendo necesario que esta información se facilite al Tribunal de Cuentas por parte de las diferentes Administraciones Públicas a través de un único órgano que se responsabilice de esta actividad. El carácter de órgano de control interno que actúa sobre la totalidad de las entidades del sector público estatal convierte a la IGAE en la institución adecuada para desarrollar esta labor.

⁸⁵⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2006, pp. 48-49. La *BDNS* trata de dar cumplimiento a la exigencia de la Unión Europea de controlar la concurrencia de subvenciones y facilitar la planificación y seguimiento de las actuaciones de control, y tiene como antecedente la base de datos creada por el art. 46 RD 2188/1995, según la redacción dada por el RD 339/1998, y la Orden de 13 de enero de 2000, que tenía un alcance reducido al sector público estatal y las Comunidades Autónomas con las que se hubiera firmado un Convenio de colaboración; vid. GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *op. cit.*, 2002, pp. 76-78; y VEGA LABELLA, I. (coord.), *op. cit.*, 2008, pp. 219-232.

Estas tareas de seguimiento de la actividad económico-financiera y, en particular, de los problemas detectados por los órganos de control interno exige en la actualidad de sistemas de información coordinados a través del uso de las nuevas tecnologías de la información que impidan una posible desinformación por la falta de medios tecnológicos para poner en conocimiento los datos precisos en tiempo y forma adecuados⁸⁵⁶.

Por ello, deben elaborarse protocolos y sistemas de información conjuntos entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE para la remisión de la información relativa a las posibles responsabilidades financieras detectadas en el ejercicio del control interno, incluyendo los indicios de defraudación reseñados en los informes especiales, las denuncias recibidas sobre posibles prácticas fraudulentas, las resoluciones de reintegro de pagos indebidos e injustificados, las declaraciones de responsabilidad contable en vía administrativa, y las sanciones impuestas a funcionarios, contratistas y perceptores de subvenciones por la indebida aplicación de los fondos públicos.

En definitiva, la propuesta de reforma organizativa de las instituciones de control financiero dirigida a la implantación de un modelo de auditoría única que refuerce la lucha contra la corrupción sería la siguiente:

Propuesta nº 7. Formalización de la colaboración entre las instituciones de control financiero en la lucha contra el fraude y la corrupción conforme a un modelo de auditoría única: partiendo de los principios de lealtad institucional y confianza mutua se deberán establecer acuerdos o convenios de colaboración entre el Tribunal de Cuentas con los OCEX y la IGAE con el fin de crear las siguientes instituciones permanentes de coordinación y cooperación:

a) La *Comisión Mixta permanente del Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo*, que deberá asumir las siguientes funciones en materia de lucha contra el fraude y la corrupción:

– La armonización de la programación de la fiscalización de las áreas de alto riesgo de defraudación y la fiscalización de supuestos específicos de riesgo de prácticas corruptas.

– La definición de la colaboración interinstitucional de los OCEX en el ejercicio de las fiscalizaciones o las auditorías forenses instructoras de los procedimientos de reintegro por alcance, la elaboración de normas técnicas que

⁸⁵⁶ NODAL LLOBERA, I., «Eficacia y control», *APu*, nº 8, 1997, pp. 55-56.

delimiten sus aspectos sustantivos y procesales, y la aprobación de delegaciones genéricas a favor de estos organismos, al menos, en los asuntos relativos a los juicios de cuentas.

– La centralización de la información sobre los riesgos y las responsabilidades detectadas mediante la creación de una *Base de datos nacional de responsabilidades financieras* en la que se incluyan los indicios de responsabilidad detectados en los informes de control, las denuncias públicas o particulares interpuestas, y las responsabilidades contables y penales declaradas administrativa o jurisdiccionalmente.

b) La *Comisión Mixta permanente Tribunal de Cuentas-Intervención General de la Administración del Estado*, que deberá asumir las siguientes funciones en las citadas materias:

– La armonización de programas de actuaciones de control, a partir de la colaboración conjunta en el análisis de riesgos sobre las áreas más vinculadas a la existencia de prácticas corruptas.

– La colaboración en las fiscalizaciones forenses para la exigencia de responsabilidades contables mediante la elaboración de una norma técnica específica que estableciera los criterios que delimiten la clase y naturaleza de irregularidades y deficiencias que deben motivar la emisión de un informe especial, un procedimiento de consultas entre ambos organismos para resolver las dudas que puedan surgir acerca de estas cuestiones y el procedimiento para la puesta en conocimiento del máximo órgano fiscalizador de estos informes.

– La participación de la IGAE en la *Base de datos nacional de responsabilidades financieras* del Tribunal de Cuentas mediante la elaboración de protocolos y sistemas de información conjuntos para la remisión de la información relativa a las posibles responsabilidades financieras detectadas en el ejercicio del control interno, incluyendo los indicios de defraudación detectados en los informes especiales, las denuncias recibidas sobre posibles prácticas fraudulentas, las resoluciones de reintegro de pagos indebidos e injustificados, las declaraciones de responsabilidad contable en vía administrativa y las sanciones impuestas a funcionarios, contratistas y perceptores de subvenciones por la indebida aplicación de los fondos públicos.

4.2. La colaboración con las instituciones de control financiero: el reforzamiento del principio de participación ciudadana como medida anticorrupción.

El principio de participación se integra, en una sociedad civil activa y vigilante, como un componente más de la infraestructura ética contra la corrupción, junto con el apoyo político, un marco legislativo eficaz y un sistema de controles internos y externos diversos y coordinados. Esta nueva referencia constituye un nexo interactivo en el que los actores sociales deben, como asevera VILLORIA MENDIETA, «estar alerta y denunciar cualquier conducta incorrecta», sin que su participación en la vida pública pueda reducirse al momento de la participación política⁸⁵⁷.

El principio de participación social, amplificado en las actuales democracias desarrolladas, otorga a los ciudadanos y representantes mayores instrumentos para denunciar la actividad administrativa contraria a los intereses generales, ya no sólo a través de las reclamaciones individuales contra los actos administrativos, sino también mediante la actuación de los medios de comunicación y la integración de los representantes sociales en organismos consultores del propio Poder Ejecutivo. Este principio se encuentra expresamente reconocido en el art. 9.2 CE, que obliga a los poderes públicos a remover los obstáculos que impidan esta participación y explicitado directamente en algunos supuestos en los arts. 27. 5 y 7, 51.2, 105. a y c, 129.1 y 131.2; y asimismo su desarrollo postconstitucional ha sido muy amplio (*v. gr.*, el derecho de referéndum, la creación de comités consultivos o los trámites de información pública). Las consecuencias prácticas de su aplicación, por el contrario, han sido, como nos dice SÁNCHEZ MORÓN, muy matizadas, constituyendo en muchos casos un mero trámite sin repercusiones prácticas⁸⁵⁸.

⁸⁵⁷ VILLORIA MENDIETA, M., *op. cit.*, 2000, pp. 157-158. En el mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 21-22; GORDILLO, A., *op. cit.*, 1981, pp. 16-20; CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 2002, pp. 64-66. La renovación del principio de la participación se realiza a partir del paradigma de la gobernanza que, entendida como un sistema de administración en red, reivindica que «todos aquellos actores que ostenten intereses, recursos o visiones deberán poderse incorporar en las redes de acuerdo con las normas y pautas que en cada momento se establezcan», CERRILLO I MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, 2005b, pp. 20-21. Si en el apartado 3.3 de este Capítulo se hacía referencia a la colaboración ciudadana en materia de inspección como deber, en este punto corresponde analizar su aspecto antagonista como derecho subjetivo, en este caso genérico, propio de una Administración participada en la que el ciudadano es sujeto y no «objeto, súbdito o administrado de la actuación administrativa» RIVERO ORTEGA, R., *op. cit.*, 1999, pp. 182-189. La participación ciudadana no sólo supone un 'objetivo político de primer orden', sino también un 'método político' para la definición de las políticas públicas mediante un diálogo real que permita «captar las preocupaciones e intereses de la sociedad», RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., «Participación y nuevas políticas públicas», LEY, tomo 5, 2003c, pp. 1644-1647.

⁸⁵⁸ MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *op. cit.*, 1986, pp. 106-108. Los supuestos de participación más eficaces han sido aquéllos que facilitan la defensa de los intereses corporativos, si bien en

En el ámbito administrativo, son numerosos los sectores en los que la legislación establece referencias expresas al reconocimiento de las denuncias de los particulares como medio para el inicio de investigaciones sobre asuntos de carácter fraudulento, como, por ejemplo, el art. 69.1 LRJPAC, el art. 19.2 de la Ley 5/2006 o el art. 11 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. En todo caso, como pone de manifiesto GARCÍA MEXÍA, es destacable la ausencia en la legislación de mecanismos de protección de los denunciantes, más allá de la protección de testigos prevista en el ámbito penal, en especial ante las posibles represalias que puedan sufrir aquéllos que ostenten la condición de funcionarios públicos⁸⁵⁹.

La IGAE ha sido tradicionalmente ajena al concepto de participación ciudadana, actuando de forma autosuficiente en el control de la gestión de los fondos públicos y realizando sus comprobaciones a través de los medios y las facultades de los que dispone, entre los que, eso sí, se incluye, como se ha visto *supra*, la posibilidad de obtener información de los particulares vinculados económicamente con la Administración. Este desapego hacia la colaboración de los ciudadanos, propio de una concepción burocrática cerrada que se considera capacitada para resolver por sí misma los problemas internos, es especialmente perjudicial en materia de corrupción, en la que las prácticas ocultas precisan para su detección de la participación de todos los estamentos sociales, pues su noticia puede llegar a oídos de los sujetos más insospechados⁸⁶⁰.

estos casos la finalidad de la actuación de estos grupos no es la defensa de los intereses generales, sino los propios de los diferentes grupos de presión. Por el contrario, las corporaciones de defensa de derechos más generales, como los de los consumidores, la ecología o la cultura, no encuentran un grado de desarrollo y arraigo tan profundo, SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 78-80. En este sentido, y en relación con la lucha contra la corrupción, NIETO GARCÍA, A., afirma que las asociaciones ciudadanas y de profesionales pueden realizar una importante labor en la lucha contra la corrupción, pues los ciudadanos individuales desconocen los problemas internos de las Administraciones Públicas, los particulares corruptores o extorsionados no se encuentran en condiciones de denunciar dadas las amenazas que pesan sobre ellos y los medios de comunicación, que han sido los más efectivos en la persecución de este fenómeno, se encuentran manipulados en su actuación (*op. cit.*, 1997, p. 111).

⁸⁵⁹ La política de protección de los denunciantes debe incluir medidas para facilitar un 'puente de plata' que recompense el *arrepentimiento* del funcionario espurio, vid. GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 1995, pp. 503-504; y GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 63-64. La relación del sistema de control de las Administraciones Públicas, y en especial del control social, en la lucha contra la corrupción se ha analizado más detenidamente en *Capítulo Primero*.

⁸⁶⁰ En este sentido, puede observarse que en el *Capítulo Segundo*, referido al control de la IGAE, no se ha realizado referencia alguna al control social.

Por el contrario, el Tribunal de Cuentas se encuentra, en principio, mucho más abierto a la colaboración externa para el pleno ejercicio de sus funciones, pues se reconocen instituciones, como la acción popular y la denuncia, que facilitan la participación social en el control de los fondos públicos. A pesar de ello, la legislación vigente y la práctica del Tribunal limitan seriamente el ejercicio de estos derechos, pues, por ejemplo, la acción popular únicamente puede prosperar si se cumplen unos rígidos requisitos legales que, en muchas ocasiones, no están al alcance de los particulares, y las consecuencias en los supuestos de fracaso de esta iniciativa pueden causar serios problemas al demandante, al menos a nivel económico, mediante la condena en costas; y la denuncia pública no se incentiva a través de un cauce específico que permita que los particulares, con facilidad y plena garantía de su anonimato, pongan en conocimiento del Tribunal las actuaciones fraudulentas de las que sean conocedores. Por otra parte, todas estas manifestaciones de la participación ciudadana se centran prácticamente en exclusividad en el ámbito jurisdiccional, sin que afecten al ejercicio de la función fiscalizadora⁸⁶¹.

Un hecho relevante que puso de manifiesto el Informe NOLAN en 1996 es la importancia de la denuncia anónima, que no compromete la identidad del informante, como medio para poner en conocimiento de los órganos de control prácticas fraudulentas, pues los estudios realizados demostraron que cerca de un tercio de los asuntos descubiertos se había iniciado a partir de la información aportada por informantes ajenos a la estructura de control, en especial, por personal de los propios centros involucrados en el problema. Por ello, recomendaba que se establecieran medios para facilitar el uso de sistemas de denuncias confidenciales y *hotlines*, así como el garantizar el anonimato del personal que planteara dudas sobre cuestiones calificadas de confianza mediante el nombramiento de personas, ajenas a la línea jerárquica, que atiendan estas reclamaciones⁸⁶².

De la misma forma, el *Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea* de 2001 ha resaltado la importancia de una mayor implicación de la sociedad civil, como medio para que los ciudadanos puedan expresar sus preocupaciones y prestar su apoyo a

⁸⁶¹ La participación social en el ámbito del Tribunal de Cuentas se ha estudiado más detenidamente en el *Capítulo Tercero*.

⁸⁶² COMMITTEE ON STANDARDS IN PUBLIC LIFE, *op. cit.*, 1996, pp. 74 y 111-112. El Informe NOLAN atribuye específicamente a los Ministros la responsabilidad para que las denuncias de prácticas irregulares sean investigadas de forma rápida y eficaz, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *op. cit.*, 2000, pp. 91, 96 y 98.

las personas víctimas de exclusiones y discriminaciones, por lo que es necesario ofrecerles «una vía estructurada para canalizar sus reacciones, críticas y protestas»⁸⁶³.

En el *XVI Congreso de la INTOSAI* de 1998, las recomendaciones adoptadas acerca de la participación ciudadana en la lucha contra la corrupción y su relación con la actuación de las EFS fueron determinantes, al decantarse por «el establecimiento de un sistema para la recepción y procesamiento de denuncias públicas sobre las irregularidades observadas, que tenga una adecuada difusión»⁸⁶⁴.

En este mismo sentido se han manifestado los Estados firmantes de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 2003, al acordar el establecimiento de políticas y prácticas de prevención de la corrupción que «promuevan la participación de la sociedad y reflejen los principios del imperio de la ley, la debida gestión de los asuntos públicos y los bienes públicos, la integridad, la transparencia y la obligación de rendir cuentas» (art. 5.1 CNUCC). La participación de la sociedad debe suponer el fomento de «la participación activa de personas y grupos que no pertenezcan al sector público, como la sociedad civil, las organizaciones no gubernamentales y las organizaciones con base en la comunidad, en la prevención y la lucha contra la corrupción, y para sensibilizar a la opinión pública con respecto a la existencia, las causas y la gravedad de la corrupción, así como a la amenaza que ésta representa» (art. 13.1 CNUCC). Con esta finalidad se deberán adoptar «medidas apropiadas para garantizar que el público tenga conocimiento de los órganos pertinentes de lucha contra la corrupción mencionados en la presente Convención y facilitará el acceso a dichos órganos, cuando proceda, para la denuncia, incluso anónima, de cualesquiera incidentes que puedan considerarse constitutivos de un delito tipificado con arreglo a la presente Convención» (art. 13.2 CNUCC).

A nivel de organizaciones internacionales, el Banco Mundial es la institución que ha realizado una política más decidida para facilitar la colaboración ciudadana al incluirla como uno de los elementos claves de su política contra la corrupción, junto con el incremento de la responsabilidad, la creación de un sector privado competitivo, las restricciones institucionales sobre el poder y la mejora de la administración del sector público. Esta participación social se ha encauzado a través de dos programas gestionados por el Departamento de Integridad Institucional, como son el Programa de

⁸⁶³ UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *op. cit.*, 2001, pp. 16-17.

⁸⁶⁴ INTOSAI, *op. cit.*, 1998, p. 6.

Revelación Voluntaria de Información (*Voluntary Disclosure Program —VDP—*) y la *línea directa de denuncias internacional*⁸⁶⁵.

El *Programa de Revelación Voluntaria de Información* facilita a las empresas que participan en proyectos del Banco Mundial la revelación *motu proprio* de supuestos de fraude y corrupción en los que se encuentren inmersas a cambio de confidencialidad y ausencia de sanciones. En el ejercicio de 2007, el Directorio Ejecutivo del Banco aprobó los aspectos básicos de un nuevo programa de Revelación Voluntaria de Información, según el cual las firmas que participan en contratos relacionados con proyectos del Banco tienen la oportunidad de cesar las prácticas corruptas, revelar en forma cabal y voluntaria información acerca de conductas indebidas plausibles de sanción por el Banco, adoptar un programa de cumplimiento por un período de tres años a cargo de un supervisor nombrado a tal efecto y evitar la inhabilitación pública por conductas indebidas en el pasado. A las firmas se les asegura la confidencialidad a cambio de su plena y activa cooperación⁸⁶⁶.

La *línea directa de denuncias internacional* (1-800-831-0463) se gestiona con personal independiente que trabaja las 24 horas, los 7 días de la semana, para recibir denuncias de posibles actos de corrupción. También se pueden enviar informes al equipo del INT por correo electrónico e Internet (investigations_hotline@worldbank.org), o a través del sitio web del Departamento: (www.worldbank.org/integrity)⁸⁶⁷.

En el marco de la Unión Europea, la OLAF también ha establecido «una política de estrecha colaboración con todas las instancias competentes y con los ciudadanos». En este marco, la OLAF requiere la colaboración no sólo de las instituciones y los funcionarios, que tienen la obligación de comunicar toda información relativa a fraude, corrupción o actividades ilegales, sino la de todo ciudadano europeo o cualquier otra persona «que tenga conocimiento de casos de fraude en detrimento del presupuesto comunitario». Estos colaboradores externos pueden actuar como denunciante anónimo o informante reservado, en el sentido de que se resguarde su personalidad, no pertenecientes a las instituciones comunitarias. La información recibida de los *denunciantes anónimos* no debe ser descartada sin realizar las respectivas comprobaciones, fundamentalmente mediante el cotejo con otras fuentes, y puede ser aportada por cualquier medio, y, con este fin, se ha establecido un

⁸⁶⁵ BANCO MUNDIAL, *op. cit.*, s.f.

⁸⁶⁶ *Ibidem*.

⁸⁶⁷ *Ibidem*.

teléfono gratuito en cada Estado miembro que permite ponerse en contacto con la OLAF para garantizar el anonimato y la delación. Los datos aportados por los *informantes reservados* serán comunicados directamente a la OLAF por personas identificadas sobre cuestiones de las que tienen conocimiento por sus relaciones económicas o personales con terceros, si bien también pueden usar el teléfono gratuito⁸⁶⁸.

En Norteamérica, la GAO se ha sumado a la tendencia de las llamadas *líneas directas* mediante la configuración del *Fraudnet* que permite la denuncia (pública, anónima o reservada) por cualquier medio de comunicación, habilitándose direcciones postales, líneas telefónicas y cuentas de correo específicas para este propósito que están disponibles en el portal de la propia agencia. El proyecto *Fraudnet* es un sistema *online* desarrollado por el *General Counsel*, destinado a facilitar las denuncias de fraudes, derroches, abusos o mala gestión de los fondos federales. Su finalidad es proporcionar a la Inspección General de las agencias federales, el Congreso, los jefes de equipo de auditoría de la GAO y otras organizaciones federales, estatales y locales, información para la realización de sus trabajos de control. Con carácter general, la GAO remitirá la información a la Oficina del Inspector General de la respectiva agencia o a otras entidades establecidas legalmente, esperando recibir notificación de los resultados de las actuaciones y vigilando, conforme a las normas establecidas por el *President's Council on Integrity and Efficiency* (PCIE), que las investigaciones se realicen por personal competente y capacitado, que las actuaciones y las opiniones sean imparciales, y que se haya actuado con la debida diligencia profesional⁸⁶⁹.

⁸⁶⁸ La OLAF protege la confidencialidad del informante reservado, pero sin llegar a garantizar que esta reserva se mantenga si el asunto se traspasa a las autoridades de los Estados miembros, UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *OLAF: Manual of 25 February 2005*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburgo, 2005, pp. 64-67; y UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, «Privacy statement for OLAF freephone service», <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de octubre de 2008], s.f.c. El teléfono gratuito para los denunciantes anónimos correspondiente a España es el 900 993 295, UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *Portal de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude*, <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de octubre de 2008], s.f.

⁸⁶⁹ Vid. UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2004, pp. 28-29; y UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *op. cit.*, 2006, p. 12. En todo caso, para que las denuncias de los particulares inicien un procedimiento de fiscalización es necesario que sea considerada por el Controlador General o algún miembro del Congreso, JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, p. 77. «GAO FraudNET is a vital part of the Office of the General Counsel (OGC). Its objectives are to operate: [(a)] automated means that anyone may use to report allegations of fraud, waste, abuse, or mismanagement of federal funds; [(b)] refer those allegations to the Inspector General (IG) of the cognizant federal agency; [(c)] expedite responses to congressional requests; [(d)] review IG responses to allegations referred by GAO; [(e)] advise GAO divisions and agency IGs of audit leads; [and (f)] provide information to

Por lo tanto, cabe afirmar que la participación efectiva de los ciudadanos en la lucha contra las conductas ilícitas es una recomendación habitual de las instituciones internacionales, como puso de manifiesto tempranamente la Recomendación del Comité de Ministros de Europa de 23 de junio de 1983 o, más recientemente, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción antes citada. Por ello, partiendo de las instituciones de colaboración ciudadana existentes, deben adoptarse aquellas innovaciones que, procedentes de otros sectores de la actividad pública o de la experiencia foránea, se consideren más adecuadas para facilitar la comunicación, incluso anónima, de presuntos casos de corrupción⁸⁷⁰.

Del conjunto del ordenamiento jurídico español pueden extraerse, siguiendo a PRIETA MIRALLES, tres instituciones válidas para el ejercicio de la participación ciudadana en la protección de los intereses financieros públicos, como son la acción popular para exigir responsabilidades contables, la denuncia pública comunicando posibles responsabilidades contables o penales, y el derecho de petición para la realización de fiscalizaciones o controles⁸⁷¹.

En primer lugar, la *acción popular* para la exigencia de responsabilidades contables debe flexibilizar sus presupuestos formales, sin exigir a los particulares un alto nivel de conocimientos jurídicos y de los hechos, en la línea ya iniciada por la jurisprudencia, facilitando, de esta forma, la aproximación de los ciudadanos al control de los fondos públicos. Además, debe abandonarse la excepcional remisión al principio del vencimiento para la fijación de costas y obviar las conminatorias advertencias de derivación de responsabilidades, pues la ley otorga suficientes elementos de protección frente al denunciante inveraz y, en todo caso, parece razonable emplear el régimen ordinario de imputación de costas aplicable en la jurisdicción administrativa como es la condena en casos de temeridad y mala fe⁸⁷².

federal, state, and local organizations about establishing their own hotlines», RICHTER, W.L., y BURKE, F., *Combating corruption, encouraging ethics: a practical guide to management ethics*, 2ª ed., Rowman & Littlefield, 2007, pp. 207-208.

⁸⁷⁰ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1992, pp. 282-283.

⁸⁷¹ PRIETA MIRALLES, V., *op. cit.*, 2005, pp. 78-79. Acerca de la diferencia entre las figuras de la acción popular, la denuncia pública y el derecho de petición, en tanto que instrumentos de la participación ciudadana que no defienden derechos subjetivos o intereses legítimos de los titulares que ejercitan la acción, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., y ALENZA GARCÍA, J.F., *Derecho de petición: Comentarios a la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*, Civitas, Madrid, 2002, pp. 132-136, 148-156 y 354-372.

⁸⁷² GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, 2008, pp. 64-65. La plasmación legal de esta reforma puede seguir el ejemplo de la enmienda que planteó el Centro Democrático y Social en la tramitación parlamentaria del art. 56.3 LFTCu: «Si de las actuaciones previas a las exigencias de

En segundo lugar, la normativa debe recoger la viabilidad de la *denuncia pública* sobre responsabilidades contables, en la que el comunicante no plantea ninguna pretensión de ser parte en el procedimiento, sino únicamente su voluntad de poner en conocimiento público los hechos de los que ha tenido noticia, en la línea de la posibilidad aceptada por la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, si bien limitada a los procedimientos de reintegro por alcance. De forma añadida, debe tenerse en cuenta que la denuncia como precedente para iniciar de oficio los procedimientos de control está habilitada, tanto en el ámbito del control externo como del control interno, por la aplicación supletoria del art. 69.1 LRJPAC⁸⁷³.

En tercer lugar, el *derecho de petición* previsto constitucionalmente (art. 29 CE) como medio residual para trasladar a las instituciones públicas sugerencias, informaciones o iniciativas sobre decisiones graciables o discrecionales, debe reconocerse como medio válido para instar el inicio de oficio de los procedimientos de control del Tribunal de Cuentas y de la IGAE. La delimitación de los destinatarios del derecho de petición a toda institución o administración pública, prevista en el art. 2 de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, permite interpretar que este derecho puede ejercerse en ambos órganos de control, pero, ante las dudas que puede plantear la dicción del art. 32.2 LFTCu —«[n]o se dará curso por el Tribunal de Cuentas a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982»—, sería aconsejable que la normativa del Tribunal hiciera una referencia expresa a esta materia⁸⁷⁴.

responsabilidades contables no se dedujeran éstas, se dictará auto motivado declarándolo así, imponiéndose las costas si la acción pública se hubiera ejercitado con mala fe o temeridad. De deducirse responsabilidades de otra índole, se comunicarán a la Sección de Fiscalización a los efectos del art. 12.2 de la Ley Orgánica», CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *op. cit.*, 1992, pp. 272-273; y 282-283.

⁸⁷³ Este reconocimiento de la denuncia pública en materia de enjuiciamiento contable también fue planteado, en vía de enmienda, por el Centro Democrático y Social en la discusión parlamentaria del art. 56 LFTCu con el siguiente texto: «Si el escrito no reúne los requisitos necesarios del ejercicio de acción pública se considerará denuncia», *ibídem*.

⁸⁷⁴ El derecho de petición forma parte de la esencia misma del sistema democrático pues, como ha declarado la STC 242/1993, de 14 de julio, «el derecho en cuestión tiene mucho de instrumento para la participación ciudadana aun cuando lo sea por vía de sugerencia, y algo del ejercicio de la libertad de expresión como posibilidad de opinar», y se entenderá satisfecho mediante el acuse de su recibo y su contestación motivada, PRIETA MIRALLES, V., *op. cit.*, 2005, pp. 79-81. El Proyecto de Ley presentado en las Cortes Generales establecía como sujetos pasivos de este derecho a los investidos «de facultades y atribuciones decisorias», aceptándose la enmienda al art. 2 Ley Orgánica 4/2001 presentada por el Grupo Parlamentario Vasco para que los destinatarios no se circunscribieran a la Administración activa, sino que pudieran incluirse entidades como la Administración consultiva, lo que *mutatis mutandis*, hace

Por último, el establecimiento de *líneas directas*, en tanto que instrumentos que facilitan la denuncia pública, anónima o confidencial, junto con una adecuada política de privacidad, debe ser un medio válido y eficaz para permitir la imprescindible colaboración ciudadana en la lucha contra la corrupción. El modelo más evolucionado y adaptado a los requerimientos del control financiero que debe servir de paradigma es el de la GAO estadounidense, en cuanto que facilita la delación de los particulares mediante canales específicos en cualquier medio de comunicación postal, telefónica u *online*.

Por todo ello, la propuesta de modificación legal y técnica en relación con las vías de participación ciudadana en el control de las finanzas públicas sería la siguiente:

Propuesta nº 8. Reforzamiento de la regulación legal y técnica de los instrumentos de colaboración ciudadana para la aportación de información sobre prácticas corruptas tales como la acción popular, el derecho de petición y las líneas directas de denuncia pública: se adoptarán las medidas legislativas y de organización necesarias para habilitar los procedimientos y medios que faciliten la colaboración ciudadana en materia de lucha contra la corrupción tales como la acción popular, las denuncias públicas, el derecho de petición y las líneas directas:

a) Medidas relativas a la acción pública:

– El art. 56.3 LFTCu se modificará para establecer que *“si de las actuaciones previas a las exigencias de responsabilidades contables no se dedujeran éstas, se dictará auto motivado declarándolo así, imponiéndose las costas si la acción pública se hubiera ejercitado con mala fe o temeridad. De deducirse responsabilidades de otra índole, se comunicarán a la Sección de Fiscalización a los efectos del art. 12.2 de la Ley Orgánica”*.

– El art 56 LFTCu deberá añadir un apartado 5º que establezca que *“si el escrito no reúne los requisitos necesarios para el ejercicio de acción pública se considerará denuncia”*.

que el ámbito subjetivo de este precepto sea aplicable a la Administración controladora, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F., y ALENZA GARCÍA, J.F., *op. cit.*, 2002, pp. 249-250 y 270-272. El *Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea* preconiza la mejora de los medios de consulta de los ciudadanos en la línea seguida por la normativa constitucional española y la correlativa de Derecho comparado de los Estados miembros de la Unión Europea de ampliar el derecho de petición de los ciudadanos frente a todas las instituciones públicas, IBÁÑEZ GARCÍA, I., «Contribución a la Convención sobre el futuro de Europa y al Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea», *NUE*, nº 223/224, 2006, pp. 103-106.

b) *Medidas relativas al derecho de petición*: el art. 32.2 LFTCu se modificará para establecer que “no se dará curso por el Tribunal de Cuentas a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, con independencia del reconocimiento del ejercicio del derecho de petición establecido en el art. 29 CE”.

c) *Medidas relativas a la denuncia pública*: el Tribunal de Cuentas y la IGAE adoptarán las medidas de organización necesarias para facilitar la denuncia pública, incluso anónima, mediante cualquier medio de comunicación postal, telefónica u *online*, definiendo una adecuada política de confidencialidad.

4.3. La información de las instituciones de control financiero: el principio de transparencia como medio para mejorar la eficacia en la lucha contra la corrupción.

La transparencia es una manifestación de la responsabilidad de la gestión pública que, en materia financiera, tiene como especial expositor la obligación de publicar los presupuestos y las cuentas anuales. De esta forma, la acción pública se legitima en los sistemas democráticos, convirtiendo al ciudadano en un participante activo de las políticas públicas y a los poderes públicos en deudores de la *accountability* pública⁸⁷⁵.

Este principio de transparencia es un término de moda entre los criterios que inspiran las reformas administrativas contemporáneas y, en nuestro país, es también un principio de Derecho positivo recogido en nuestro ordenamiento (art. 105.b CE, art. 3.5 LRJPAC para la transparencia administrativa y art. 5 TRLGEP para la transparencia financiera). Esta máxima también se ha incorporado a nuestro Derecho en materia anticorrupción en virtud de la recomendación vinculante derivada de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción ratificada por España (art. 10 CNUCC)⁸⁷⁶.

⁸⁷⁵ CERRILLO I MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, 2005b, p. 21; y NAVAS VÁZQUEZ, R., *op. cit.*, 2005, pp. 25-32.

⁸⁷⁶ El derecho de acceso de los ciudadanos a la información sobre los poderes públicos ha llevado a diversas ONG's a promover el *Día Internacional del Derecho a Saber*, que tiene lugar el 28 de septiembre, en el que reivindican su pleno reconocimiento basándose en diez principios: (1) el acceso a la información es un derecho de todos, (2) el acceso es la norma y el secreto es la excepción, (3) el derecho se aplica a todos los entes públicos, (4) realizar solicitudes debe ser sencillo, rápido y gratuito, (5) los funcionarios tienen la obligación de ayudar a los solicitantes, (6) las negativas deben estar justificadas, (7) el interés público tiene prioridad sobre el secreto, (8) todas las personas tienen el derecho de apelar una decisión adversa, (9) los organismos públicos deben publicar de manera *proactiva* información central, y

Las instituciones de control españolas se han mostrado poco receptivas ante el derecho de los ciudadanos a conocer los problemas vinculados con la corrupción, y así, si las autoridades de la Administración de Justicia (Poder Judicial y Ministerio Fiscal) aportan una información parcial y escasa acerca de las características de los asuntos de esta índole investigados, que no permite conocer ni el número de personas castigadas, ni las responsabilidades declaradas; en el ámbito administrativo la información publicada es prácticamente inexistente, en especial en relación con las Inspecciones Generales de Servicio⁸⁷⁷.

Las instituciones de control financiero no están exentas de esta responsabilidad de suministrar información a los ciudadanos, si bien en ocasiones encuentran limitaciones como, por ejemplo, la tardanza en la emisión de los informes señalada por SÁNCHEZ MORÓN, que resta credibilidad y efectividad a sus denuncias, y el empleo de un lenguaje lleno de eufemismos debajo del cual, como advierte ROSE-ACKERMAN, se ocultan auténticos actos de defraudación⁸⁷⁸.

En nuestro país, el Tribunal de Cuentas tiene el mandato legal de dar a conocer los resultados de sus controles en una Memoria Anual que, previa presentación ante las Cortes Generales, debe publicarse en el Boletín Oficial del Estado, y en la cual debe realizarse referencia expresa a las responsabilidades detectadas en la gestión de los recursos públicos (art. 12 LOTCu). De la misma forma, los informes extraordinarios que elabore serán publicados y en ellos se incluirán la misma referencia a las responsabilidades derivadas de las actividades ilegales detectadas. La labor de comunicación se extiende actualmente a la publicación en su portal corporativo de los planes, los informes y demás resultados de la fiscalización y las sentencias de la Sala de Justicia, si bien siguen sin ser fácilmente accesibles

(10) el derecho debe ser garantizado por un órgano independiente, vid. <http://www.proacceso.org> [ref. 18 de diciembre de 2007].

⁸⁷⁷ En el *Capítulo Preliminar* se ha hecho referencia detallada a las obligaciones de transparencia que establece el ordenamiento jurídico nacional e internacional, con especial mención a la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción y a los resultados publicados por las diferentes instituciones de control de las Administraciones Públicas en relación con la corrupción.

⁸⁷⁸ SÁNCHEZ MORÓN, M., *op. cit.*, 1991, pp. 133-134. ROSE-ACKERMAN, S. explica que cuando trabajó entre 1995 y 1996 como investigadora visitante en el Banco Mundial comprendió las razones por las que la entidad había actuado erróneamente contra la corrupción en el pasado, pues la gente le contaba que «cuando un análisis o un programa hablaban de “problemas de gobierno”, “costos excesivos no justificados”, o “compras excesivas de vehículos” esto quería decir que el problema era la corrupción o el simple latrocinio» (*op. cit.*, 2001, pp. XI-XII).

algunos documentos como las sentencias de primera instancia de la Sección de Enjuiciamiento⁸⁷⁹.

La información publicada contiene mayores limitaciones para permitir que los ciudadanos conozcan suficientemente los resultados de las fiscalizaciones pues documentos como la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado o los informes extraordinarios de fiscalización son excesivamente voluminosos y complejos, limitándose a exponer un amplio catálogo de incumplimientos de carácter contable y presupuestario, pero sin llegar a emitir opinión final breve y concreta sobre la regularidad de la gestión analizada. Las Memorias anuales, igualmente extensas y complejas, reiteran la denuncia de incumplimientos e irregularidades, pero no permiten conocer con claridad la opinión genérica del Tribunal acerca de la gestión financiera de los diferentes sectores públicos territoriales. La información incluida en estos documentos es especialmente deficiente en materia de corrupción, pues, a pesar de las irregularidades que incluyen en su contenido, y del expreso mandato legal y constitucional de comunicar las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido (art. 136.2 CE y art. 12.2 LOTCu), los datos aportados sobre esta cuestión son excesivamente genéricos, ya que se limitan a indicar el número de procedimientos de responsabilidades contables tramitados en la Sección de Enjuiciamiento, sin indicar expresamente si en las fiscalizaciones se han detectado hechos presuntamente defraudatorios de los que se hayan deducido responsabilidades. Como excepción pueden señalarse las Notas emitidas por el Tribunal que, en ocasiones, denuncian expresamente la defraudación de los fondos públicos, como, por ejemplo, la *Nota de Fiscalización sobre la regularización por la Fundación CNIC de las situaciones que afectan a dos miembros del personal directivo de la institución*⁸⁸⁰.

Este esquema de información y publicación de los resultados de la fiscalización ha dañado, como ha denunciado la doctrina, la imagen institucional de la entidad, no sólo por la señalada falta de información acerca de las responsabilidades detectadas, sino también por la excesiva lentitud con que se ponen a disposición de la opinión pública, pues, aunque el plazo de publicación de las Memorias, Declaraciones e Informes se ha reducido en los últimos ejercicios, aún sigue siendo excesivo⁸⁸¹.

⁸⁷⁹ En los *Capítulos Preliminar y Tercero* se ha analizado más detenidamente la política de comunicación del Tribunal de Cuentas.

⁸⁸⁰ *Ibidem*.

⁸⁸¹ *Ibidem*.

Por el contrario, la IGAE no ha recibido ningún mandato legal específico sobre la publicidad de sus actuaciones de control y el derecho de acceso de los ciudadanos a su contenido, si bien anualmente publica una Memoria de actividades y, desde 2006, pone a disposición del público en su portal corporativo el *Informe General sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública* de cada ejercicio. La *Memoria Anual* desglosa de forma fundamentalmente cuantitativa el número y la clase de controles realizados en las diferentes modalidades de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública, pero apenas aporta información acerca de la opinión emitida y, en particular, de los informes especiales en exigencia de responsabilidades elaborados como consecuencia de los controles realizados. El *Informe General* describe de forma bastante minuciosa los resultados y el sentido de la opinión de las auditorías de cuentas anuales, pero no así del resto de controles posteriores, pues, en relación a los restantes controles, se limita a realizar un resumen de las principales deficiencias, sin indicar el alcance de las actuaciones ni la opinión emitida. El portal corporativo aporta, desde el punto de vista del control, información normativa y de las consultas resueltas por la IGAE, pero, salvo las indicadas excepciones de la Memoria Anual y el Informe General, no publica otra clase de documentos como, por ejemplo, los planes de control financiero permanente y auditoría pública o los resultados de los informes de control⁸⁸².

Si se examinan los criterios establecidos a nivel internacional, puede observarse cómo la INTOSAI ha señalado como pautas para la rendición de los informes de las EFS tanto el derecho y la obligación de publicar un informe anual sobre los resultados de su actividad (art. 16 DL) como el requerimiento de que los informes incluyan una enumeración de los hechos precisa y comprensible (art. 17 DL). Los trabajos del XVI Congreso de 1998 han vinculado estos deberes de transparencia con la lucha contra la corrupción al recomendar el establecimiento de una política de comunicación que mantenga una buena relación con los medios, establezca canales eficaces de divulgación pública de los informes de auditoría y otra información pertinente, y elabore informes oportunos, comprensibles y fácilmente utilizables por los destinatarios⁸⁸³.

⁸⁸² En los *Capítulos Preliminar* y *Segundo* se ha analizado más detenidamente la política de comunicación de la IGAE.

⁸⁸³ Vid. INTOSAI, *op. cit.*, s.f.; e INTOSAI, *op. cit.*, 1998, pp. 4-6.

Sobre la base de esta recomendación, las EFS han adoptado una política de comunicación que tiene como denominador común la emisión de un Informe anual dirigido al Parlamento, la elaboración de informes específicos en casos especiales, la presentación de los informes a la opinión pública a través de ruedas de prensa y su inserción en los portales corporativos a disposición de todas las personas interesadas⁸⁸⁴.

Entre estas entidades de control, la GAO destaca en su intento de acercar los resultados de los controles a los ciudadanos y demás destinatarios, pues, además de los informes anuales y específicos, elabora, entre otros: (a) los 'informes azules', que fiscalizan asuntos o materias concretas con mayor profundidad; (b) los 'informes-alerta', sobre los desafíos y los retos que afectan a la nación americana; (c) y los 'informes comprensivos', en los que se analiza el cumplimiento de las recomendaciones. Además, en el intento de mejorar la confianza de los ciudadanos acerca tanto de la gestión financiera de las agencias federales como de la propia responsabilidad de la GAO, a partir del ejercicio 1999 se ha sustituido el *Informe anual* por el *Informe de responsabilidad y resultados*, que no sólo incluye la información sobre el estado financiero federal, sino también los logros, retos y objetivos de la propia institución de control, entre los que se incluyen los beneficios financieros obtenidos a través de su actuación⁸⁸⁵.

Más recientemente, la Unión Europea también se ha preocupado de la transparencia como mecanismo de legitimidad de toda administración moderna partiendo del principio de que «[e]l público europeo tiene derecho a contar con unas instituciones públicas eficientes, responsables y basadas en una cultura de servicio, y a esperar que el poder y los recursos con que cuentan los organismos políticos y públicos se gestionen cuidadosamente y no se produzcan abusos con fines de lucro personal». Por ello, la Comisión puso en marcha la *Iniciativa europea en favor de la transparencia (European Transparency Initiative —ETI—)* en noviembre de 2005 que tenía cuatro componentes principales: (a) incrementar la transparencia sobre el uso de los fondos comunitarios, (b) incrementar la transparencia sobre la participación y la influencia de grupos de interés sobre las decisiones comunitarias, (c) reglas y normas éticas para los funcionarios públicos, y (d) el acceso a los documentos. Esta iniciativa incide en elevar el nivel de transparencia del control de los fondos públicos con el fin de evitar los abusos de poder, e incluye como medidas encaminadas a este objetivo la

⁸⁸⁴ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 565-568.

⁸⁸⁵ Vid. JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 96-106.

mejora de la información sobre el uso de los fondos comunitarios mediante el establecimiento de un portal de Internet que informe de los beneficiarios de ayudas comunitarias, y la revisión del marco jurídico de la OLAF para garantizar la notificación automática por los Estados miembros de los resultados finales de los casos de fraude comunicados a las autoridades nacionales⁸⁸⁶.

En nuestro país, los V Encuentros de Técnicos de Control Externo también se ocuparon de esta cuestión de la comunicación de los resultados del control, incidiendo en la problemática de la publicidad de los informes y proponiendo que se redujeran sus plazos de emisión, su publicación en los boletines oficiales, y que la información debía ser precisa, clara y accesible, los textos reducir su extensión y el lenguaje comprensible por el ciudadano medio⁸⁸⁷.

En definitiva, la transparencia es exigida por las instituciones de control financiero como principio fundamental de la gestión de los fondos públicos y sería paradójico, como afirma ERBITI ZABALZA, que no «la practicara[n] en su propio trabajo». La doctrina especializada ha resaltado que los ciudadanos tienen derecho a saber cómo se gestionan los fondos públicos y, por lo tanto, los resultados de la fiscalización tienen que llegar a la opinión pública de la manera más eficaz posible. Esta labor de comunicación es responsabilidad de las instituciones de control que no pueden trasladar, como resalta MUÑOZ GARDE, a los órganos del Poder Legislativo que reciben los informes, ni considerar suficiente su publicación en los boletines oficiales o Internet, ni ampararse en su complejidad técnica. Por el contrario, como afirma el citado autor, aunque se pueda pensar que la ausencia de «una estrategia de comunicación significa no proyectar a la sociedad una imagen de la institución», lo cierto es que el ciudadano siempre se hace una representación del perfil de la entidad, que en este caso será de pasividad y falta de transparencia. A pesar de ello, puede afirmarse que, hasta fechas recientes, los órganos controladores han sido remisos a ampliar la publicidad de sus informes pues, como indica ÁLVAREZ, no es demasiado

⁸⁸⁶ El *Libro Verde de la Comisión*, de 3 de mayo de 2006, sobre la iniciativa europea en favor de la transparencia ha sido el principal instrumento de esta propuesta de la Comisión Europea y, como principales medidas adoptadas, cabe citar la publicación en Internet de los beneficiarios de subvenciones comunitarias y la creación de un registro voluntario de grupos de interés, UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *Libro Verde de la iniciativa europea en favor de la transparencia*, <https://europa.eu> [ref. 14 de octubre de 2008], 3 de mayo, 2005, pp. 2-5; y UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *The European Transparency Initiative*, <http://ec.europa.eu/transparency/eti> [ref. 14 de octubre de 2008], s.f.

⁸⁸⁷ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007, pp. 621-623.

estimado poner de manifiesto las irregularidades, los defectos o las ilegalidades, olvidando que «el silencio genera falta de confianza»⁸⁸⁸.

Por lo tanto, las instituciones de control financiero deben desarrollar una política de comunicación que incluya la *información* comprensible, comparable y periódica, la *publicidad* con los medios más avanzados y una *imagen institucional* que refleje sus valores corporativos. Una adecuada comunicación coadyuvará a la eficacia de los trabajos de control pues, como nos dice MUÑOZ GARDE, «los responsables de las Administraciones tomarán más en cuenta nuestras conclusiones y recomendaciones en el caso de que exista una sana presión social imposible de conseguir sin los medios de comunicación», si bien ésta debe basarse en la medida y la huida de «la búsqueda de un protagonismo excesivo»⁸⁸⁹.

En esta política de comunicación, los informes son el producto básico que refleja la opinión de los órganos de control, formando, como afirma ÁLVAREZ, «parte fundamental de su ser y estar en un sistema democrático». La emisión de informes de calidad supone, por lo tanto, una garantía del buen funcionamiento del sistema de gestión pública, y la formulación de fiscalizaciones negativas que denuncian ineficiencias e irregularidades resulta una consecuencia básica de esta labor informativa⁸⁹⁰.

A pesar de ello, las expectativas de los destinatarios quedan frecuentemente defraudadas, pues la multiplicidad de usuarios de los informes (*v. gr.*, parlamentos,

⁸⁸⁸ ERBITI ZABALZA, F., «La comunicación: Asignatura pendiente de las instituciones de control», *APu*, nº 30, 2003, pp. 3-4; MUÑOZ GARDE, L., *op. cit.*, 2007, pp. 10-11; y ÁLVAREZ, J.R., «Comunicación y control», *APu*, nº 5, 1996, pp. 75-76.

⁸⁸⁹ En la actualidad, la mayor parte de las instituciones de control han abordado el reto de establecer una política de comunicación, MUÑOZ GARDE, L., *op. cit.*, 2007, pp. 11-12. En opinión de JIMÉNEZ RIUS, P., la modernización de la política de comunicación del Tribunal de Cuentas debería incluir la mejora del traspaso de información entre el Tribunal y los entes del sector público, hacer más fluida la intercomunicación del propio Tribunal, la renovación de la página web de la institución y mejorar la comunicación con la sociedad española (*op. cit.*, 2007, pp. 639-640). En opinión de ÁLVAREZ, J.R., el plan de comunicación debe servir para mejorar la imagen pública de la institución y en él se deben definir claramente sus objetivos y los medios para conseguirlo (*op. cit.*, 1996, pp. 76-77). La política de comunicación debe asignarse a un gabinete de comunicación que gestione los mensajes que entran en la organización, los que circulan internamente y los que salen de la misma, ERBITI ZABALZA, F., *op. cit.*, 2003, pp. 4-5. En definitiva, los órganos de control deben hacer un doble esfuerzo: divulgación de sus informes y unas conclusiones «que puedan ser entendidas por el conjunto de la ciudadanía, lo que exige utilizar un lenguaje claro, diáfano y, a ser posible, ameno», NÚÑEZ PÉREZ, M., «La transparencia en la gestión pública: La contribución de las instituciones de control», reseñado en «Pamplona acogió el III Congreso de Auditoría en el Sector Público», *APu*, nº 46, 2008b, p. 6.

⁸⁹⁰ ÁLVAREZ, J.R., *op. cit.*, 1996, pp. 76-77.

ejecutivo, proveedores, medios de comunicación o ciudadanos) hace imposible satisfacer las expectativas de cada uno de ellos. Por ello, como propone TERMES I ANGLÉS, al alcance legal de los informes definido por los textos legales se debe anexar un alcance ampliado adaptado a las necesidades de cada usuario. Por esta razón, en muchos países anglosajones se publican los informes populares, dirigidos a los usuarios no especializados, como prensa y ciudadanos, que precisan de una descripción fácilmente comprensible de la situación financiera y la evolución de las magnitudes más importantes⁸⁹¹.

La publicidad de los resultados de los informes para que los ciudadanos conozcan cómo se han gestionado los fondos públicos tiene que realizarse a través de distintos medios de comunicación, por lo que, además de la publicación en los boletines oficiales y en los portales corporativos, los medios informativos son un excelente vehículo para trasladar los resultados de los controles. Las ruedas de prensa para dar cuenta de los informes más importantes, singularmente el Informe o Memoria Anual y la Declaración Definitiva, y las notas de prensa que traduzcan en un lenguaje sencillo y breve los resultados de la fiscalización, son vehículos adecuados para obtener este objetivo⁸⁹².

La imagen institucional debe proyectar, como afirma MUÑOZ GARDE, la identidad y los valores de la institución, pues es «la carta de presentación ante la sociedad». La publicación de los informes, el logo corporativo, la apertura de las sedes, las publicaciones y revistas, o la elaboración de folletos y DVD's institucionales, y, cómo no, los portales corporativos, contribuyen a fomentar una imagen de transparencia. La simbología institucional debe resaltar, como asevera ERBITI ZABALZA, la independencia como uno de los valores claves de la institución, eludiendo adoptar los símbolos del Gobierno o el Parlamento que trasladan la idea de tratarse de un departamento o sección del Ejecutivo⁸⁹³.

En relación con esta cuestión, el Tribunal de Cuentas presenta, como reconoce NIETO DE ALBA, un «déficit de credibilidad y aceptación social», motivado por las

⁸⁹¹ TERMES I ANGLÉS, F., «La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización», *APU*, nº 8, 1997, pp. 36-38.

⁸⁹² Como contrapunto, por ser precisamente indicación de una falta de transparencia, las «[p]ráticas como la filtración de borradores o informes provisionales, y el trato de favor a determinado medio o periodista, son perjudiciales para la institución», MUÑOZ GARDE, L., *op. cit.*, 2007, pp. 12-13; y ERBITI ZABALZA, F., *op. cit.*, 2003, pp. 4-9.

⁸⁹³ MUÑOZ GARDE, L., *op. cit.*, 2007, pp. 13-15; y ERBITI ZABALZA, F., *op. cit.*, 2003, pp. 9-11.

diferencias de expectativas entre los informes remitidos al Parlamento y las consecuencias en materia de mejora de la gestión pública y exigencias de responsabilidades. Las razones de esta deficiencia también son extrínsecas, como, por ejemplo, la identificación de los parlamentarios más con los gestores públicos que con los ciudadanos, pero, como se ha señalado, existen insuficiencias en la política de comunicación de la institución que debilitan su imagen pública⁸⁹⁴.

Así, los informes de la Cuenta General del Estado son un instrumento adecuado de control, pero, como afirma TERMES I ANGLÉS, su complejidad, tecnicización y extensión lo hacen ilegible para una persona medianamente informada, produciendo la denominada «*desinformación técnica y desinformación por exceso*». Esta opinión puede extenderse al conjunto de los informes emitidos por el Tribunal (Informe Anual e Informes extraordinarios), pudiendo añadirse que además de decir demasiadas cosas, las dice relativamente tarde (*desinformación temporal*) y, en ocasiones, no dice todo lo que debe de decir (*desinformación legal*)⁸⁹⁵.

Este déficit de expectativas es especialmente grave en materia de corrupción, pues la principal manifestación de la desinformación legal es la preterición de la obligación de comunicar las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido, al estimar que únicamente debe hacerse referencia a las responsabilidades que conlleven una sentencia firme. Esta actitud motiva que en los informes de fiscalización, e incluso en la propia Memoria Anual, no se haga referencia alguna de las responsabilidades dimanadas del control realizado.

Este proceder contrasta con el mandato constitucional y legal que conmina con claridad al Tribunal de Cuentas a informar, en el ámbito de sus funciones de fiscalización, de su opinión acerca de la existencia de responsabilidades, con independencia de las posibles sanciones que se impongan posteriormente por las autoridades competentes. Esta información debe reflejarse en los informes con la suficiente independencia y no omitirse en ningún caso, por lo que es conveniente incluir un párrafo o epígrafe adicional relativo a las responsabilidades cuyo contenido debería recoger la opinión expresa del Tribunal acerca de si ha habido o no indicios en

⁸⁹⁴ «La sociedad aprecia que estas recomendaciones no siempre se traducen en los necesarios cambios normativos, que detectamos muchas irregularidades que no son ilegalidades, ilegalidades que no llegan a responsabilidades y responsabilidades que se diluyen o no se asumen. Es lógico que en estos casos se pregunte para qué sirven los Órganos de control externo», NIETO DE ALBA, U., *op. cit.*, 2007. Por ello, el Presidente del Tribunal de Cuentas ha incluido entre los nuevos retos institucionales el *mayor conocimiento de la institución* y la *mejora de la comunicación del mensaje*, NÚÑEZ PÉREZ, M., *op. cit.*, 2009b, pp. 37-40.

⁸⁹⁵ TERMES I ANGLÉS, F., *op. cit.*, 1997, p. 37.

este sentido, y, en el segundo caso, las averiguaciones que debieran realizarse o que se hayan realizado. Es necesario resaltar que en este apartado el Tribunal no se está definiendo sobre la existencia o no de responsabilidad, sino acerca de si en las irregularidades detectadas existen o no indicios para iniciar una investigación, de la misma forma que en la inspección tributaria el acta de inspección indica la posible existencia de infracciones que motivan la apertura de un expediente sancionador o una investigación penal. Este requerimiento expreso debe reflejarse en las NIF relativas al contenido de los informes y, de esta forma, se dará pleno contenido a las declaraciones constitucionales y legales ya señaladas.

La publicidad de sus resultados cumple igualmente con los requisitos legales y técnicos mínimos, mediante la publicación de los informes en el BOE y su inserción en el portal corporativo, pero, en relación con la publicidad de los actos defraudatorios de los bienes públicos, resulta difícil conocer las responsabilidades contables, disciplinarias o penales deducidas de los informes del Tribunal. La Memoria Anual aporta una información estadística de los procedimientos de enjuiciamiento contable, pero no da cuenta del número de personas condenadas por responsabilidad contable y las cuantías impuestas como indemnización, lo que permitiría conocer el grado de eficacia del Tribunal en la protección de los intereses financieros públicos. Este Informe Anual podría mejorar la información a los ciudadanos y a los parlamentarios si incluyera un apartado específico sobre las responsabilidades financieras en el que se facilitaran datos estadísticos de las responsabilidades contables, disciplinarias y penales impuestas por los diferentes organismos a los gestores de los fondos públicos, con indicación del número de personas condenadas, la naturaleza de las infracciones y la cuantía de las indemnizaciones, así como del porcentaje de asuntos que se han iniciado como consecuencia de los informes de fiscalización. Estas medidas deben conllevar las consiguientes modificaciones en las normas técnicas relativas a la confección de la Memoria Anual.

Por su parte, la IGAE ha afirmado, en palabras de su máximo representante PÉREZ PÉREZ, que la transparencia debe estar presente en todas las fases de la gestión para que las políticas públicas sean eficaces, y esto incluye la contabilidad y el control interno. La LGP y el TRLGEP establecen el principio de transparencia como un elemento básico de la programación presupuestaria y, aunque no incorporan previsión legal alguna acerca de este principio en materia de control interno, el mismo debe estar también presente, en palabras del Interventor General, «en [los] espacios en los que la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) desarrolla sus competencias». Los resultados de las actuaciones de control interno servirán de fuente

de información sobre el empleo de los recursos públicos conforme a los principios de buena gestión financiera, el cumplimiento de los objetivos iniciales, las deficiencias de la gestión y las medidas correctoras que «redundan en un uso correcto y transparente de los fondos públicos»⁸⁹⁶.

La información publicada en su portal corporativo puede considerarse suficiente, pues pone a disposición del público la Memoria Anual de actividades y el Informe General con los resultados más significativos del control financiero permanente. No obstante, cabría añadir una mayor transparencia con la publicación del Plan anual de controles posteriores y de los diferentes informes de control interno dirigidos a cada institución administrativa.

La información pública en relación con la lucha contra la corrupción es más deficitaria, pues ni la Memoria Anual aporta ninguna información acerca de los informes especiales deducidos de las actuaciones de control interno, ni el Informe General da una información específica de las responsabilidades contables, o de otra índole, deducidas de los controles financieros permanentes y las auditorías públicas realizadas. Por ello, la conclusión que se transmite al ciudadano y a cualquier otra persona o institución externa ante la lectura de estos datos no puede ser otra que el considerar que la IGAE no ha detectado ningún acto de defraudación de los intereses públicos en el ejercicio de sus actuaciones de control interno.

Las medidas a adoptar en materia de transparencia supondrían, manteniendo el esquema vigente, la prescripción legal de la publicación del Informe General y la Memoria Anual, incluyendo como contenido obligatorio la referencia a los informes especiales emitidos como consecuencia de los indicios de responsabilidad detectados. Como alternativa más adecuada, en sintonía con la práctica de las instituciones de control de emitir un informe anual comprensivo de sus actuaciones de control, y con independencia de la elaboración de una Memoria de actividades, cabe proponer el replantear el contenido del Informe General para convertirlo en un informe anual que emita una opinión sobre la gestión financiera del sector público estatal como consecuencia de las actuaciones de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública realizadas en el ejercicio. Habría que prever legalmente la publicación oficial de este informe y la inclusión de los informes especiales relativos a la existencia de responsabilidades contables, disciplinarias o

⁸⁹⁶ PÉREZ PÉREZ, A., *op. cit.*, 2005, pp. 113-114 y 120-122.

penales, y, en el aspecto reglamentario, debería aprobarse una norma técnica que estableciera su contenido.

Estas propuestas relativas a la mejora de la transparencia de las instituciones de control financiero deben concretarse en las siguientes modificaciones legales y técnicas:

Propuesta nº 9. Definición legal y técnica de la política de comunicación de las instituciones de control financiero en relación con el contenido y la publicidad de los informes para incluir información sobre las responsabilidades detectadas en los trabajos de control: se modificará la normativa legal y técnica para incluir en los informes de fiscalización y control una referencia a las responsabilidades de toda índole detectadas en el desarrollo de las actuaciones de control.

a) *Modificaciones técnicas relativas a los informes del Tribunal de Cuentas:*

– Las Normas Internas de Fiscalización deben incorporar en las reglas relativas a los informes la obligación de incluir entre su contenido un párrafo o apartado dedicado a las responsabilidades, en el que se hará constar, conforme al mandato del art. 12.2 LOTCu, «cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que a su juicio se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla».

– La Norma Técnica sobre la Memoria Anual debe incluir un apartado específico sobre las responsabilidades financieras en el que se dará información estadística de las responsabilidades contables, disciplinarias y penales impuestas por los diferentes organismos a los gestores de los fondos públicos, con indicación del número de personas condenadas, la naturaleza de las infracciones y la cuantía de las indemnizaciones, así como del porcentaje de asuntos que se han iniciado como consecuencia de los informes de fiscalización con el fin de cumplimentar el mandato del art. 28.5 LFTCu.

a) *Modificaciones legales y técnicas relativas a los informes de la IGAE:*

– El art. 146 LGP deberá modificar su apartado 1º para incluir en el contenido del Informe General los resultados de la función interventora y añadirá un apartado 3º que establezca que “en el informe general se hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que a su juicio se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla”.

– Las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE deben incorporar en las reglas relativas a los informes la obligación de incluir entre su

contenido un párrafo o apartado dedicado a las responsabilidades, en el que se hará constar, a semejanza de las previsiones del Tribunal de Cuentas, «*cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que a su juicio se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla*».

– La Norma Técnica sobre el Informe General de control interno de la IGAE se elaborará incluyendo la previsión de que su contenido debe recoger un apartado de responsabilidades en el que se dé cuenta expresa de los indicios de responsabilidades detectados en los trabajos de control interno, las medidas adoptadas por la IGAE y los informes de fiscalización emitidos para instar su exigencia.

5. Conclusiones.

La inspección administrativa de las prácticas fraudulentas de los intereses financieros públicos se ha limitado, en el esquema de la Administración legal-burocrática, a funciones de alerta de posibles situaciones de riesgo, descansando las labores de investigación en la esfera penal, en el entendimiento de que correspondían a los órganos de esta jurisdicción las funciones y el ejercicio de las facultades necesarias para su detección y represión.

En los años 80 y 90 la corrupción pública ha constituido un tema de constante preocupación en la opinión pública, lo que ha motivado que su estudio se incluyera en las agendas de todas las organizaciones internacionales. Si inicialmente las medidas previstas eran de carácter marcadamente penal (*v. gr.*, la tipificación penal de delitos como el soborno transfronterizo), paulatinamente se han incrementado las propuestas dirigidas a reforzar la prevención administrativa (*v. gr.*, el reforzamiento del régimen de incompatibilidades). Esta evolución ha llevado a integrar este tópico en el catálogo de toda reforma administrativa, del que sirve de ejemplo más significativo el Informe NOLAN, mediante la adopción de medidas como los códigos de conducta, los procedimientos especiales de denuncias o el reconocimiento del papel de la auditoría en el descubrimiento de las irregularidades.

Esta vinculación entre prevención administrativa y corrupción es asumida plenamente por los nuevos movimientos modernizadores de las Administraciones Públicas de principios del siglo XXI, como recogen expresamente los arts. 5 y 6 CNUCC. Estos nuevos planteamientos proponen toda una serie de medidas que tratan de profundizar en aquellas causas que favorecen el ejercicio impune de las prácticas corruptas con el fin de lograr una democracia de calidad en los países más

desarrollados y el afianzamiento institucional de los que se encuentran en vías de desarrollo.

En este contexto, las instituciones de control financiero se han visto abocadas a aceptar estos nuevos retos demandados por los ciudadanos, lo que, en realidad, supone volver a su fin originario para el cual fueron concebidas, que no fue sino evitar la esquilmación de los fondos públicos.

El primer elemento que incide sobre este replanteamiento del control de las finanzas públicas es la idea de Gobernabilidad, la cual, surgida principalmente en los foros preocupados de las ayudas al desarrollo (Naciones Unidas, Banco Mundial o Fondo Monetario Internacional), ha propiciado una cultura de reforzamiento institucional en la que se adopta como paradigma necesario para el asentamiento de un sistema democrático el funcionamiento independiente de los órganos administrativos de control.

Desde este punto de vista, la tendencia internacional se dirige a aceptar, aún con reticencias como se puede observar en los trabajos de la INTOSAI o en las posturas oficiales del Tribunal de Cuentas Europeo o el Tribunal de Cuentas español, la corrupción como misión propia de las instituciones de control financiero. El principio programático debe ser el de la confianza relativa hacia los responsables de la gestión pública, entendida como una confianza racional basada en el conocimiento de las actuaciones de los poderes públicos, para lo cual los órganos de control, singularmente el Tribunal de Cuentas y la IGAE, deben verificar la integridad y la probidad de la gestión pública incluyendo expresamente entre sus finalidades la participación en la lucha contra la corrupción.

En el ejercicio de esta misión es especialmente importante, tal y como ha resaltado toda la doctrina especializada, la independencia de los controladores, tanto en el plano institucional como personal, por lo que, a pesar de que ésta se encuentra significativamente garantizada en nuestra normativa, debe reforzarse con medidas tales como el establecimiento de procedimientos específicos para el nombramiento de sus miembros directivos o el establecimiento de un estatuto propio para el personal auditor.

Por último, en el aspecto institucional es especialmente importante la especialización en materia de auditoría forense mediante la constitución, bien de instituciones especializadas dedicadas a la lucha anticorrupción, como ha realizado la Unión Europea, o bien de unidades específicas creadas en el seno de las instituciones de control, como ha decidido la GAO norteamericana. La existencia en nuestro país de

una entidad específica de naturaleza penal, como la Fiscalía Anticorrupción, así como la existencia de unidades con cierto grado de especialización en estas materias en el seno de las instituciones de control financiero, permite propugnar esta segunda opción. Esto motivaría la constitución en la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de una *Unidad de Fiscalización Anti-Fraude* y la redefinición en la Oficina Nacional de Auditoría de la IGAE de *la División I como 'Auditoría Forense e Investigaciones Especiales'*. Además, esta especialización, unida al deber específico de colaboración con la Justicia, debe dar lugar, en el caso de la IGAE, a la celebración de un *Convenio con el Ministerio de Justicia y el Consejo General del Poder Judicial* que articule las relaciones entre ambas instituciones.

Como segundo elemento de estas propuestas modernizadoras, el Buen Gobierno y la Buena Administración plantean una nueva concepción del buen hacer público más abierta y no limitada a los conceptos de legalidad y economía, al que se incorporan nuevas ideas como la ética o la calidad. De forma paralela, la mala administración incluirá nuevas conductas definidas en los códigos éticos y en las legislaciones sobre incompatibilidades.

Estos nuevos criterios de la buena gestión han supuesto la renovación de los objetivos del control financiero, en el que la buena gestión financiera agrega a los principios de legalidad, contabilidad, economía, eficacia y calidad; los objetivos de la *accountability* (rendición de cuentas, responsabilidad pública, responsabilidad social y probidad) e institucionales (la transparencia y colaboración con otras instituciones y con la sociedad civil).

En el desarrollo de estos objetivos, las instituciones de control financiero deben de adoptar una actitud eminentemente *proactiva*, lo que debe obligarles a asumir funciones de inspección con el fin de conocer los hechos que, en verdad, se esconden tras la documentación administrativa; planificar las actuaciones de control, incluyendo con claridad entre sus objetivos la detección de actuaciones defraudatorias; e identificar, mediante el análisis de riesgos, las principales áreas de gestión que deben ser objeto de un especial seguimiento.

Como consecuencia natural, deben reforzarse las facultades de investigación de estas instituciones, dentro de los límites que permite su naturaleza administrativa, con el fin de que puedan descubrir la verdad material de las actividades financieras. Para ello, se les debe atribuir la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados mediante el libre acceso a las dependencias, los bienes, los procedimientos y el personal de las entidades sujetas a control, y, específicamente,

el Tribunal de Cuentas debe recibir la atribución de captación mediata de la información de terceros con trascendencia para sus actuaciones de control, al igual que ya ostenta la propia IGAE.

La última línea de modernización se articula en torno a la nueva idea de la Gobernanza, en la que resaltan los principios de participación entre todos los actores sociales y la transparencia administrativa que han sido destacados específicamente por el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea* de 2001. La traslación de estos conceptos al ámbito financiero conlleva reforzar la colaboración interinstitucional, la colaboración ciudadana y la política informativa de las entidades de control financiero.

Desde el ámbito de la coordinación interinstitucional, la experiencia foránea, en especial la proveniente de la Unión Europea, ha puesto de manifiesto las ineficacias de una actuación aislada de los diferentes órganos de control en materia anticorrupción. En este sentido, el modelo de la auditoría única se preconiza como esquema válido para el funcionamiento del sistema de control financiero, para lo cual deben crearse en torno al Tribunal de Cuentas y la IGAE organizaciones permanentes de coordinación y cooperación con el fin de armonizar la investigación de las áreas de alto riesgo de corrupción, la colaboración en la exigencia de responsabilidades contables y la centralización de la información sobre prácticas defraudatorias.

Por lo que respecta a la colaboración ciudadana, la participación efectiva de la sociedad civil en la lucha contra la corrupción debe articularse a través de la actualización de tres mecanismos ya existentes en nuestro ordenamiento como son: (a) la acción popular, que debe flexibilizarse en su ejercicio; (b) la denuncia pública, la cual se debe facilitar a través de las nuevas tecnologías de la información mediante la creación de las llamadas líneas directas; y (c) el derecho de petición, que debe reconocerse como medio para solicitar el desarrollo de fiscalizaciones concretas, dentro de los límites que conlleva el ejercicio de este derecho.

Por último, la mejora de la transparencia de la información financiera constituye un eslabón igualmente necesario en toda política anticorrupción, tal y como ha justificado la doctrina, pues los informes tardíos y opacos restan credibilidad a la actuación pública en esta materia y favorecen la ocultación de los actos de defraudación. Por ello, las entidades de control financiero deben establecer una auténtica política de comunicación sustentada en unos informes comprensibles, comparables y periódicos, su publicidad con los medios más avanzados, incluidas las nuevas tecnologías, y una imagen institucional que refleje sus valores corporativos. En materia de lucha contra la corrupción, este reforzamiento de la transparencia debe

suponer que los informes expresen con nitidez las responsabilidades detectadas en los trabajos de control y que en las Memorias institucionales se reflejen estos datos con la debida claridad y especificidad.

A través de este conjunto de propuestas, las instituciones de control conseguirían, extendiendo el razonamiento de JIMÉNEZ RIUS relativo al máximo órgano controlador al conjunto de entidades de control financiero, atender los nuevos retos planteados en la era de la Gobernanza, que exigen la asunción de nuevas funciones —más allá del ‘mero control contable y/o jurídico’ desarrollado, con éxito, en la etapas de la Burocracia y la Nueva Gestión Pública— acordes con las responsabilidades que deben asignárseles «por su larga trayectoria histórica, por su excelente reputación, por su consolidada experiencia y por la prestigiosa formación de su personal»⁸⁹⁷.

⁸⁹⁷ JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit.*, 2007c, p. 2216.

«—¿Y quién te ha dicho, Abel, que sea lo propio de la medicina curar las enfermedades?

»—Entonces, ¿qué es?

»—Conocerlas. El fin de la ciencia es conocer.

»—Yo creí que conocer para curar. ¿De qué nos serviría haber probado del fruto de la ciencia del bien y del mal si no era para librarnos de este?»
(Unamuno, Abel Sánchez, 1928).

CONCLUSIONES.

1. Conclusiones finales sobre la corrupción, el control y las instituciones de control financiero.

Las conclusiones finales deben comenzar por una reflexión reiterada a lo largo de esta investigación doctoral: las instituciones españolas de control financiero no pueden identificarse en la actualidad con ese Tribunal de Cuentas anclado en sus procedimientos decimonónicos *cuasijudiciales* y paralizado por el perenne ostracismo en que la política le ha situado a lo largo de la Historia; y la Intervención General de la Administración del Estado ha evitado con su paulatina adaptación funcional a las necesidades de su tiempo la tradicional acusación de ser un órgano de carácter más destructivo (o 'interruptor') que productivo. Por el contrario, en los últimos treinta años ambas instituciones han realizado un notable y fructífero esfuerzo por modernizarse y adaptarse *ad intra* a los requerimientos de una sociedad renovada por la nueva andadura democrática y por abrirse a las influencias exteriores que han traído pautas de eficacia, eficiencia, transparencia y, sobre todo, estándares de auditoría para el control de los fondos públicos. Este reconocimiento no es óbice para señalar que es necesario pedir a nuestras instituciones un paso más, que no se queden atrás en los procesos renovadores y que asuman, sin complejos, los nuevos retos que plantean las sociedades que nos sirven de paradigma para nuestro crecimiento, y entre los cuales se encuentra, tal y como considero que ha quedado demostrado, la participación activa en la lucha contra la corrupción.

1.1. Acerca de la corrupción y la percepción social de este problema en España.

—**Conclusión nº 1.** *La corrupción pública es un concepto metacultural que puede definirse de forma suficiente como un abuso de poder realizado por un agente público en beneficio propio o de terceros:*

A pesar de que es comúnmente afirmado por la doctrina que el concepto de la corrupción es difícil de delimitar, el análisis de lo que se ha considerado una defraudación de los intereses públicos a lo largo de la Historia y en las diferentes culturas permite afirmar que problemas como la malversación o el soborno han sido siempre reprobados moralmente por las diferentes comunidades. En el fondo de este reproche se encuentra una exigencia que toda comunidad plantea implícitamente a quien ostenta el Poder: se debe gobernar para la ciudadanía y quien abusa de su ejercicio con el fin de obtener un provecho más allá de lo tolerable, apartándose del interés general, es censurado socialmente. Las diferencias culturales entre las actitudes que se consideran virtuosas e impuras no nacen de la concepción de la corrupción, sino de los beneficios (derechos) y limitaciones (deberes) asignados a los gobernantes en los diferentes sistemas sociales (monárquicos o republicanos, capitalistas o socialistas, etc.), así como de los inevitables puntos limítrofes entre el bien y el mal.

De todas formas, es cierto, tal y como señala RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, que la concepción del problema de la corrupción pública como instrumento que marca el límite del poder político está directamente relacionada con el proceso de transformación democrática que ha desembocado en un sistema normativo que establece límites predefinidos a las conductas de los gobernantes. Como consecuencia de ello, la defraudación de los intereses públicos en los Estados sociales y democráticos de Derecho contemporáneos no sólo supone una vulneración de las normas éticas o jurídicas que rigen en una determinada comunidad política en un momento histórico determinado, sino que implica un ataque directo a la propia naturaleza de estos sistemas políticos.

—**Conclusión nº 2.** *La delimitación de la corrupción pública precisa, con carácter necesario, de la participación de un agente público (elemento subjetivo necesario), del incumplimiento de un deber de servicio (elemento prescriptivo) y de la obtención de un beneficio ilícito (elemento causal); y, con carácter contingente, de la realización de un daño a la Administración Pública (elemento material), de la participación de un particular (elemento subjetivo contingente) y de una nota de clandestinidad (elemento formal):*

La existencia de una conducta corrupta de naturaleza pública precisa únicamente de la concurrencia de los elementos subjetivo necesario (el servidor público), prescriptivo (el deber incumplido) y causal (el beneficio ilícito). Los demás elementos tienen carácter meramente accidental, si bien en la mayoría de los casos también forman parte de la actividad corrupta. Así, aunque es inexcusable que en supuestos como el soborno participe un tercero que colabore en la defraudación de los intereses públicos, existen otras actuaciones, como la malversación, en las que es factible que el agente público actúe en solitario en su propio beneficio. Por otra parte, el daño a la institución pública afectada también es un hecho frecuente, aunque es posible que la corrupción implique la realización de un acto legal, con lo que el perjuicio a los intereses públicos únicamente cabría valorarlo a nivel de la pérdida de crédito e imagen de la entidad afectada. Finalmente, es común en la doctrina incluir la falta de publicidad como un componente necesario del concepto de corrupción, si bien debe tenerse en cuenta que la posible ausencia de discreción en la comisión de estas actividades ilícitas no impide su comisión.

A partir de estos elementos, puede aportarse la siguiente definición analítica de la corrupción, siguiendo la postura de MALEM SEÑA: *la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizada por un servidor o funcionario público en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio extraposicional propio o ajeno, cualquiera que sea su naturaleza.*

—**Conclusión nº 3.** *La percepción social del problema de la corrupción en España puede calificarse de ‘escepticismo positivo’, en sintonía con resultados obtenidos por los indicadores internacionales y nacionales, que nos sitúa entre un segundo grupo de Estados en los que la calidad de la moral pública está en índices medios-altos:*

La medición de la corrupción es posible, si bien, por su propia tendencia a la clandestinidad, es más viable establecer indicadores indirectos, pues la cuantificación directa de su actividad únicamente nos permitirá obtener resultados parciales. Los resultados de los indicadores acerca de la percepción social de la corrupción en España nos encuadran en un segundo grupo de países después de los más virtuosos en materia de moralidad pública, y, singularmente, los datos del prestigioso Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) publicado por Transparencia Internacional en el trienio 2005-2007 establecen una calificación media positiva de 6,8 sobre 10.

Por todo ello, el problema de la corrupción en España es valorado por la opinión pública con una relativa satisfacción por la cual considera que, si bien las

probabilidades de que las autoridades y funcionarios públicos realicen prácticas fraudulentas son altas, no es un fenómeno que les afecte directamente ni que alcance niveles socialmente preocupantes.

—Conclusión nº 4. La transparencia sobre la cuestión de la corrupción en España presenta serios problemas de comunicación y, en especial, hay que denunciar la falta de desarrollo de la recomendación recogida en la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de emitir informes periódicos sobre los riesgos en esta materia:

La ausencia del citado Informe sobre el estado de la corrupción en nuestro país impulsado por el art. 10.c CNUCC no puede compensarse con el análisis de los resultados publicados por las diferentes instituciones encargadas de las actividades de prevención y represión en esta materia. Así, la información publicada por los órganos de carácter represivo, como el Consejo General del Poder Judicial o el Ministerio Fiscal, no nos permite conocer el número de delitos cometidos y su importancia económica. Por otra parte, la información de las instituciones de naturaleza preventiva, tales como las Inspecciones Generales de Servicios, obvian de manera absoluta esta cuestión.

—Conclusión nº 5. La transparencia de las instituciones de control financiero en la lucha contra la corrupción es también deficiente, pues de la información publicada no pueden deducirse los resultados que obtienen en relación con esta materia:

A pesar de que el trabajo de estas instituciones es básico para la detección de conductas corruptas en cuanto que las mismas suelen incluir un componente de perjuicio financiero que puede verificarse en sus trabajos de control, en las Memorias y los Informes publicados no se hace referencia expresa y clara a los supuestos de irregularidades detectadas y denunciadas. Por un lado, el Tribunal de Cuentas únicamente informa acerca del número de asuntos ingresados en la jurisdicción contable, sin que se conozca la naturaleza y cuantía de las responsabilidades declaradas, los asuntos de carácter administrativo o penal trasladados a las correspondientes jurisdicciones y los indicios de actividades fraudulentas detectados en el ejercicio de la función fiscalizadora, salvo algunos casos esporádicos. Por otra parte, la IGAE tampoco aporta datos relativos a las infracciones y responsabilidades detectadas en el ejercicio de sus funciones de control, tal y como ha tenido ocasión de denunciar el propio Tribunal de Cuentas.

1.2. Acerca del control y su vinculación con la prevención y la represión de la corrupción.

—**Conclusión nº 6.** *El control es una capacidad, una actividad y un juicio que establece una relación entre un sujeto controlante y un sujeto controlado con la finalidad de contrastar el cumplimiento de las reglas del sistema normativo de referencia:*

El control es dominación, pero en una concepción más estricta se identifica con la potestad o el derecho a comparar la gestión realizada con el mandato recibido. Este planteamiento es propio de las organizaciones complejas en las que se constituyen relaciones de agencia al separarse los detentadores del poder o la propiedad y sus administradores, y ha sido especialmente desarrollado en la teoría política democrática, en la cual el control se ha convertido, como ha señalado GARCÍA-TREVIJANO, en un principio básico de su estructura.

En esta concepción restringida del control se debe excluir de su contenido la actividad de dictar normas, en tanto que forma parte de la función directiva, y la potestad de imposición de sanciones, en tanto que debe incluirse en una función correctiva autónoma. Con estos parámetros, cabe definir el control, siguiendo a RUBIO LLORENTE, como *la potestad o el derecho subjetivo que ostenta un sujeto (órgano controlador) de emitir una declaración de juicio crítico (juzgar) acerca de si la actividad de una Administración Pública (órgano controlado) es conforme a los mandatos de un sistema normativo de referencia (norma).*

—**Conclusión nº 7.** *Las modalidades de control pueden agruparse en seis grandes categorías que incluyen el asesoramiento de las decisiones, la evaluación de los resultados, la intervención presencial en las actuaciones, la fiscalización de los expedientes, la inspección de los hechos y el enjuiciamiento de los asuntos:*

El control de la actividad política y administrativa adopta múltiples formas que, con diferente tipificación jurídica (potestad, competencia o derecho subjetivo), dan lugar a manifestaciones tales como los informes consultivos en los expedientes, la evaluación de las políticas públicas, la censura de las cuentas, la inspección financiera de los tributos, el seguimiento de objetivos de los programas, la intervención de los mercados financieros, la fiscalización de los expedientes administrativos, la supervisión de proyectos de obra, la revisión de oficio de los actos administrativos o su enjuiciamiento en sede judicial.

Todas estas variantes se pueden agrupar en seis categorías que indican diferentes grados en la intensidad del control: (a) el *asesoramiento*, como modalidad

menos inquisitiva, destinada a aconsejar la mejor opción en relación con el sistema normativo de referencia; (b) la *evaluación*, que emite un juicio de valor acerca del grado de cumplimiento de los objetivos de la actuación pública; (c) la *intervención*, que implica la revisión concomitante de la actividad administrativa mediante la participación activa del órgano controlador en el proceso de adopción de las decisiones; (d) la *fiscalización*, que verifica que la documentación de los expedientes administrativos se ajuste a criterios como la legalidad o la buena gestión administrativa; (e) la *inspección*, que realiza un juicio inquisitivo con el fin de descubrir la veracidad de los hechos que puedan ocultarse tras el 'muro de papel' que conforman los expedientes administrativos; y (f) el *enjuiciamiento*, que realiza un juicio crítico completo de la adecuación de la actividad pública mediante el empleo de un amplio elenco de medios de prueba.

—**Conclusión nº 8.** *El control de la corrupción es intrínseco a los sistemas democráticos como forma de limitación de la tendencia del poder hacia el despotismo; pero las instituciones especializadas creadas en las democracias occidentales han evitado esta tarea dadas sus grandes repercusiones políticas, por lo que la denuncia y la represión de la defraudación de los intereses públicos corresponden en estos momentos prioritariamente a la Sociedad Civil y a los Tribunales de la jurisdicción penal, con la colaboración de la Administración inspectora:*

A partir de la idea de MONTESQUIEU de que los gobernantes tienden al abuso del poder, las democracias constitucionales han configurado un sistema de controles de las Administraciones Públicas en el que participan el propio Poder Ejecutivo, en el ejercicio de su potestad de autocontrol o control interno, y los Poderes Legislativo y Judicial, así como la propia Sociedad Civil, en tanto que titulares del control externo. Con el fin de ejercer de forma efectiva estas funciones de vigilancia, se ha constituido un complejo sistema de instituciones de control que, como dice RUBIO LLORENTE, se han insertado en «la médula misma de la idea de Constitución», pues la norma suprema no es sino un instrumento de limitación del poder y de garantía de los ciudadanos.

En estos momentos, este esquema institucional que permite el control de la corrupción ha sido subvertido en su orden primario, colocando en primer lugar a la Sociedad Civil, con la colaboración de la Administración inspectora, en la detección y denuncia de la existencia de actividades defraudatorias de los intereses financieros públicos; y a la jurisdicción penal, con la participación del Ministerio Público, como medio omnipresente de investigación y represión de las actividades ilícitas. En esta configuración anti-fraude ha quedado preterida, como ha señalado buena parte de la

doctrina (MALEM SEÑA, SABÁN GODOY o SÁNCHEZ MORÓN), la capacidad de los órganos y las instituciones de control administrativo para facilitar la denuncia interna, pues tanto los órganos consultivos (*v. gr.*, Consejo de Estado o Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado) como los inspectores o fiscalizadores (*v. gr.*, Inspecciones de Servicio o Intervenciones Generales) se han limitado a ejercer funciones de carácter formal, evitando aquéllas que puedan tener repercusiones de naturaleza política. De la misma forma, los controles externos tienden hacia la controversia política propiciada por el Estado de partidos, debilitando su capacidad de prevención de la corrupción, como ha denunciado GARCÍA DE ENTERRÍA en el caso de las Cortes Generales; o bien se limitan al examen de la legalidad administrativa, sin entrar en sus consecuencias punitivas en los casos que impliquen abusos de poder, en el supuesto de las jurisdicciones no penales.

1.3. Acerca de la Intervención General de la Administración del Estado y la lucha contra la corrupción.

—Conclusión nº 9. La misión contemporánea de la Intervención General de la Administración del Estado se dirige a garantizar la legalidad, la eficiencia y la disciplina presupuestaria, habiendo quedado preterida su finalidad originaria de salvaguardar la integridad de los fondos públicos:

La creación de la IGAE en el último tercio del siglo XIX responde a la necesidad de instituir un órgano que se erija, a nivel interno, en el guardián de los recursos públicos, mediante la intervención de las disposiciones de los fondos y la inspección de la integridad de los bienes, valores y los efectivos de personal. El modelo contemporáneo de control interno de la actividad económica financiera, que combina una fiscalización previa limitada de legalidad, con un control posterior de carácter gerencial, ha incorporado otras finalidades tales como el cumplimiento de las normas presupuestarias y contables que rigen la actividad financiera pública, la racionalidad económica en la ejecución de los gastos y los ingresos públicos o el cumplimiento de los objetivos de estabilidad y disciplina presupuestaria.

La consecuencia práctica de la asunción de estos nuevos factores normativos ha sido el abandono de los fines primarios tendentes a evitar la esquilma de los recursos públicos en las distintas modalidades de control, tanto en relación con los criterios a tener en cuenta en la planificación y la programación de las actuaciones como en la asignación legal de las facultades asignadas al personal controlador. Así, la función interventora ha visto restringida su eficacia en la salvaguarda de los bienes públicos al suprimirse algunas facultades inherentes, como la competencia para

interponer recursos y reclamaciones, así como la capacidad de libre acceso a las dependencias y establecimientos públicos; el control financiero permanente ha orientado sus trabajos a la realización de comprobaciones formales vinculadas a la llamada 'fiscalización plena a posteriori' de los expedientes administrativos; y la auditoría pública evita la programación de actuaciones de naturaleza propiamente inspectora que puedan vincularse con el descubrimiento de actividades ilícitas, tal y como ocurre con otros órganos, como las inspecciones de servicios. Por su parte, el personal controlador carece de facultades imprescindibles para el descubrimiento de defraudaciones ocultas, como son la capacidad para acceder a las dependencias públicas o la falta de atribución legal de la condición de autoridad.

—Conclusión nº 10. La función de inspección tiene un carácter exclusivamente auxiliar, al haberse dirigido la actividad de auditoría pública, que desde el punto de vista técnico está suficientemente dotada para su ejercicio, hacia controles de naturaleza formal, por lo que únicamente se realizan actuaciones esporádicas de esta naturaleza, en forma de informes especiales, cuando se detectan signos indubitados de defraudación:

Las Normas de Auditoría del Sector Público atribuyen a los auditores facultades suficientes para que las comprobaciones realizadas en las actuaciones de control no se limiten al análisis de las pruebas documentales y puedan dirigirse a la verificación de la realidad extracontable, permitiendo el descubrimiento de hechos ocultos mediante el desarrollo de pruebas de naturaleza testifical o presencial, y la solicitud de información a los terceros que mantengan relaciones económicas con las Administraciones Públicas.

A pesar de ello, la programación y la ejecución de los controles tienden a evitar estas actuaciones de naturaleza investigadora, por lo que puede afirmarse que en estos momentos la única manifestación de la función inspectora son los denominados *informes especiales*; si bien, dado su carácter meramente auxiliar y reactivo, pues únicamente se emiten cuando en el ejercicio de algún control se detectan indicios de responsabilidades penales o administrativas, su incidencia es meramente testimonial, hasta el punto de que no se recoge apenas información sobre los mismos en las Memorias anuales de la institución.

—Conclusión nº 11. La labor de auditoría forense desarrollada por la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de su función de auxilio judicial es una manifestación directa de la implicación de esta institución en la lucha contra la corrupción, si bien en esta materia sería precisa la celebración del

Convenio que regule la colaboración con la Administración de Justicia, de la misma forma que se ha acordado con el Ministerio Fiscal:

La IGAE tiene asignada, en virtud del mandato legal recogido en el art. 13.1.h RD 1127/2008, la función de auxiliar con sus conocimientos técnicos a la Administración de Justicia en los delitos públicos de carácter económico, para lo cual se realiza el nombramiento, a instancia judicial, de personal destinado en este centro directivo para el ejercicio de trabajos de pericia, intervención y administración judiciales. De la misma forma, la IGAE mantiene, con carácter permanente, una Unidad de Apoyo en la Fiscalía Anticorrupción dotada de personal interventor y técnico que realiza funciones que van más allá de la pericia contable e incluyen la asistencia directa de los miembros del Ministerio Fiscal sobre la contabilidad y la información económico-financiera relacionadas con los delitos vinculados al gasto público, como son el fraude de subvenciones, la malversación de los caudales públicos y el fraude o las exacciones ilegales.

El ejercicio de estas funciones de auxilio judicial supone una implicación directa de la IGAE en la lucha contra la corrupción, en la que se sustancian delitos de difícil tipificación y de compleja prueba para los cuales se precisa, como han reconocido reiteradamente los miembros de la Administración de Justicia y, singularmente, el Fiscal General del Estado, del auxilio de personas e instituciones expertas en el análisis de la información y la documentación financiera. La generalización de estas labores de naturaleza forense hace necesaria la celebración del Convenio previsto en el citado art. 13.1.h RD 1127/2008 que regule el régimen jurídico de esta colaboración con la Administración de Justicia y del personal asignado a estos trabajos, de la misma forma que se ha aprobado el *Convenio de colaboración de 27 de diciembre de 1995 en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha de los delitos económicos relacionados con la corrupción entre los Ministerios de Justicia e Interior, Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.*

1.4. Acerca del Tribunal de Cuentas y la lucha contra la corrupción.

—**Conclusión nº 12.** *La misión del Tribunal de Cuentas en relación con la lucha contra la defraudación de los fondos públicos ha sido reducida de forma generalizada por la doctrina y la práctica proveniente de la propia institución a una función secundaria encaminada a prevenir de los riesgos morales detectados en la gestión y en la normativa financiera relativos a la posible existencia de prácticas irregulares:*

Si bien el Tribunal de Cuentas nació con el fin de defender el patrimonio público de posibles ataques de terceros a través de un exigente procedimiento de censura de cuentas que consideraba como deudor ante la Hacienda Pública a todo aquél que no justificara suficientemente el destino de los fondos públicos que estuviesen en su custodia, es cierto que tal prerrogativa ha sido ineficaz a lo largo su dilatada historia, tal y como ha denunciado generalizadamente la doctrina. La modernización del Tribunal de Cuentas impulsada tras la promulgación del texto constitucional ha asimilado a la institución con los parámetros de independencia y funcionalidad propios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores del entorno democrático, pero la tradicional asunción de la obligación de denunciar los abusos e irregularidades detectados en el examen de las cuentas públicas, prevista igualmente en el citado texto normativo, ha quedado limitada en el desarrollo legal y práctico de los trabajos de fiscalización y enjuiciamiento.

A este respecto, la opinión mayoritaria de los miembros del supremo órgano fiscalizador de las cuentas públicas es que la finalidad prioritaria del Tribunal de Cuentas es el asesoramiento técnico de las Cortes Generales en relación con la gestión de los recursos públicos realizada por el Poder Ejecutivo, limitándose el papel institucional relativo a la lucha contra la corrupción a detectar y denunciar los hechos y normas que constituyen, según ha denominado NIETO DE ALBA, ‘riesgos morales’ de cometer actividades defraudatorias por parte de los gestores públicos. Por el contrario, la doctrina científica especializada ajena a la institución es mayoritariamente partidaria de que el control externo asuma, como finalidad propia de sus funciones de fiscalización y enjuiciamiento, la investigación de la existencia de prácticas corruptas, en tanto que éstas implican habitualmente un daño a los intereses financieros públicos.

*—**Conclusión nº 13.** La función fiscalizadora ha priorizado los objetivos de legalidad y racionalidad económica en aras de la mejora de la gestión pública, situando en un rango secundario el objetivo de detección de las actividades fraudulentas, si bien en los últimos ejercicios el Tribunal de Cuentas ha incluido regularmente en sus programas anuales actuaciones de control relacionadas con áreas significativas en materia de corrupción, como el urbanismo o la contratación pública:*

Las fiscalizaciones desarrolladas por el Tribunal de Cuentas se centran en el análisis del cumplimiento de la legalidad y la racionalidad económica, con un carácter marcadamente formal, sin que se ejerciten las facultades de investigación que el personal fiscalizador tiene reconocidas, aun con limitaciones, como la ausencia de la

capacidad de captar información de terceros. Esta tendencia formalista se mantiene en algunas actuaciones previstas legalmente en áreas especialmente sensibles en materia de corrupción como la contratación pública, el patrimonio público o los partidos políticos.

A pesar de que en los últimos años la programación anual de fiscalizaciones incorpora actuaciones dirigidas expresamente a áreas o entidades en las que se han detectado riesgos explícitos de corrupción, en muchos casos por requerimiento de los grupos parlamentarios, los informes de fiscalización mantienen su tendencia a incluir entre sus conclusiones la detección de numerosos actos ilegales y la recomendación de su subsanación, pero sin que se realice ninguna referencia a la posible existencia de responsabilidades. Por lo tanto, la información aportada por el Tribunal de Cuentas en sede parlamentaria acerca del mandato constitucional del art. 136 CE de dar a conocer las infracciones y las irregularidades detectadas ha sido escasa, formulándose a través de Mociones relativas a deficiencias en la legislación sobre materias como la rendición de cuentas o las subvenciones, que generan importantes riesgos morales en la gestión pública, o Notas específicas que informan de algún supuesto grave de defraudación de las arcas públicas.

*—**Conclusión nº 14.** Los procedimientos de fiscalización forense previos establecidos en la jurisdicción contable son una limitación importante al enjuiciamiento de los asuntos de malversación y otras responsabilidades contables, pues la restricción de facultades con la que cuentan los encargados de esta función da lugar a que muchos asuntos queden archivados en esta fase preliminar por falta de actividad probatoria suficiente:*

La apertura de un procedimiento de enjuiciamiento contable exige inexorablemente la previa realización de un proceso de fiscalización forense que, con la denominación de actuaciones previas o pieza separada, recopile las pruebas relacionadas con las supuestas infracciones contables detectadas en las fiscalizaciones practicadas y cuantifique los posibles daños causados a los caudales públicos. En esta fase preliminar, el Delegado Instructor o el Consejero Ponente encargado de su instrucción carecen de las plenas facultades de enjuiciamiento atribuidas a los procesos de responsabilidad contable, limitándose, en mayor o menor medida, a aportar las pruebas obtenidas en los procedimientos fiscalizadores de los que traigan causa o las presentadas por los particulares que hayan promovido el procedimiento.

Estas limitaciones motivan que numerosos asuntos queden archivados en este trámite previo al no encontrarse pruebas suficientes para valorar las infracciones cometidas y los daños infringidos a los caudales públicos, siendo especialmente grave este problema en los asuntos de malversaciones públicas, pues la natural tendencia de las actuaciones defraudatorias a la opacidad necesita de una intensa actividad probatoria para siquiera detectar los primeros indicios de su comisión.

—Conclusión nº 15. La función de enjuiciamiento contable está dotada legalmente de los caracteres propios de una auténtica jurisdicción, lo que la permite juzgar en plenitud los ilícitos contables, entre los que sobresale uno de los supuestos más típicos de corrupción, como es la malversación de fondos públicos; pero las limitaciones de la fiscalización forense previa a los procedimientos de reintegro por alcance y las limitaciones de la acción popular impiden que esta función realice una aportación decisiva en esta materia:

Las funciones jurisdiccionales ejercidas por el Tribunal de Cuentas son asimilables en facultades y prerrogativas a las de cualquier otra jurisdicción, lo que le permite desarrollar plenamente la función de juzgar y ejecutar lo juzgado, y el objeto de su enjuiciamiento se circunscribe a una materia, como la responsabilidad contable en que incurren quienes causen daños al erario público, en la que se incluyen supuestos de prácticas defraudatorias de los intereses públicos tales como la malversación de fondos públicos. Sin embargo, las ya citadas limitaciones que imponen la necesidad de realizar una fiscalización forense previa al inicio del procedimiento judicial, así como la escasa actividad demostrada por las autoridades públicas, incluida la propia institución, en la denuncia de asuntos de presunta responsabilidad contable, y las dificultades con las que se encuentran los particulares que quieren iniciar la acción popular, han restringido la eficacia de esta función jurisdiccional.

Como consecuencia de todo ello, el número de resoluciones de la jurisdicción contable es reducido, y en especial en cuanto a los asuntos relacionados con el sector público estatal, que fundamentalmente hacen referencia a la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos. Esta situación ha motivado la preocupación del Tribunal, por lo que ha trasladado, tanto a los órganos controladores ajenos a la institución como a los propios departamentos de fiscalización, la necesidad de comunicar a la Sección de Enjuiciamiento los indicios de responsabilidades contables que se detecten en las actuaciones fiscalizadoras, lo que provocado un paulatino aumento de los asuntos enjuiciados en los últimos ejercicios.

2. Propuestas sobre la implicación de las instituciones de control financiero en la lucha contra la corrupción.

El proceso de modernización de las instituciones de control financiero con el fin de adaptarse a los requerimientos del entorno social en el que se encuentran es siempre inacabado, y en estos momentos es precisa la incorporación de las medidas necesarias para participar en el combate contra la corrupción que ya han adoptado otras entidades de control tanto americanas como europeas.

La adopción de estos nuevos instrumentos de lucha contra la corrupción se debe enmarcar, siguiendo las propuestas internacionales, de las que puede servir de paradigma el Informe NOLAN, entre los principios como la participación, la transparencia o la colaboración que forman parte de las grandes ideas-fuerza que, como la Gobernabilidad, el Buen Gobierno y la Gobernanza, sirven de modelo a los proyectos actuales de reforma y modernización de las Administraciones Públicas.

En este contexto, las medidas propuestas para la modernización de la IGAE y el Tribunal de Cuentas no implican sino la asunción activa por parte de estas entidades del carácter de órganos de prevención de la corrupción comprometidos con los mandatos que en este sentido se establecen en los arts. 5 y 6 CNUCC. Por ello, estas medidas deben incluir las siguientes modificaciones legislativas y técnicas relativas a la misión y la institucionalización de sus elementos orgánicos, la redefinición de los objetivos, las funciones y las facultades, y la colaboración y la comunicación con otras instituciones y con la sociedad.

2.1. De la Gobernabilidad y la profundización en la institucionalización de las entidades de control financiero para combatir la defraudación de los intereses financieros públicos.

—Propuesta nº 1. Definir la misión del Tribunal de Cuentas, incluyendo expresamente entre sus fines la colaboración en la lucha contra la mala gestión y la corrupción en la gestión de las finanzas de la Hacienda Pública:

El reforzamiento institucional preconizado por los planteamientos de la Gobernabilidad ha llevado a las grandes organizaciones internacionales, como las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, a proponer que las instituciones de control financiero asuman un papel protagonista en la lucha contra la corrupción. A pesar de las reticencias en este sentido mostradas por los trabajos de entidades como la INTOSAI, el Tribunal de Cuentas Europeo o el propio Tribunal de Cuentas español, la experiencia protagonizada por otras instituciones como, singularmente, la *Government Accountability Office* norteamericana, se ha

decantado de forma claramente favorable hacia la asunción de esta finalidad como criterio orientador de su actividad.

Por ello, se propone que el Tribunal de Cuentas elabore una Declaración institucional en la que asuma entre sus finalidades públicas, además de los clásicos fines de buena administración y asesoramiento parlamentario, *la colaboración en la lucha contra la mala gestión y la corrupción en la gestión de las finanzas de la Hacienda Pública.*

—Propuesta nº 2. *Redefinición del estatus legal y técnico del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado con el fin de reforzar su independencia o autonomía institucional y personal:*

Como premisa indispensable para que los órganos controladores de la actividad financiera pública puedan ejercer una función efectiva en una materia como la corrupción, en la que pueden concurrir importantes intereses de las personas y las instituciones detentadoras del poder, es necesario el aseguramiento efectivo de su independencia, tanto institucional como personal, como se ha recordado desde los foros académicos y profesionales, entre los que cabe destacar los trabajos de la INTOSAI.

Por ello, se deberán adoptar las modificaciones legislativas y técnicas que permitan reforzar la independencia de las instituciones de control financiero a través de medidas tales como el establecimiento de procedimientos específicos para el nombramiento de sus miembros directivos o la elaboración de un estatuto propio para el personal auditor.

—Propuesta nº 3. *Redefinición de las unidades orgánicas del Tribunal de Cuentas y de la IGAE para la constitución de unidades especializadas en la auditoría forense como la Unidad de Fiscalización Antifraude, en el primer caso, o la División I de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales, en el segundo:*

La creación de órganos especializados en la prevención de la corrupción prevista en el art. 6 CNUCC ha sido articulada por los diferentes países y organizaciones públicas, desde la perspectiva financiera, mediante fórmulas diferentes. Así, por ejemplo, mientras la GAO norteamericana ha reforzado las competencias de una unidad especializada inserta en su propia estructura organizativa como la *Forensic Audits and Special Investigations*, la Unión Europea ha optado por la creación de una institución *ad hoc* como la Oficina Europea de Lucha Antifraude. El planteamiento realizado en la propuesta anterior de que las instituciones de control financiero deben asumir obligaciones explícitas en materia de corrupción, unido al

hecho de que en estas entidades ya existen, con mayor o menor grado de desarrollo, unidades encargadas de estas funciones, permite propugnar la primera de estas opciones, en la línea ya adoptada por las autoridades encargadas de la lucha contra fenómenos como el contrabando, el fraude fiscal o el blanqueo de capitales en nuestro país.

Por ello, se propone que el Tribunal de Cuentas establezca una *Unidad de Fiscalización Antifraude* dependiente de la Sección de Fiscalización y que la Intervención General de la Administración del Estado redefina las funciones de la actual división de análisis y procedimientos especiales para denominarse *División I de Auditoría Forense e Investigaciones Especiales*.

2.2. De la Buena Administración y la renovación de los objetivos, las funciones y las facultades de las instituciones de control financiero como instrumentos en la lucha contra la corrupción.

—**Propuesta nº 4.** *Revisión legal de los objetivos del control financiero para asumir los nuevos planteamientos de la buena administración, la accountability y la colaboración interinstitucional:*

Los nuevos planteamientos del Buen Gobierno y la Buena Administración deben suponer una renovación del principio de buena gestión financiera para asumir criterios como la ética, la *accountability* y la calidad, tal y como se ha planteado en foros internacionales como la OCDE, el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional. En esta línea, la Unión Europea ha adoptado numerosas medidas para garantizar los derechos de los ciudadanos a la buena administración y permitir su defensa ante casos de *maladministration*, así como para trabajar en la protección de los intereses financieros comunitarios; y la GAO norteamericana ha actualizado sus objetivos de control para asumir la *accountability* entre sus valores corporativos y el buen gobierno de la ejecución de las políticas, programas, operaciones y actuaciones federales y la investigación de las acusaciones de actividades ilegales e impropias entre sus funciones básicas.

Por ello, se propone que las instituciones de control financiero renueven los objetivos de control financiero que quedarían integrados por los principios de la buena gestión financiera —legalidad, contabilidad, economía, eficacia y calidad—, las obligaciones de la *accountability* —rendición de cuentas, responsabilidad pública, responsabilidad social y probidad— y la colaboración institucional con otras entidades y con la Sociedad Civil.

—**Propuesta nº 5.** *Descripción legal y técnica de la función inspectora y de los criterios para la programación, ejecución e informes de las áreas y entidades de alto riesgo de mala gestión y corrupción:*

La asunción de estos nuevos objetivos implica que las instituciones de control financiero adopten una actitud *proactiva* en la investigación de las prácticas fraudulentas de los intereses públicos, incluyendo en sus programas de actuaciones controles destinados a la detección de actividades ilícitas y al análisis de las áreas de alto riesgo de defraudación. En este sentido, es destacable el ejemplo de la GAO norteamericana, que desde la década de los 90 ha establecido el programa ‘*High Risk Areas*’ para identificar vulnerabilidades relacionadas con el fraude (*fraud*), el despilfarro (*waste*), el abuso (*abuse*) y la mala gestión (*mismanagement*).

Por ello, se deben adoptar las medidas legislativas necesarias en la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado para definir de forma expresa el carácter inspector de los controles financieros posteriores y el alcance y los objetivos de los programas de actuaciones aprobados anualmente, así como las modificaciones de las normas de auditoría y fiscalización que sean precisas para establecer los procedimientos y los criterios que permitan seleccionar y ejecutar el control de las Áreas de Alto Riesgo.

—**Propuesta nº 6.** *Ampliación de las facultades de captación de información de las instituciones de control financiero, incluyendo la captación inmediata de información sobre los sujetos controlados y, en relación al Tribunal de Cuentas, la captación mediata de información de terceros:*

Esta nueva actitud activa de control hace necesario que el personal auditor tenga atribuida una serie de facultades que le permitan averiguar la verdad material oculta tras la documentación contable, tales como el libre acceso a las dependencias, los bienes, los procedimientos y el personal de las entidades sujetas a control, o la captación mediata de la información de terceros con trascendencia para sus actuaciones de control, en la línea de las facultades atribuidas por la legislación comunitaria al personal encargado de las investigaciones internas y externas desarrolladas por la OLAF.

En concreto, esta ampliación de facultades implicará la aprobación de modificaciones en la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado acerca de la facultad de captación inmediata de la información sobre los sujetos controlados y, con referencia exclusiva al Tribunal

de Cuentas, que es el único que carece de ella, de la facultad de captación mediata de la información sobre terceros.

2.3. De la Gobernanza y los principios de coordinación, participación y transparencia en la lucha contra la corrupción.

—**Propuesta nº 7.** *Formalización de la colaboración entre las instituciones de control financiero en la lucha contra el fraude y la corrupción conforme a un modelo de auditoría única:*

La interacción preconizada por las ideas de la Gobernanza debe comenzar por la colaboración interinstitucional que permita a los ciudadanos conocer las responsabilidades y las acciones de los diferentes entes administrativos, tal y como ha recogido el *Libro Blanco de la Gobernanza Europea* de 2001. Esta actuación conjunta supone en materia de control financiero la adopción del principio de auditoría única, de acuerdo con los parámetros establecidos en la propuesta pionera de *Single Audit* de la GAO norteamericana o el modelo de auditoría única propugnado recientemente por el Tribunal de Cuentas Europeo a iniciativa del Parlamento Europeo.

Con esta finalidad se propone que, sobre la base de los principios de lealtad institucional y confianza mutua, se actualicen los órganos de colaboración entre los órganos de control financiero mediante la creación de una *Comisión Mixta permanente Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo* y una *Comisión Mixta permanente Tribunal de Cuentas-Intervención General de la Administración del Estado* que deberán asumir, en materia de lucha contra el fraude y la corrupción, funciones relativas a la programación de la fiscalización de las áreas de alto riesgo de defraudación y supuestos específicos de riesgo de prácticas corruptas, a la colaboración en la instrucción de los procedimientos de responsabilidad contable y a la creación de una *Base de Datos Nacional de Responsabilidades Financieras*.

—**Propuesta nº 8.** *Reforzamiento de la regulación legal y técnica de los instrumentos de colaboración ciudadana para la aportación de información sobre prácticas corruptas tales como la acción popular, el derecho de petición y las líneas directas de denuncia pública:*

La necesidad de interacción debe dirigirse a todos los actores sociales para que colaboren activamente en la lucha contra la corrupción a través de mecanismos jurídicos, como la acción popular o el derecho de petición, o técnicos, como el establecimiento de líneas directas que permitan una comunicación inmediata de los hechos conocidos por la Sociedad Civil. En esta materia pueden servir de referencia el Programa de Revelación Voluntaria de Información del Banco Mundial, el Programa

Fraudnet de la GAO o la política de denunciantes anónimos e informantes reservados de la OLAF, iniciativas que incluyen siempre el establecimiento de *líneas directas de denuncias*.

En el contexto de la normativa financiera española, estas medidas deben suponer la flexibilización de los requisitos para ejercer la acción popular en materia de responsabilidad contable, el reconocimiento expreso del derecho de petición en materia de fiscalización financiera y el establecimiento por el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado de líneas directas que permitan la denuncia a través de cualquier medio físico o tecnológico.

—**Propuesta nº 9.** *Definición legal y técnica de la política de comunicación de las instituciones de control financiero en relación con el contenido y la publicidad de los informes para incluir información sobre las responsabilidades detectadas en los trabajos de control:*

El planteamiento de la Gobernanza preconiza también el reforzamiento de la transparencia administrativa, por lo que la mejora de la política de comunicación de la información financiera es un instrumento necesario en el conjunto de las medidas anticorrupción. Esta nueva política comunicativa debe suponer, en esta materia, la obligación de que en los informes y las memorias de las instituciones de control financiero se detallen con claridad y sin ambigüedades las responsabilidades detectadas en los trabajos de control, al hilo de la recomendación del art. 10 CNUCC de priorizar la transparencia en la lucha contra la corrupción.

Estas medidas implican la necesidad de que la legislación financiera y las normas técnicas de auditoría y fiscalización aplicables al Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado establezcan la obligatoriedad de incluir en los informes de control una referencia expresa a las responsabilidades de toda índole detectadas en el desarrollo de las actuaciones de control.

3. Epílogo: la elaboración de un *Informe sobre el Estado de la Corrupción en España* tal y como establece el art. 10 CNUCC.

Para finalizar, añadir una última recomendación relacionada con la falta de desarrollo de la recomendación de elaborar periódicamente un informe sobre el estado de la corrupción, establecida por el art. 10.c de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, que es ajena, de forma estricta, a las competencias de las instituciones de control financiero.

Este texto convencional, que ha sido integrado en nuestro ordenamiento mediante la ratificación del 9 de junio de 2006, propugna el incremento de la transparencia de las Administraciones Públicas como un valor necesario para combatir la corrupción, y entre las medidas que propone en esta materia incluye expresamente en su apartado c) la publicación de «informes periódicos sobre los riesgos de corrupción en su administración pública».

Por ello, sería conveniente que se impulsara la elaboración periódica de un *Informe sobre el Estado de la Corrupción en España* que recopilara los trabajos realizados a nivel interno y externo sobre la percepción social del problema en nuestro país, analizara las áreas de riesgo más sensibles que debieran ser investigadas por los órganos de control e informara de los resultados obtenidos en las actividades de prevención y represión de este fenómeno.

Este documento debe ser elaborado por las instituciones encargadas de la prevención de la corrupción, tarea que en nuestro país es asumida por un conjunto disperso de órganos de control adscritos a algunos de los tres grandes poderes constitucionales, al contrario de los órganos de naturaleza represiva que tienen un referente único, al menos en lo relativo a los asuntos penales de gran trascendencia social, en la Fiscalía Anticorrupción.

Dentro de este modelo preventivo, se ha planteado en este trabajo la conveniencia de que el Tribunal de Cuentas asuma las funciones centralizadoras de la información y la inteligencia financiera, lo que unido al hecho del carácter *supraestatal* de esta institución, puede permitirle ser un organismo idóneo para la elaboración del citado Informe, bien directamente a través de sus unidades administrativas o bien indirectamente a través de un órgano comisionado o adscrito dotado de independencia, similar al recientemente creado Consejo de Prevención de la Corrupción portugués.

En todo caso, dentro del sistema de control de nuestro país, también serían planteables otras soluciones que implicarían un cambio más profundo del modelo de control, como la constitución de instituciones de control especializadas en la prevención de la corrupción, como los ejemplos de la OLAF comunitaria o la OLAC catalana, o, al menos, la creación de Observatorios de la Corrupción encargados de las funciones de información y formación en esta materia.

Finalmente, podría encargarse esta tarea a organizaciones no gubernamentales, como, por ejemplo, la rama de Transparencia Internacional en España, apoyando financiera y técnicamente la elaboración de su *Informe Global*

sobre Corrupción anual dedicado específicamente a nuestro país para que pueda tener un alcance que comprenda la totalidad de los factores y los hechos relativos a las manifestaciones del abuso de poder por parte de los poderes públicos.

APÉNDICES.

1. Abreviaturas y siglas.

AA	<i>Actualidad Administrativa.</i>
AATCu	Autos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
AFIS	Sistema de Información contra el Fraude de la Unión Europea.
AGE	Administración General del Estado.
AGE-DSJE	Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado.
apdo.	Apartado.
apdos.	Apartados.
APu	<i>Auditoría Pública: revista de los órganos autonómicos de control externo.</i>
art.	Artículo.
arts.	Artículos.
ATCu	Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.
BDNS	Base de Datos Nacional de Subvenciones
BGC	Barómetro Global de la Corrupción de Transparencia Internacional.
BID	Banco Interamericano de Desarrollo.
BM	Banco Mundial.
CCUAFA	Convenio de colaboración de 27 de diciembre de 1995 en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha de los delitos económicos relacionados con la corrupción entre los Ministerios de Justicia e Interior, Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
CE	Constitución española de 1978.
CE	Comunidad Europea.
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero.
CENDOJ	Centro de Documentación Judicial del Poder Judicial.
CES	Consejo Económico y Social.
CGE	Cuenta General del Estado.
CIGAE	Cuenta con IGAE
CIS	Centro de Investigaciones Sociológicas.
CLAD	Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo.
CNUCC	Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 31 de octubre de 2003.
CoCoLAF	Comité Consultivo de Coordinación de la Lucha contra el Fraude.
coord.	Coordinador o coordinadores.
COPBLAC	Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
CPIB	Oficina de Investigación de Actos Ilícitos de Singapur.
CTCE	Centro Técnico y Científico Europeo.
CVAFT	Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo.
CVICC	Comisión de Vigilancia de las Infracciones de Control de Cambios.

<i>DA</i>	<i>Documentación administrativa.</i>
DDHC	Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.
dir.	Director.
dirs.	Directores.
disp. adic.	Disposición adicional.
disp. trans.	Disposición transitoria.
disps. adics.	Disposiciones adicionales.
DL	Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización de 1977 de la INTOSAI.
DOLAF	Decisión 1999/352/CE, CECA y EURATOM, de 28 de abril de 1999, que crea la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).
ed.	Editor.
eds.	Editores.
<i>ETI</i>	<i>European Transparency Initiative.</i>
EUROPOL	Oficina Europea de Policía.
EURATOM	Comunidad Europea de la Energía Atómica.
exp. mot	Exposición de Motivos.
<i>FSI</i>	<i>Forensic Audits and Special Investigations.</i>
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional.
<i>GAPP</i>	<i>Gestión y Análisis de Políticas Pública.</i>
<i>GAO</i>	<i>United States Government Accountability Office.</i>
<i>HPE</i>	<i>Hacienda Pública Española.</i>
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
<i>ICAC</i>	<i>Independent Commission Against Corruption</i> de Hong Kong.
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants.</i>
IFI's	Instituciones Financieras Internacionales.
IFS	Índice de Fuentes de Sobornos de Transparencia Internacional.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
<i>IIA</i>	<i>Institute of Internal Auditors.</i>
<i>INTOSAI</i>	<i>Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.</i>
IOCN	Informes sobre observancia de códigos y normas del Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional.
IPC	Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional.
LACHP	Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública.
LCSP	Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.
LDOP	Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.
LEBEP	Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882.
LEOMF	Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal.

LEY	<i>La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.</i>
LFCI	Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.
LFTCu	Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
LG	Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIPSAP	Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas.
LOCE	Ley Orgánica 3/1980, de 22 abril, del Consejo de Estado.
LODP	Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
LOTG	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.
LOTCu	Ley Orgánica 2/1982, de 13 de mayo, del Tribunal de Cuentas.
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
LPAP	Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado.
LRFP	Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la Reforma de la Función Pública.
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
MEC	Misión Extraordinaria de Control.
mod.	Moderador.
NAO	<i>National Audit Office británica.</i>
NASP	Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas por Resolución de la IGAE de 14 de febrero de 1997.
NCA	<i>Netherlands Court of Audit holandesa.</i>
NIF	Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de 23 de enero de 1997.
NUE	<i>Noticias de la Unión Europea.</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
OCEX	Órganos de Control Externo autonómicos.
OLAC	Oficina Antifraude de Cataluña.
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.
ONA	Oficina Nacional de Auditoría.
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude.
op. cit.	Obra citada.
op. cit. bib.	Obra citada en bibliografía.
OSC	Oficina de Consultas Especializadas.
OSI	<i>Office of Special Investigations.</i>

p.	Página.
PCIE	<i>President's Council on Integrity and Efficiency.</i>
PEFA	<i>Public Expenditure and Financial Accountability.</i>
PEFA PMF	<i>Performance Measurement Framework.</i>
PGP	<i>Presupuesto y Gasto Público.</i>
pp.	Páginas.
RAP	<i>Revista de Administración Pública.</i>
RD	Real Decreto.
RDP	<i>Revista de Derecho Procesal.</i>
REALA	<i>Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica.</i>
RECE	<i>Revista Española de Control Externo.</i>
RECP	<i>Revista Española de Ciencia Política.</i>
REDA	<i>Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo.</i>
REDC	<i>Revista Española de Derecho Constitucional.</i>
REDF	<i>Civitas. Revista Española de Derecho Financiero.</i>
reimp.	Reimpresión.
REL	<i>Revista de Estudios Locales.</i>
REP	<i>Revista de Estudios Políticos.</i>
RFS	<i>Revista de Fomento Social.</i>
RJD	<i>Revista de Jueces para la Democracia.</i>
RPJ	<i>Revista del Poder Judicial</i>
RVAP	<i>Revista Vasca de Administración Pública.</i>
SAI	Servicio de Auditoría Interna de la AEAT.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
SEJ	Secretaría de Estado de Justicia.
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias,
SIA	Sistema de Información Aduanero de la Unión Europea.
s.l.	Sin localidad.
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STCu	Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
SVA	Servicio de Vigilancia Aduanera.
TCCE	Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.
TCE	Tratado de la Constitución Europea.
TI	Transparencia Internacional.
TIC	Tecnología de la Información y de las Comunicaciones.

trad.	Traducción
TRLGEP	Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
TRLGP	Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria.
TSHP	Tribunal Supremo de la Hacienda Pública.
UCLAF	Unidad de Coordinación de la Lucha Anti-fraude.
UE	Unión Europea.
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera.
<i>v. gr.</i>	Verbigracia.
<i>VDP</i>	<i>Voluntary Disclosure Program.</i>
vol.	Volumen.
<i>WGI</i>	<i>Wordwide Governance Indicators.</i>

2. Tablas y gráficos.

- Figura 1. Evolución de la problemática de la corrupción pública en el periodo constitucional español por sectores (1978-2009).
- Figura 2. Evolución de los indicadores de corrupción pública de Transparencia Internacional para España en el periodo 2005-2007.
- Figura 3. Mapa Mundial sobre Control de la Corrupción 2008.
- Figura 4. Percepción de la extensión de la corrupción en España (2004).
- Figura 5. Tipología penal de la corrupción y el fraude de acuerdo a las competencias de la Fiscalía Anticorrupción.
- Figura 6. Evolución de la investigación del Ministerio Fiscal por los delitos de corrupción pública en el periodo 2005-2007.
- Figura 7. Resumen general de la actividad desarrollada por la Fiscalía Anticorrupción en el periodo 2005-2007.
- Figura 8. Evolución de las sentencias del Poder Judicial por los delitos de corrupción pública en el periodo 2005-2007.
- Figura 9. Tipología administrativa de las conductas corruptas en el ordenamiento jurídico español.
- Figura 10. Evolución de las actuaciones de inspección del Ministerio de Economía y Hacienda en el periodo 2005-2007.
- Figura 11. Evolución de las actuaciones de control interno con opinión desfavorable de la IGAE en el periodo 2005-2007.
- Figura 12. Evolución de los documentos de fiscalización aprobados por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007.
- Figura 13. Evolución de los asuntos ingresados por responsabilidad contable en el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007.
- Figura 14. Evolución de los procedimientos de reintegro por alcance abiertos por el Tribunal de Cuentas en el periodo 2005-2007.
- Figura 15. Evolución de los principales indicadores de corrupción pública en España en el periodo 2005-2007.
- Figura 16. Sistema institucional de control interno de la Administración General del Estado.
- Figura 17. Sistema institucional de control externo de la Administración del Estado.
- Figura 18. Grado de participación de las Instituciones de control de las Administraciones Públicas en la lucha contra la corrupción.
- Figura 19. Etapas de la evolución institucional y funcional de la Intervención General de la Administración del Estado.
- Figura 20. Funciones de control de la Intervención General de la Administración del Estado.
- Figura 21. Etapas de la evolución institucional y funcional del Tribunal de Cuentas.

3. Portales y páginas web.

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *AEAT: Agencia Tributaria*, <http://www.aeat.es>.

ANTONIO ARIAS RODRÍGUEZ, *Fiscalizacion.es: Bitácora personal y espacio dedicado a la Fiscalización de la Gestión de los Fondos Públicos*, <http://www.fiscalizacion.es>.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, *BID: Banco Interamericano de Desarrollo*, <http://www.iadb.org>.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, *Oficina de Integridad Institucional*, <http://www.iadb.org/integrity>.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, *CIS: Centro de Investigaciones Sociológicas*, <http://www.cis.es>.

CONSEJO DE ESTADO, *Consejo de Estado*, <http://www.consejo-estado.es>.

CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL, *CES: Consejo Económico y Social España*, <http://www.ces.es>.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Portal del Consejo General del Poder Judicial*, <http://www.poderjudicial.es>.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Portal del Poder Judicial*, <http://www.poderjudicial.es>.

DEFENSOR DEL PUEBLO, *El Defensor del Pueblo*, www.defensordelpueblo.es.

DEFENSOR DEL PUEBLO EUROPEO, *El Defensor del Pueblo Europeo*, <http://www.ombudsman.europa.eu>.

EDICIONES EL PAÍS S.L., *El País.Com*, <http://www.elpais.com>.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, *Fondo Monetario Internacional*, <http://www.imf.org>.

GRUPO DEL BANCO MUNDIAL, *El Banco Mundial: BIRF y AIF: Trabajamos para un mundo sin pobreza*, <http://www.bancomundial.org>.

GRUPO DEL BANCO MUNDIAL, *Departamento de Integridad Institucional*, www.worldbank.org/integrity.

GRUPO DEL BANCO MUNDIAL, *Programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas —PEFA—*, <http://www.pefa.org>.

ILUSTRE COLEGIO DE ABOGADOS DE MADRID, *Biblioteca*, <http://www.icam.es>.

INDEPENDENT COMMISSION AGAINST CORRUPTION, *Hong Kong ICAC*, <http://www.icac.org.hk>.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, <http://www.icac.meh.es>.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Biblioteca*, <http://www.ief.es>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Ministerio de Economía y Hacienda: Vicepresidencia Segunda del Gobierno*, <http://www.meh.es>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Biblioteca Central del Ministerio*, <http://biblioteca.meh.es>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Intervención General de la Administración del Estado*, <http://www.igae.pap.meh.es>.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Biblioteca de la Intervención General de la Administración del Estado*, <http://www.igae.pap.meh.es/biblioteca>.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN, *educacion.es*, <http://www.educacion.es>.

MINISTERIO DE FOMENTO, *Ministerio de Fomento*, <http://www.fomento.es>.

MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO, *Ministerio de Industria, Turismo y Comercio*, <http://www.mityc.es>.

MINISTERIO DE JUSTICIA, *Ministerio de Justicia*, <http://www.mju.es>.

MINISTERIO DE JUSTICIA, *Abogacía General del Estado*, <http://www.mju.es>.

MINISTERIO DE POLÍTICA TERRITORIAL, *Ministerio de Política Territorial: Vicepresidencia Tercera del Gobierno*, <http://www.mpt.es>.

NACIONES UNIDAS, *Naciones Unidas*, <http://www.un.org/es/>.

NACIONES UNIDAS, *UNODC: United Nations Office on Drugs and Crime*, <http://www.unodc.org>.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *INTOSAI: Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*, <http://www.intosai.org>.

ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Inspectores de Hacienda del Estado: Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE)*, <http://www.inspectoresdehacienda.org>.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Real Academia Española*, <http://www.rae.es>.

THOMSON REUTERS ARANZADI, *Westlaw*, <http://www.westlaw.es>.

TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *Transparency International: the global coalition against corruption*, <http://www.transparency.org>.

TRANSPARENCIA INTERNACIONAL ESPAÑA, *Transparency International España*, <http://www.transparencia.org.es>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, *Tribunal Constitucional de España*,
<http://www.tribunalconstitucional.es>.

TRIBUNAL DE CUENTAS, *Tribunal de Cuentas*, <http://www.tcu.es>.

UNIDAD EDITORIAL INTERNET S.L., *Elmundo.es*, <http://www.elmundo.es>.

UNIÓN EUROPEA, *Europa: El portal de la Unión Europea*, <http://europa.eu>.

UNIÓN EUROPEA, *Portal de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude*,
<http://ec.europa.eu/dgs/olaf>.

UNIÓN EUROPEA, *Parlamento Europeo*, <http://www.europarl.europa.eu>.

UNITED STATES CHIEF FINANCIAL OFFICERS COUNCIL, *CFO: Chief Financial Officers Council*, www.cfoc.gov.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *U.S. Government Accountability Office*, <http://www.gao.gov>.

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, *Biblioteca Complutense*,
<http://www.ucm.es/BUCM/>.

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA, *Biblioteca Francisco de Vitoria*, <http://sabus.usal.es>.

UNIVERSIDAD PONTIFICIA DE SALAMANCA, *Biblioteca*, <http://www.upsa.es/biblioteca>.

VIGILANCIA ADUANERA, *Portal no oficial de Vigilancia Aduanera*,
<http://www.telecable.es/personales/sva/alfa.html>.

WEBPOLICIAL. *Servicio de Vigilancia Aduanera*, <http://webpolicial.info>.

4. Bibliografía y documentación.

- ABED, G.T., y GUPTA, S. (eds.), *Governance, Corruption and Economic performance*, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C., 2002.
- ABED, G.T., y GUPTA, S., «The economics of corruption: An overview», en ABED, G.T., y GUPTA, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 2002.
- ABEL LLUCH, X., «La prueba pericial», en ABEL LLUCH, X., y PICÓ I JUNOY, J., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009.
- ABEL LLUCH, X., y PICÓ I JUNOY, J., (dirs.), *La prueba pericial*, Bosch, Barcelona, 2009.
- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *La Abogacía del Estado para una Administración del siglo XXI: XXVIII Jornadas de Estudio -3, 4 y 5 de octubre de 2006-*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2007.
- ACALE SÁNCHEZ, M., «Las subvenciones comunitarias y sus fraudes», en TERRADILLOS BASOCO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2001.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, <http://www.aeat.es> [ref. 9 de diciembre de 2008], 2005.
- *Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal*, <http://www.aeat.es> [ref. 9 de diciembre de 2008], 19 de noviembre, 2008.
- AKESBI A., BENCHEKROUN, S. y EL MESBAHI, K., «Informal payments take a toll on Moroccan patients», en TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *op. cit. bib.*, 2006.
- ALABAU I OLIVERAS, M.M., «Los Tribunales de Cuentas en los países comunitarios», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *op. cit. bib.*, 1992.
- ALBI IBÁÑEZ, E., «El control de eficiencia y eficacia en las actividades del sector público», en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *op. cit. bib.*, 2001.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El control de la Hacienda Pública en España», en FABRE F.J., y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *op. cit. bib.*, 1971.
- «Servidumbres del control de legalidad», Conferencia pronunciada el día 12 de noviembre de 1974 en *Primeras Jornadas sobre el control de la actividad financiera en la Administración Pública con motivo de la celebración del I Centenario de la Intervención General de la Administración del Estado (1874-1974)*, Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre, 1975.
- «La Ley General Presupuestaria: Un juicio global», *Revista de economía política*, nº 77, 1977.
- «La inspección general de la Hacienda Pública y la coninspección tributaria», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.

- *Derecho financiero y tributario (Hacienda Pública II)*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1982.
- «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1982b.
- «Naturaleza del control financiero en la Administración Pública», *REDF*, nº 36, 1982c.
- ALCALDE HERNÁNDEZ, J.C., «Ponencia en la Mesa de trabajo El control financiero y la auditoría del sector público: Una función reciente y plenamente consolidada», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- ALCARAZ RAMOS, M. (dir.), *El Estado de Derecho frente a la corrupción urbanística*, La Ley, 2007.
- ALEMANY EGUIDAZU, J., *Auditoría legal: Due diligence y opiniones legales en los negocios mercantiles*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- ALIÓ, S., «La independencia y su evolución: capital reputación del auditor», *Audidores: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 9, 2009.
- ALLI ARANGUREN, J.C., «Del indicio a la prueba de la corrupción urbanística», *APu*, nº 46, 2008.
- ALLIN, S., DAVAKI, K., y MOSSIALOS, E., «Paying for 'free' health care: The conundrum of informal payments in post-communist Europe», en TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *op. cit. bib.*, 2006.
- ALONSO CARBAJO, F., «Capacidad, legitimación (acción popular) y postulación en los procedimientos jurisdiccionales contables», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992.
- ÁLVAREZ, J.R., «Comunicación y control», *APu*, nº 5, 1996.
- ÁLVAREZ DE MIRANDA GARCÍA, R., «Ponencia presentada en la Mesa Redonda sobre la fiscalización del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 12, 2002.
- ÁLVAREZ MARTÍN, J.A., *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos: La doctrina del Tribunal de Cuentas y Supremo. La acción pública*, Bayer Hnos. S.A., Barcelona, 2006.
- ÁLVAREZ PASTOR, D., y EGUIDAZU PALACIOS, F., *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007.
- ÁLVAREZ TOLCHEFF, E., «Entidades Fiscalizadoras Superiores, Buen Gobierno y cooperación española en Iberoamérica», *RECE*, nº 31, 2009.
- ÁLVAREZ-VALDÉS Y VALDÉS, M., «La Abogacía del Estado del siglo XXI: Reflexiones de un Abogado del Estado del siglo XX», en ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2007.

- AMEZCUA ORMEÑO, E., «Génesis y evolución de la corrupción urbanística en España en el bienio 2006-2007: Aproximaciones a la nueva Ley del Suelo en el contexto de la corrupción», *Práctica Urbanística: Revista mensual de urbanismo*, nº 68, 2008.
- ANDRÉS IBÁÑEZ, P., «Introducción», en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996b.
- «Tangentopoli tiene traducción al castellano», en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996c.
- ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *Corrupción y Estado de Derecho, El papel de la jurisdicción*, Editorial Trotta, Madrid, 1996.
- ARAGÓN, M., «El control como elemento inseparable del concepto de Constitución», *REDC*, nº 19, 1987.
- ARANDA ÁLVAREZ, E., «Transformaciones en los instrumentos de control parlamentario», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007.
- ARELLANO PARDO, P., «Título II. Del reintegro de subvenciones», en BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I., y ARELLANO PARDO, P., *op. cit. bib.*, 2005.
- «Título III. Del control financiero de subvenciones», en BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I., y ARELLANO PARDO, P., *op. cit. bib.*, 2005b.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A., «Reseña de los VII Encuentros Técnicos de Órganos de Control Externo», *Partida Doble*, nº 130, 2002.
- «Dos mociones del Tribunal de Cuentas», *Observatorio contable y financiero*, nº 8, 2007.
- «Más instrumentos contra la corrupción», <http://www.fiscalizacion.es> [ref. 28 de mayo de 2009], 19 de abril, 2009.
- ARIÑO Y ASOCIADOS, *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, tomo II, Comares, Granada, 2004.
- ARISTÓTELES, *Acerca de la generación y la corrupción*, trad. LA CROCE, E., y BERNABÉ PAJARES, A., Madrid, 1987.
- ARISTÓTELES, *Política (I)*, trad. SIMÓN ABRIL, P., Barcelona, 1985.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M.A., «La posición del Consejero Ponente en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables no constitutivas de alcance», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1994.
- «Aspectos de la responsabilidad contable y sus procedimientos: La posición del Consejero Ponente de una fiscalización en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable», *REDF*, nº 93, 1997.

- «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: Posibilidades y limitaciones», *RECE*, nº 3, 1999.
- ARROYO ZAPATERO, L., y NIETO MARTÍN, A. (eds.), *Fraude y corrupción en el Derecho penal económico europeo, Eurodelitos de corrupción y fraude*, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 2006.
- ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO, *La asistencia jurídica al Estado en el siglo XXI: Primer Congreso de la Abogacía del Estado -16 y 17 de diciembre de 1999-*, Asociación de Abogados del Estado/Aranzadi, Madrid, 1999.
- ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS; *Crónica 1990-1991*, Tribunal de Cuentas, 1992.
- *Crónica 1992-1993*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1994.
- *Crónica 1994-1995*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1996.
- *Seminarios 1994-1995*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1996.
- *Crónica 1996-1997*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1998.
- *Crónica 1998-1999*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000.
- ATANCE APARICIO, L., «Función fiscalizadora y tipos de procedimientos (fiscalización financiera, de legalidad, de sistemas y procedimientos y operativa», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
- BAENA DEL ALCÁZAR, M., «La ordenación de la Administración central y periférica y la actividad administrativa», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1980.
- *Organización Administrativa*, Tecnos, Madrid, 1984.
- «Competencias, funciones y potestades», en MARTÍN-RETORTILLO, S., *op. cit. bib.*, 1991.
- *Curso de Ciencia de la Administración*, vol. I, 4ª edición, Tecnos, 2000.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: Mesas redondas de Derecho y Economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007.
- BALAGUÉ DOMENECH, J.C., *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso-administrativa y laboral*, 5ª edición, Bosch, 2007.
- BANACLOCHE PALAO, J., «Atestados y prueba pericial», en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2007.
- BANCO MUNDIAL, *A decade of measuring the quality of governance (Governance Matter 2006-Worldwide Governance Indicators)*, <http://www.worldbank.org> [ref. de 26 de febrero de 2007], Washington, 2006.
- *Annual Integrity Report 2005-2006*, <http://www.worldbank.org> [ref. de 26 de febrero de 2007], 2007

- *Mesa Redonda sobre la Medición de la Gobernabilidad celebrada el 11 de enero de 2007*, <http://www.worldbank.org> [ref. de 26 de febrero de 2007], 2007b.
- «Institutional Integrity», www.worldbank.org [ref. 6 de octubre de 2008], s.f.
- BANCO MUNDIAL: PROGRAMA DE GASTO PÚBLICO Y RENDICIÓN DE CUENTAS —PEFA—, *Gestión de las finanzas públicas: Marco de referencia para la medición del desempeño*, <http://www.pefa.org> [ref. 16 de diciembre de 2008], junio, 2005.
- BANCO MUNDIAL y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, *Strengthening Bank Group Engagement on Governance and Anticorruption*, www.worldbank.org [ref. 6 de octubre de 2008], septiembre, 2006.
- BAR CEDÓN, A., «El Libro Blanco “La Gobernanza Europea y la reforma de la Unión”», *GAPP*, nº 22, 2001.
- BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I., y ARELLANO PARDO, P., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, 2ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005.
- BAREA TEJEIRO, J., «¿Es necesaria una nueva Ley General Presupuestaria?», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986.
- BASSOLS COMA, M., «El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- BAYONA PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M.T., *Temas de Derecho Presupuestario*, 1990.
- BENITO ZALDO, R., «La fiscalización específica de la contratación administrativa por el Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- BERMEJO VERA, J., «Aspectos jurídicos del procedimiento de actuación del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- «La Administración inspectora», en SOSA WAGNER, F. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- BIGLINO CAMPOS, P., y DURÁN ALBA, J.F. (dirs.), *Pluralismo territorial y órganos de control externo*, Lex Nova, 2008.
- BLASCO LANG, J.J., «El ejercicio del control y la estabilidad presupuestaria», *PGP*, nº 30, 2002.
- «La nueva Ley General Presupuestaria», en *CIGAE*, nº 8, octubre, 2003.
- «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *RECE*, nº 18, 2004.

- BLASCO LANG, J.J., y FERRÍN GUTIÉRREZ, J.A., «Las Comisiones de Auditoría en el sector público», *CIGAE*, nº 1, 2001.
- BOLUFER NIETO, R., «Conclusiones del Interventor General de la Administración del Estado», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986.
- BOSCH CHOLBI, J.L., «La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude y las competencias internas», *CISS Tribuna Fiscal*, nº 197, marzo, 2007.
- BROWN, A. J., «What are we trying to measure? Reviewing the basics of corruption definition», en SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006.
- BUJOSA VADELL, L.M. (coord.), *Hacia un verdadero espacio judicial europeo: Perspectivas para la construcción de un proceso penal europeo e instrumentos de cooperación policial y judicial en la Unión Europea*, Comares, Granada, 2008.
- BUSTOS GISBERT, R., «La corrupción de los gobernantes: Responsabilidad política y responsabilidad penal», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- «Corrupción de los gobernantes, responsabilidad política y control parlamentario», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007.
- CAAMAÑO ALEGRE, J., «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda?: Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *APu*, nº 38, 2006.
- *El control del gasto bajo un prisma de gestión pública: Análisis teórico y aplicaciones a la IGAE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- CABEZA DEL SALVADOR, I., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000.
- «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particulares», *RECE*, nº 27, 2007.
- CACIAGLI, M., *Clientelismo, corrupción y criminalidad organizada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.
- CALDEIRA, V., «Coordinación de los controles internos: La auditoría única: Hacia un marco de control interno para la Unión Europea», trad. BALAN, K., en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005.
- CALVO CORBELLÁ, J.C., en ASOCIACIÓN DE ABOGADOS DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1999.
- CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento: Discurso leído el día 12 de junio de 2006, en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo*

- Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006.
- CALVO VÉRGEZ, J., *El control del presupuesto en la nueva Ley General Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.
- CARBAJO CASCÓN, F., «Aspectos jurídico-mercantiles de la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- CARBAJO VASCO, D., «La protección de los intereses financieros de las Administraciones Públicas», *NUE*, nº 253, 2006.
- CARRERAS PUIGDENGOLAS, J.M., «Las relaciones entre los diferentes niveles de control externo en Estados para-federales: Caso de España», *APu*, nº 25, 2001.
- CARRIL BERMÚDEZ, R., «Relaciones interadministrativas entre órganos de control interno y externo», *APu*, nº 8, 1997.
- CASANA MERINO, F., *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- CASTELLS, A., «Capítulo 6. Las instituciones de control externo: El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005.
- CASTRESANA FERNÁNDEZ, C., «Corrupción, globalización y delincuencia organizada», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit. bib.*, 2004.
- CAVERO LATAILLADE, I., *La función consultiva del Consejo de Estado y su aportación al ordenamiento jurídico: Lección inaugural, Apertura del Curso Académico 2001-2002*, Universidad San Pablo, CEU, Madrid, 2001.
- CAYÓN GALIARDO, A. «El ámbito del control financiero», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986.
- CAZORLA PRIETO, L.M., *Temas de Derecho Administrativo*, 3ª edición, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- «Artículo 136.1», en GARRIDO FALLA, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001.
- *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 10ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.
- CEDRÚN RÁBAGO, G., «La Inspección y la obra pública», *CIGAE*, nº 19, 2007.
- CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, *Estudio 2.575 'Ciudadanía y participación'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 8 de octubre, 2004.
- *Estudio 2.620 'Latinobarómetro de 2005'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 6 de octubre, 2005.

- *Estudio 2650 'Opinión Pública y Política Fiscal (XXIII)'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 3 de julio, 2006.
 - *Estudio 2.663 'Latinobarómetro de 2006'*, <http://www.cis.es> [ref. 1 de marzo de 2007], 25 de noviembre, 2006b.
 - *Estudio 2.671 sobre 'Los ciudadanos y el Estado (II)'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 15 de enero, 2007.
 - *Estudio 2.701 sobre 'Calidad de la democracia'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 5 de mayo, 2007b.
 - *Estudio 2.741 'Latinobarómetro 2007'*, <http://www.cis.es> [ref. 24 de enero de 2009], 16 de noviembre, 2007c.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A., «Prólogo», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005.
- «La Gobernanza hoy: Introducción», en CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005b.
- CERRILLO I MARTÍNEZ, A. (coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La intervención del Consejo de Estado y de los Consejos Consultivos en materia tributaria: Responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria / Procedimientos especiales de revisión / Recurso extraordinario de revisión*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.
- *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.
- CLEMENTE DE ANTONIO, F., «Reflexiones sobre la corrupción», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 2000.
- COMMITTEE ON STANDARDS IN PUBLIC LIFE, *Normas de conducta para la Vida Pública: Informe Nolan*, Instituto Nacional de Administración Pública, 1996.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *El Ministerio Fiscal*, Pamplona, 1999.
- «Urbanismo, corrupción y delincuencia», en ALCARAZ RAMOS, M., (dir.), *op. cit. bib.*, 2007.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Portal del Consejo General del Poder Judicial*, <http://www.poderjudicial.es> [ref. 19 de noviembre de 2007], s.f.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: CENTRO DE DOCUMENTACIÓN JUDICIAL, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los Juzgados y Tribunales*, <http://www.poderjudicial.es> [ref. 19 de noviembre de 2007], s.f.

- CONTRERAS ALFARO, L.H., *Corrupción y principio de oportunidad penal: Alternativas en materia de prevención y castigo a la respuesta penal tradicional*, Ratio Legis, Salamanca, 2005.
- CORCHETE MARTÍN, M.J., *El Defensor del Pueblo y la protección de los derechos*. Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2001.
- CORONA MARTÍN, R.M., «La responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos», *CIGAE*, nº 20, 2008.
- CORTELL GINER, R.P., «Notas críticas sobre la pieza separada», *APu*, nº 11, 1997.
- «Aspectos críticos de la responsabilidad contable», *APu*, nº 43, 2007.
- CORTINA, A., «La regeneración moral de la Sociedad y de la vida política», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996.
- «Ética de la sociedad civil ¿Un antídoto contra la corrupción?», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- CUADRADO ZULUOGA, D., «Independencia e inspección general de los servicios: El caso de la Comunidad de Castilla y León», *AA*, nº 13, 2006.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C., «La “acción popular” en el orden jurisdiccional contable», *RDP*, nº 2, 1992.
- «La fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1994.
- *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Comares, Granada, 1999.
- «Hacia una teoría general sobre la corrupción en la vida pública», *RECE*, nº 11, 2002.
- «Un estatuto para los funcionarios de los OCEX», *APu*, nº 8, 2003.
- «Los recursos contra las resoluciones de los órganos de la jurisdicción contable», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
- «La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público», *RECE*, nº 30, 2008.
- CUÑADO AUSÍN, G., «La fiscalización de los partidos políticos: Una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 9, 2001.
- «Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y otros órganos constitucionales con especial referencia a las Cortes Generales», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
- DÁMASO SIMOES, E., y DAVIS, J., “Corrupção na administração publica Portuguesa: Áreas críticas, algumas tipologias e sugestões terapeutica”, en VV.AA., *op. cit. bib.*, 2003.

- DAVIA, H.R., COGGINS, P.C., WIDEMAN, J.C., y KASTANTIN, J.T., *Management accountant's guide to fraud discovery and control*, John Wiley & Sons, Inc., Nueva York (Estados Unidos), 1992.
- DE LA CUÉTARA, J.M., *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986.
- DE LA CUEVA IRANZO, F., «Aspectos jurídico-procesales del enjuiciamiento contable», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.
- DE LA QUADRA-SALCEDO Y FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, T., «El Consejo de Estado en un Estado social y democrático de Derecho», en VV.AA., *op. cit. bib.*, vol. I, 1988.
- DE VEGA BLÁZQUEZ, P., «El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos», *RECE*, nº 30, 2008.
- DEL MORAL GARCÍA, A., «Prueba pericial en los delitos contra la Hacienda Pública»; en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2007.
- DEMETRIO CRESPO, E., «Corrupción y delitos contra la Administración Pública», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- DESAUTELS, D., «Preámbulo: Independencia y responsabilidad de las entidades fiscalizadoras superiores, en INTOSAI: GRUPO DE TRABAJO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *op. cit. bib.*, 2001.
- DÍAZ YUBERO, F., «Plan de Prevención del Fraude Fiscal», *Revista de Administración Tributaria*, nº 25, 2006.
- DÍAZ ZURRO, A., «El control externo visto desde el control interno», *RECE*, nº 12, 2000.
- «La auditoría pública», *PGP*, nº 25, 2001.
- DÍEZ-PICAZO, L. M., *El poder de acusar: Ministerio Fiscal y constitucionalismo*, Ariel, Barcelona, 2000.
- DOLZ LAGO, M.J., *Los fraudes agrarios a la Unión Europea*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 1995.
- DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., «La información reservada en el artículo 28 del reglamento de régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado de 10 de enero de 1986», en ORTEGA ESTEBAN, J. (dir.), *op. cit. bib.*, 1993.
- «Empleados públicos y Constitución: Las bases constitucionales de la Función Pública española», en DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y JIMÉNEZ FRANCO, E., (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
- DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y JIMÉNEZ FRANCO, E., (dirs.), *Los empleados públicos: Estudios*, Ratio Legis, Salamanca, 2006.

- DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., «Infracciones y sanciones en la Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León», en SÁNCHEZ GOYANES, E. (dir.), *op. cit. bib.*, 2002.
- DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, [Jornadas de Estudio sobre el Tribunal de Cuentas, celebradas en Madrid durante los días 25 a 29 de mayo de 1981].
- *Gobierno y Administración en la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- ELMUNDO.ES, *Corrupción Urbanística en España*, <http://www.elmundo.es> [ref. 16 de enero de 2007], s.f.
- ENTRENA CUESTA, R., «Artículo 2», en GARRIDO FALLA, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001.
- ENTRENA PALOMERO, C., «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los contratos del Estado y organismos autónomos», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- ERBITI ZABALZA, F., «Los estudios de opinión sobre las instituciones de control: La experiencia de la Cámara de Comptos de Navarra», *APU*, nº 37, 2001.
- «La comunicación: Asignatura pendiente de las instituciones de control», *APU*, nº 30, 2003, [artículo basado en la ponencia presentada en mayo de 2003 en el III Simposio de Fiscalización, Auditoría y Control de la Gestión de los Fondos Públicos, organizado por la Universidad de Salamanca].
- ESPERÓN LÁZARO, «La fiscalización de la contratación administrativa», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1998, [Ponencia desarrollada en las Primeras Jornadas sobre Auditoría Pública del Principado de Asturias].
- ESPINA, J., *Las unidades de apoyo en la Fiscalía Anticorrupción Española*, www.vlada.gov.sk [ref. 10 de julio de 2003], Bratislava, 2003.
- ESTESO RUIZ, P. «El papel del control en una Intervención Delegada: Reflexiones para contribuir a una gestión más justa y eficiente», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A., «La corrupción política y económica: Anotaciones para el desarrollo de su estudio», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- *La corrupción de agente público extranjero e internacional*, Valencia, 2003.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *La corrupción: Aspectos jurídicos y económicos*, Ratio Legis, Salamanca, 2000.
- FABRE F.J., y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El control de la Hacienda Pública*, Ediciones Rialp S.A., Madrid, 1971.

- FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., *Ley de Contabilidad y Fiscalización e Intervención de los derechos y obligaciones del Estado*, con la colaboración de RUIZ JAIME, F., Madrid, 1958.
- «Nociones de carácter general sobre el control de la actividad fiscal del Estado», *RECE*, nº 50, 2005, [publicado originalmente en FÁBREGAS DEL PILAR Y DÍAZ DE CEVALLOS, J.M., *Ley de Contabilidad, de Fiscalización e Intervención de los Derechos y Obligaciones, del Estado*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, que coincide con una Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el 8 de febrero de 1956].
- FAIREN GUILLÉN, V., *El Defensor del Pueblo: Ombudsman*, tomo I, Parte General, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1982.
- FARIÑA BUSTO, L., «La obligación de colaborar con las Instituciones de Fiscalización y el Artículo 502.2 del Código Penal», *APu*, nº 40, 2006.
- FERNÁNDEZ AJENJO, J.A., «La responsabilidad patrimonial de las autoridades y empleados públicos, en especial la responsabilidad contable derivada de la gestión financiera pública», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 13, 2005.
- «La Intervención General de la Administración del Estado como órgano colaborador de la Administración de Justicia», *CIGAE*, nº 14, 2006.
- *La Intervención General de la Administración del Estado y el deber de colaboración con la Justicia*, Ministerio de Economía y Hacienda: Centro de Publicaciones, Madrid, 2007.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y FERNÁNDEZ CORNEJO, J.A., «La economía de la corrupción y el control externo», *RECE*, nº 3, 1999.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G., (dir.), *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- FERNÁNDEZ HUERTA, A. (mod.), VELAYOS MORALES, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, P., GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y LÁZARO CUENCA, J., «Mesa redonda sobre El control en la España de las Autonomías: Modelos de coordinación y perspectivas de colaboración», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2006.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., y SESMA SÁNCHEZ, B., «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (I): La función interventora», *REDF*, nº 258, 2000.
- «Situación actual y perspectivas del control interno del gasto público (II): El control financiero», *REDF*, nº 261, 2001.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. «Las nuevas orientaciones en el control de gestión aplicadas al gasto público», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- «El Tribunal de Cuentas en el Estado social de Derecho», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985.

- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., «Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- FERNÁNDEZ-CARNICERO GONZÁLEZ, C.F., «La función ejecutiva: Contenido y límites institucionales», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1988.
- FERNÁNDEZ-VICTORIO I CAMPS, S., *El control de la actividad financiera de la Administración Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- «El Tribunal de Cuentas ante su futura Ley Orgánica», *RAP*, nº 67, 1978.
- FERRAJOLI, L., «El Estado constitucional de Derecho hoy: El modelo y su divergencia de la realidad», trad. de ANDRÉS IBÁÑEZ, P., en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996.
- FERRARO, A. (ed.), *En busca del buen gobierno: Nuevas perspectivas sobre política y gestión del Estado en América Latina*, Edicions Bellaterra, Barcelona, 2007.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Corrupción y fraude de subvenciones», en FERRÉ OLIVÉ, J.C. (ed.), *op. cit. bib.*, 2002.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. (ed.), *Fraude de subvenciones comunitarias y corrupción: Delitos financieros, fraude y corrupción en Europa*, vol. I, Ediciones Universidad de Salamanca, 2002.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho financiero español: Instituciones*, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2006.
- FIDALGO PÉREZ, D., «Las Entidades Locales en el entorno de la globalización», *Cuadernos de Gestión Pública Local*, <http://www.isel.org> [ref. 10 de agosto de 2009], L, Primer Semestre, 2003.
- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1995.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1996.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1997.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 1999.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2000.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2001.

- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2003.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2006.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2007.
- *Memoria elevada al Gobierno S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado*, Madrid, 2008.

FLORES PRADA, I., *El Ministerio Fiscal en España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

FOGUET, «La oficina catalana antifraude nace con cuatro años de retraso», EL PAÍS, <http://www.elpais.com> [ref. 12 de diciembre de 2008], 23 de octubre, 2008.

FOLGADO BLANCO, J., «El control presupuestario y la eficiencia económica», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal*, <http://www.imf.org> [ref. 16 de diciembre de 2008], 2007.

FRASE, S., «Declaración de la Presidenta del Sub-Comité para la Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores», en ONU e INTOSAI, *op. cit. bib.*, 2004.

FRIEDMANN, B., y WEBER, H., «La lucha contra las irregularidades y el fraude: La contribución del Tribunal de Cuentas Europeo», *APu*, nº 10, junio, 1997.

FUENTES VEGA, S., «El control y la evaluación del gasto público», en FUENTES VEGA, S. (coord.), *op. cit. bib.*, 1994.

— «El Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE», *PGP*, nº 18, 1996.

— «El control y la evaluación del gasto público», en FUENTES VEGA, S. (coord.), *op. cit. bib.*, 1999.

FUENTES VEGA, S. (coord.), *La ejecución del gasto público: procedimientos y control*, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

— *El gasto público: Ejecución y control*, Instituto de Estudios Fiscales/Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1999.

GAÁL, P., «Gift, fee or bribe? Informal payments in Hungary», en TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *op. cit. bib.*, 2006.

GALÁN DEL FRESNO, J.M., «La autonomía financiera de los órganos constitucionales», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 2000.

- GALÁN SÁNCHEZ, R. M., *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de los fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M., *La actividad subvencional en el sector público español: Revocación, régimen sancionador y control de las subvenciones y ayudas públicas del Estado y de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- «Reflexiones en torno a la regulación jurídica de las subvenciones y ayudas públicas en España», *Cuadernos de Derecho Público*, nº 17, 2002.
- «Las leyes de Estabilidad Presupuestaria: Objetivos y rasgos fundamentales», *RECE*, nº 13, 2003.
- «En torno al concepto de estabilidad presupuestaria en España», en GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004.
- «Fraude penal de subvenciones comunitarias», *CIGAE*, nº 13, 2005.
- «La eficacia de la auditoría pública: En especial, el seguimiento de recomendaciones», *Ponencia en el II Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público: 30 y 31 de marzo de 2006*, <http://www.conasp.org> [ref. 26 de abril de 2008], Sevilla, 2006.
- «Incidencia del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, general de subvenciones, sobre las ayudas a federaciones deportivas», *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 18, 2006b.
- «El control económico-financiero de los consorcios: Tendencias y alternativas», *CIGAE*, nº 19, 2007.
- «El control financiero de las subvenciones otorgadas a federaciones deportivas», *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº 20, 2007b.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M. (dir.), *La estabilidad presupuestaria en el Derecho español*, Ministerio de Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y BÁSCONES RAMOS, J.M., *Técnicas de coordinación del control de la actividad económico-financiera en España: Propuesta para un modelo de auditoría pública única*, Asociación-Instituto Auditores Públicos de España, Barcelona, 2006.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, M., MARÍN CÓZAR, M., GARCÍA MIRANTES, A., NAVARRETE ROJAS, F., y BOTE ÁLVAREZ-CARRASCO, V., *De la auditoría pública a la evaluación de políticas públicas: Reflexiones prácticas en torno al nuevo marco de la auditoría y la evaluación en el sector público español*, Asociación-Instituto de Auditores Públicos de España, s.l., 2008.

- GARCÍA COMAS, M., «La inspección general como órgano de la Subsecretaría de Hacienda y su relación con los centros directivos del Departamento», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- GARCÍA CRESPO, M., «El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 3, 1999.
- «La coordinación entre las instituciones de control: Una respuesta necesaria a los nuevos planteamientos de la mundialización», *RECE*, nº 6, 2000.
- «Capítulo 1. Una visión general del control público», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005.
- «Capítulo 5. El sistema de control público en España», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005b.
- GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *El control del gasto público en Europa: La coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*, Ministerio de Economía y Hacienda: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Administración española: Estudios de ciencia administrativa*, 6ª edición, Civitas, Madrid, 1999.
- *Democracia, jueces y control de la Administración*, 5ª Edición, 2000.
- «Prólogo», en MENDIZÁBAL ALLENDE, R., *op. cit. bib.*, 2000b.
- «Contestación por el académico Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría y Martínez-Carande», en CALVO ORTEGA, *op. cit. bib.*, 2006.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*, 9ª edición, tomo II, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- *Curso de Derecho administrativo*, 14ª edición, tomo I, Thomson-Civitas, Madrid, 2008.
- GARCÍA DE LA MORA, «El Derecho presupuestario o contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 52, 1978.
- GARCÍA DE LEÁNIZ Y DE LA TORRE, P., «El Tribunal de Cuentas y la contratación administrativa del Estado», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- GARCÍA GIL, F., «Cuentas y cuentadantes», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992.
- GARCÍA MARTÍN, J.A., «Las funciones de la Inspección General de la Hacienda Pública», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- GARCÍA MEXÍA, P., «Reflexiones al hilo del I Congreso Internacional de Ética Pública: Manifestaciones jurídico-públicas», *RAP*, nº 136, 1995.

- «El régimen jurídico de las incompatibilidades de los cargos políticos en el ordenamiento español», *LEY*, tomo 2, 1996.
 - *Los conflictos de intereses y la corrupción contemporánea*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
 - «La ética pública: Perspectivas actuales», *REP*, nº 114, 2001b.
 - «El décimo principio del pacto mundial: Corrupción y responsabilidad social corporativa», *Nueva revista de política, cultura y arte*, nº 96, 2004.
 - *Ética y gobernanza: Estado y sociedad ante el abuso del poder*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
 - «Ética, Gobierno y Administración en la España contemporánea», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008b.
 - «Breves apuntes acerca de la idea de Código Ético», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009.
- GARCÍA MORILLO, J., *El control parlamentario del Gobierno en el Ordenamiento Español*, Madrid, 1985.
- GARCÍA PALACIOS, J., «La asistencia jurídica a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», en ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2007.
- GARCÍA RUBIO, F., «Ética pública, corrupción y urbanismo», *AA*, nº 6, 2007.
- GARCÍA RUIZ, J.L., *El Consejo Económico y Social: Génesis constituyente y parlamentaria*, Consejo Económico y Social, Madrid, 1994.
- GARCÍA URETA, A., *La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2006.
- *La potestad inspectora en el Derecho comunitario: Fundamentos, sectores de actuación y límites*, Iustel, Madrid, 2008.
- GARCÍA VICENTE, J.R., «Corrupción y Derecho Privado: Notas generales», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- GARCÍA-MARCOS ÁLVAREZ, B., «Orígenes del Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad: El Cuerpo Auxiliar de Contabilidad del Estado (1913)», *CIGAE*, nº 11, 2005.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, J.A., «El Consejo de Estado como garantía: Competencias en materia de contratación», en GÓMEZ-FERRER MORANT, R. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004.
- GARCÍA-TREVIJANO ROS, J.A., *Principios jurídicos de la organización administrativa*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1957.
- GARDE ROCA, J.A., «Los Códigos Éticos en el Gobierno y en la Administración General del Estado», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009.

- GARRIDO FALLA, F. (dir.), *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Madrid, 2001.
- GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *Tratado de Derecho Administrativo: Parte General*, vol. I, 14ª edición, Tecnos, Madrid, 2005.
- GARZÓN VALDÉS, E., «Acerca del concepto de corrupción», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- GIBBONS, K.M., «Toward an attitudinal definition of corruption», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997, [fuente original: GIBBONS, K.M., «Toward an attitudinal definition of corruption: Evidence from a survey of Canadian University Students», conferencia dada en el *International Science Congress*, París, 1985].
- GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F., y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de prevención del fraude fiscal*, CISS, Valencia, 2007.
- GIL IBÁÑEZ, A.J., *El control y la ejecución del Derecho comunitario: El papel de las Administraciones nacionales europeas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1998.
- GIL-ROBLES GIL-DELGADO, A., *El Defensor del Pueblo*, Civitas, Madrid, 1979.
- *El control parlamentario de la Administración: El Ombudsman*, 2ª edición, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1981.
- GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J.M., *Control y Autonomía*, Civitas, Madrid, 1986.
- «Las comparecencias ante las comisiones de las Cortes: ¿Control o información?», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1992.
- GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M., y MARÍN RIAÑO, F., «Naturaleza jurídica del control sobre el Gobierno y la Administración», en VV.AA., *op. cit. bib.*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, 1988.
- GÓMEZ MALDONADO, M.A., «Hacia la construcción de la auditoría pública», *APu*, nº 47, 2009.
- «Auditoría pública entre la apariencia y la verdad», *APu*, nº 48, 2009b.
- GÓMEZ MARTÍN, F., *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial: Especial mención a la prueba pericial contable*, Barcelona, 2003.
- GÓMEZ RIVERO, M., *El fraude de subvenciones*, 2ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y., *El Tribunal de Cuentas: El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, Universidad Nacional de Educación a Distancia y Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.
- GÓMEZ-CÉSPEDES, A., «Urbanismo y delincuencia: El caso de la Costa del Sol», en ALCARAZ RAMOS, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2007.

- GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «Consideraciones con ocasión del 125 aniversario», en ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2007.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R. (dir.), *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2004.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. I, 1982.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F., «Transferencias de funciones interventoras y competencias de los interventores delegados», *PGP*, nº 1, 1979.
- «El control de la actuación del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1982.
- *Lo fáctico y lo sùgnico: Una introducción a la semiótica jurídica*, Ediciones Universitarias de Navarra, Pamplona, 1995.
- «De los principios del buen hacer administrativo», *AA*, nº 18, 2001.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F., y ALENZA GARCÍA, J.F., *Derecho de petición: Comentarios a la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*, Civitas, Madrid, 2002.
- GONZÁLEZ PÉREZ, A., «Necesidad de coordinación de los Órganos de control interno en una Administración descentralizada: La IGAE como órgano de coordinación», *CIGAE*, nº 16, 2006.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Corrupción, ética y moral en las Administraciones Públicas*, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.
- GONZÁLEZ RADÍO, V., «Administración y realidad social», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S., *La financiación de los partidos políticos*, Dykinson, Madrid, 1995.
- GORDILLO, A., *Problemas del control de la Administración Pública en América Latina*, Civitas, 1981.
- GRANADOS PÉREZ, C. (dir.), *La criminalidad organizada: Aspectos sustantivos, procesales y orgánicos*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001.
- GRUNER, J., «El papel de la auditoría pública en la lucha contra la corrupción», *Revista Técnica*, 3ª época, nº 17, 2000.
- GUTIÉRREZ GARCÍA, M.A., «La responsabilidad contable: Concepto, naturaleza, elementos, clases y transmisión», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.

- GUTIÉRREZ ROBLES, A., *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1993.
- «Origen y evolución de la Intervención General de la Administración del Estado», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- HEIDENHEIMER, A.J. «Perspectives on the perception of corruption», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997 [fuente original: HEIDENHEIMER, A.J. *Political corruption: Reading in comparative analysis*, 1970].
- HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T., «Terms, concepts, and definitions: An introduction», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- «Términos, conceptos y definiciones: Una introducción», *Zona abierta*, 98/99, 2002 [versión castellana de HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M., y LEVINE, V.T., «Terms, concepts, and Definitions: An introduction», en HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997].
- HEIDENHEIMER, A.J., JOHNSTON, M. y LEVINE, V.T. (eds.), *Political Corruption: A Handbook*, 4ª edición, Transaction Publishers, New Brunswick (EE.UU.) y Londres (Reino Unido), 1997.
- HERNÁNDEZ OLIVER, B., «Administración responsable: Control, dación de cuentas y evaluación periódica de la responsabilidad de la Administración», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- HERRERO SUAZO, S., «La Ley General Presupuestaria y el control», *HPE*, nº 44, 1977.
- HERRERO SUAZO, S., QUEROL BELLIDO, V., y SÁNCHEZ REVENGA, J., *Veinticinco años de historia presupuestaria española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.
- HOEK, F., VON MONFORT, G. y VERMEER, C., «Enhancing public accountability in the Netherlands», *OECD Journal on budgeting*, vol. 5, nº 2, 2005.
- HUBER, B., «La lucha contra la corrupción desde una perspectiva supranacional», trad. Miguel Ontiveros, *Conferencia dictada durante las jornadas del Congreso de Alumnos de Derecho penal celebrado en el mes de marzo de 2002 en la Universidad de Salamanca*, Salamanca, 2002.
- HUTTINGTON, S.P., *Political order in changing societies*, New Haven, Yale University Press, 1968.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., «Contribución a la Convención sobre el futuro de Europa y al Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea», *NUE*, nº 223/224, 2006.
- INAP, *Jornadas sobre ética pública (Madrid, 15 y 16 de abril de 1997)*, Ministerio de Administraciones Públicas: Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1997.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, *Normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna*, Instituto de Auditores Internos de España, Madrid, 2001.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Seminarios de Economía Pública*, <http://www.ief.es> [ref. 19 de mayo de 2005], 8 de noviembre, 2001.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: UNIDAD ESPECIAL PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN Y CORRECCIÓN DEL FRAUDE, *Informe sobre el fraude en España (julio, 1994)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *El marco jurídico-financiero del sector público: Perspectivas de reforma, IX Jornadas de control financiero celebradas en Madrid del 22 al 24 de abril de 1986*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1986.

— *XI Jornadas de Control y Contabilidad Pública*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 1995.

— *Normas de Auditoría del Sector Público*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, 1998.

— *XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público: CXXV Aniversario de la IGAE: Mesas de trabajo*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 2000.

— *XVI Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público: Los desafíos del control ante las nuevas técnicas de gestión y organización administrativa: Conferencias y mesas redondas*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, 2006.

— *Informe General sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2005*, <http://www.meh.es> [24 de abril de 2008], diciembre, 2006b.

— *Informe General sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2006*, <http://www.meh.es> [10 de abril de 2008], noviembre, 2007.

— *Informe General sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2007*, <http://www.meh.es> [16 de abril de 2009], diciembre, 2008.

— *Memoria de Actividades 2005*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, <http://www.meh.es> [ref. 1 de abril de 2008], s.f.

— *Memoria de Actividades 2006*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, <http://www.meh.es> [ref. 1 de abril de 2008], s.f.b.

- *Memoria de actividades 2007*, Ministerio de Economía y Hacienda: Intervención General de la Administración del Estado, <http://www.meh.es> [ref. 26 de enero de 2009], s.f.c.
- *Memoria de actividades 2008*, <http://www.meh.es> [ref. 10 de agosto de 2009], s.f.d.
- INTOSAI, «Tema1. Prevención y detección del fraude y la corrupción», en TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DE URUGUAY, *op. cit. bib.*, 1998.
- «Apéndice E: Resultados del Seminario de Lisboa (1998) y del IV Congreso de EUROSAI», en INTOSAI: GRUPO DE TRABAJO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *op. cit. bib.*, 2001.
- *Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización de 1977*, www.intosai.org [ref. 9 de septiembre de 2008], s.f.
- INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE AUDITORÍA, *Código de Ética y Normas de Auditoría*, Estocolmo (Suecia), 2001.
- INTOSAI: COMITÉ DE NORMAS DE CONTROL INTERNO, *Guía para las normas de control interno del sector público*, INTOSAI, www.intosai.org [ref. 9 de septiembre de 2008], Viena, 2004.
- INTOSAI: GRUPO DE TRABAJO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, *Proyecto sobre Independencia de las EFS: Informe Final del Grupo de Trabajo*, 31 de marzo, 2001.
- JIMÉNEZ DE PARGA, M., «La corrupción en la democracia», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- JIMÉNEZ RIUS, P., «El órgano de control externo de los Estados Unidos y sus relaciones con el Parlamento», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1998.
- «La evaluación de políticas públicas en los Estados Unidos y el papel de la *General Accounting Office*», *APu*, nº 31, 2003.
- *El control de los fondos públicos: Propuestas de mejora*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.
- «La Declaración de Pamplona: Una nueva etapa en el control externo de los fondos públicos en España», *APu*, nº 41, 2007b.
- «Una nueva etapa en el control externo del sector público español», *AA*, nº 18, 2007c.
- «Hacia un modelo ideal de identidad fiscalizadora superior para el siglo XXI», *Icade: Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 71, 2007d.
- «¿Sigue vigente la Constitución Española de 1978?», *AA*, nº 7, 2008.
- JIMÉNEZ VILLAREJO, C., «La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de Finanzas del Estado)», *RJD*, nº 31, 1998.

- «Órganos especializados en relación con el crimen organizado: Audiencia Nacional, Fiscalía Especial, Policía Judicial», en GRANADOS PÉREZ, C. (dir.), *op. cit. bib.*, 2001.
- «Control de la Administración Pública por los Tribunales de Justicia (en el ámbito penal)», www.juecesdemocracia.es, 7 de octubre, 2001b.
- KARLSSON, J.O., «El Tribunal de Cuentas Europeo y el fraude en la Unión Europea», *RECE*, nº 5, 2000.
- KAUFMANN, D., «Diez mitos sobre la gobernabilidad y la corrupción», *Finanzas & Desarrollo*, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], septiembre, 2005.
- KAUFMANN, D., y VICENTE, P.C., *Legal Corruption*, 2ª edición, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], 24 noviembre, 2005.
- KAUFMANN, D., KRAAY, A., y MASTRUZZI, M., *Measuring corruption: Myths and realities*, <http://www.imf.org> [ref. 26 de febrero de 2007], 2006.
- *Governance Matters VIII: Governance Indicators for 1996-2008*, <http://www.worldbank.org> [ref. 10 de agosto de 2009], Washington, 2009.
- KJELLBERG, F., «Corruption as analytical problem: Some notes on research in public corruption», artículo presentado en el *International Political Science Association XVIII World Congress*, Quebec, agosto 1-5.
- KLITGAARD, R., *Controlando la corrupción: Una indagación práctica para el gran problema social de fin de siglo*, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1994.
- LAMO DE ESPINOSA, E., «Corrupción política y ética económica», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- LANGSETH, P., «Measuring corruption», en SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006.
- LAPORTA, F.J., «La corrupción política: Introducción general», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *La corrupción política*, Alianza Editorial, Madrid, 1997.
- LÁZARO CUENCA, J., «El Tribunal de Cuentas Europeo», *CIGAE*, nº 14, 2006.
- LAZO VITORIA, X., *El control interno del gasto público estatal: Un estudio desde el Derecho administrativo*, Tecnos, 2008.
- LETURIONDO ARANZAMENDI, A., «Los Convenios urbanísticos en la Ley 2/2006 del Suelo y Urbanismo del País Vasco: Apuntes para su fiscalización», *APu*, nº 42, 2007.
- LEYS, C., «What is the problem about corruption?», *Journal of Modern African Studies*, vol. 3, 1965.
- LOCKE, J., *Ensayo sobre el Gobierno civil*, trad. de A. Lázaro Ros, Aguilar, México, 1983.

- LONGAS LAFUENTE, A. «La omisión del acto de fiscalización o intervención previa a la vista de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *AA*, nº 15, 1994.
- LÓPEZ CALERA, N., «Corrupción, ética y democracia. Nuevas tesis sobre la corrupción política», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- LÓPEZ COMBARROS, J.L., «Entrevista a José Luis López Combarros, Presidente del ICAC», *APu*, nº 28, 2003.
- LÓPEZ LÓPEZ, J.C., «Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *Crónica 1990-1991*, Madrid, 1992.
- «Contenido de la jurisdicción contable: Caracteres, extensión, límites, compatibilidad con la jurisdicción penal, resolución de conflictos», SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.
- LÓPEZ-MUÑIZ GOÑI, M., *La prueba pericial: Guía práctica y jurisprudencia*, 2ª edición, Editorial Colex, Madrid, 2004.
- LOZANO CUTANDA, B., «Urbanismo y corrupción: Algunas reflexiones desde el Derecho Administrativo», *RAP*, nº 172, 2007.
- LOZANO MIRALLES, J., *Configuración e independencia de los órganos de control externo: Un análisis comparado*, Cámara de Cuentas de Andalucía y Cívitas, 1996.
- «Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos», en BIGLINO CAMPOS, P., y DURÁN ALBA, J.F. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- LUCAS VERDÚ, P., «Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- LUQUE ROLDÁN, J.M., «Una experiencia de adopción de un sistema de control interno basado en la colaboración con firmas privadas de auditoría», *APu*, nº 47, 2009.
- MALEM SEÑA, J.F., «El fenómeno de la corrupción», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- *La corrupción: Aspectos éticos, económicos, políticos y jurídicos*, Editorial GEDISA, S.A., Barcelona, 2002.
- MANTECA VALDELANDE, V., *Formación del control externo del sector público en la España contemporánea: El Tribunal de Cuentas origen y evolución*, Sindicatura de Comptes, Valencia, 2002.
- MANTERO SÁENZ, A., «Control financiero e inspección financiera», *HPE*, nº 46, 1977.
- MÁÑEZ VINDEL, G., «El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal español: Características y fundamento», *PGP*, nº 18, 1996.

- «El control y la contabilidad», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1997.
- «El reglamento de control interno: Una reforma necesaria», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- «La nueva configuración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas como Memoria de Actuaciones», *RECE*, nº 10, 2002.
- MARAVALL, J.M., *El control de los políticos*, Taurus, Madrid, 2003.
- MARSHALL, G., *Constitutional Conventions: The rules and forms of political accountability*, Clarendon Press, Oxford, 1984.
- MARTÍN GARCÍA, M. y SÁNCHEZ BAYLE, M., «Corrupción y salud: Problemas en el mercado de los medicamentos», en TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *op. cit. bib.*, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 19ª edición, Tecnos, Madrid, 2008.
- MARTÍN MARTÍN, P., «Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción», *RECE*, nº 3, 1999.
- MARTÍN MATEO, R., *Manual de Derecho Administrativo*, 24ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2005.
- MARTÍN SECO, J.F., «Configuración jurídica de la Administración del Estado y su regulación económico-financiera», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1986.
- «Interrelación entre la función interventora y el control financiero permanente: Un modelo integrado de control», *CIGAE*, nº 21, 2008.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «Las facultades disciplinarias del Tribunal de Cuentas en defensa de sus competencias», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1982.
- «Lo público y la acción administrativa: El fantasma de la corrupción», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 2000.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *La defensa en Derecho del Estado: Aproximación a la historia del Cuerpo de Abogados del Estado*, Civitas, Madrid, 1986.
- «Prólogo», en PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *op. cit. bib.*, 1995.
- *Fragmentos de Derecho administrativo*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000.
- «Régimen jurídico de la reconversión industrial», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000b, [publicado originalmente como prólogo a la obra de MALARET GARCÍA, E., *Régimen jurídico de la reconversión industrial*, Madrid, Civitas, 1991].
- «La Administración Pública en la llamada crisis del Estado social de Derecho», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000c.

- «Potestades administrativas de dirección y control», en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *op. cit. bib.*, 2000d, [publicado originalmente como prólogo de MENÉNDEZ, P., *Las potestades administrativas de dirección y de coordinación territorial*, Madrid, Civitas, 1993].
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. (coord.), *Estudios sobre la Constitución Española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Civitas, Madrid, 1991.
- MARTÍNEZ DALMAU, R., *Aspectos constitucionales del Ministerio Fiscal*, Universitat de València, Valencia, 1999.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, I., *El ocaso de la función pública española: La reforma del régimen jurídico funcional de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre*, Civitas, Madrid, 1995.
- MARTÍNEZ ELIPE, L., *Fiscalización política del Gobierno: Fiscalización parlamentaria y extraparlamentaria/Inspección parlamentaria*, vol. I, Aranzadi, 1998.
- MARTÍNEZ GÓMEZ, A., «El Informe Anual del Tribunal de Cuentas: Elaboración, contenido tramitación», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1992.
- «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas: El desarrollo real de sus procedimientos», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 5ª edición, Iustel, 2008.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., «Reserva y autorreserva legales en materia de organización de la Administración del Estado (A propósito de la legalidad de los Reales Decretos reestructuradores de la Administración, de 1977 y 1979)», *RAP*, nº 92, 1980.
- «La Administración Pública para el control parlamentario: El Tribunal de Cuentas», *HPE*, nº 80, 1983.
- *Introducción al Derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 1986.
- «La profesionalización de la Administración Pública: Necesidad de revisión de algunos aspectos de la última reforma de la función pública», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, vol. II, 1988.
- «Subvenciones e igualdad», *REDA*, nº 65, 1990.
- «La nueva 'Constitución' de la Unión Europea», *Cuadernos de pensamiento político FAES*, nº 1, 2003.
- «El concepto de urbanismo», en PÉREZ HERRERO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005.
- «Los beneficiarios de subvenciones», en FERNÁNDEZ FARRERES, G., (dir.), *op. cit. bib.*, 2005b.

- MARTÍNEZ MESA, F.J., *El Consejo de Economía Nacional: Un estudio sobre el origen de la representación de los intereses económicos en el Estado español*, Consejo Económico y Social, Madrid, 1997.
- MARTÍNEZ NOVAL, L. «Presentación de los codirectores del seminario», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.
- MARTÍNEZ PÉREZ, A., *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1954)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- MAS CLADERA, P.A., «Elogio a la distancia: Lejanía y lentitud en la acción de los OCEX», *APu*, nº 42, 2007.
- MAURO, P. «Corruption and Growth», *Quarterly Journal of Economic*, CX, nº 3, 1995.
- «The Persistence of Corruption and Slow Economic Growth», *IMF Staff Papers*, vol. 51, nº 1, 2004.
- MAYOR, L., «La Oficina Antifraude catalana le costará al 'Govern' 3,2 millones», *EL MUNDO*, <http://www.elmundo.es> [ref. 12 de diciembre de 2008], 23 de octubre, 2008.
- MEDINA GUIJARRO, J., «La pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable en la vía jurisdiccional», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996.
- «Mesa redonda: El futuro del enjuiciamiento contable», *RECE*, nº 12, 2002.
- «La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», *RECE*, nº 15, 2003, [Ponencia presentada en el curso «El control de las cuentas y de la gestión pública. Perspectiva internacional» de la Universidad Complutense, que se celebró en El Escorial del 14 al 18 de julio de 2003].
- «Algunas reflexiones sobre la posible modernización de nuestros procedimientos de fiscalización», *RECE*, nº 31, 2009.
- MEDINA GUIJARRO, J. (coord.), *Código del Tribunal de Cuentas*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.
- MEDINA GUIJARRO, J., y PAJARES JIMÉNEZ, J.A., «La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su `propia jurisdicción` en la historia y en la Constitución Española», *RECE*, nº 21. 2005.
- MELADO LIROLA, A.I., «Los instrumentos de control parlamentario de la Ley de Presupuestos Generales del Estado», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R., «El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública», *RAP*, nº 56, 1968.
- «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1982.

- *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.
 - «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 3, 2001, [publicado originalmente en *RAP*, nº 46, 1965].
 - «Los procesos ante la jurisdicción contable a lo largo del siglo XX (1925-1988)», *AA*, nº 39, 2001b.
 - «El Tribunal de Cuentas entre el regeneracionismo y la Dictadura (I)», *AA*, nº 17, 2003.
 - «El Tribunal de Cuentas entre el regeneracionismo y la Dictadura (II)», *AA*, nº 18, 2003b.
 - «Fiscalización económica del sector público y jurisdicción contable en la doctrina del Tribunal Constitucional», *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 34, Madrid, 2004.
 - «El Tribunal de Cuentas en el eclipse de la democracia», *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, nº 35, Madrid, 2005.
- MENÉNDEZ REXACH, M., «El fomento de las buenas prácticas administrativas en la nueva Ley del Suelo y otras normas estatales recientes», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 12, 2008.
- MESEGUER YEBRA, J., *Régimen de conflictos de intereses e incompatibilidades de los miembros del gobierno y altos cargos de la Administración: estudio comparado de las normativas estatal, autonómica y local: Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado*, Bosch, Barcelona, 2007.
- *El régimen de incompatibilidades de los empleados públicos: análisis práctico de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, recopilación normativa y selección jurisprudencial, actualizado con la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público*, 2ª edición, Bosch, Barcelona, 2007b.
- MESEGUER YEBRA, J., y GARCÍA MEXÍA, P., «El proyecto de ley de los conflictos de intereses de altos cargos: entre el silencio sobre las cesantías y el fin de las dietas por asistencia a consejos de administración», *Revista de las Cortes Generales*, nº 61, 2004.
- MIAJA FOL, M., «La Hacienda Pública en las Constituciones españolas del siglo XIX», *PGP*, nº 26, 2001.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS, *Memoria de la Administración Tributaria 2005*, <http://www.aeat.es> [ref. 24 de noviembre de 2007], abril, 2007.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS, *Memoria de la Administración Tributaria 2006*, <http://www.aeat.es> [ref. 26 de enero de 2009], mayo, 2008.

- MONTERO GIBERT, J.R., y GARCÍA MORILLO, J. *El control parlamentario*, Tecnos, Madrid, 1984.
- MONTESQUIEU: *Del espíritu de las leyes*, trad. castellana de L. Blanco Villa, vol. I, Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Madrid, 1999.
- MORAL MORAL, M.C., «El control de la financiación de los partidos políticos», *RECE*, nº 1, 1999.
- MORÁN PÉREZ, M., *El control interno de la Administración del Estado: Análisis de atribuciones y de su protección jurídica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- MORELL OCAÑA, L., *El sistema de confianza política en la Administración Pública*, Civitas, Madrid, 1994.
- MUÑOZ GARDE, L., «El control externo: Parlamento y opinión pública», *APu*, nº 42, 2007, [artículo basado en la intervención de Luis Muñoz Garde en la mesa redonda organizada por la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, el pasado 23 de marzo, con motivo de la entrega de los premios de la Revista Auditoría Pública].
- MUÑOZ LÓPEZ-CARMONA, R., «Nuevas perspectivas del control interno del gasto», *PGP*, nº 18, 1996.
- MUÑOZ MACHADO, S., *Los grandes procesos de la historia de España*, Crítica, Barcelona, 2002.
- MUÑOZ PÉREZ, A., «Reflexiones en torno a la reforma del derecho sustantivo y de control en materia de gasto público subvencional», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- MURIEL PATINO, M.V., «Economía, Corrupción y Desarrollo», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- MURILLO BERNÁLDEZ, J.F., «La evolución de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en relación con el art. 12 de la Ley Orgánica de 12 de marzo de 1982», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985.
- MURUZÁBAL LERGA, J., «La auditoría pública en el año 2055», *APu*, nº 24, 2001.
- NACIONES UNIDAS: OFICINA CONTRA LA DROGA Y EL DELITO, *Un guide for Anticorruption Policies*, <http://www.unodc.org> [ref. 2 de febrero de 2007], 2003.
- NACIONES UNIDAS e INTOSAI, *El papel de las EFS en la lucha contra la corrupción y mala gestión: Informe del 12º Seminario Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental*, Naciones Unidas: Departamento de Apoyo al Desarrollo y de Servicios de Gestión, www.intosai.org [ref. 16 de julio de 2008], Viena, 21 al 25 de octubre, 1996.
- *Simposio sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: Informe del 17º Seminario Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental*, Naciones Unidas: División de Administración Pública y Gestión para el Desarrollo del Departamento

de Asuntos Económicos y Sociales (DAES), www.intosai.org [ref. 16 de julio de 2008], Viena, 19 al 23 de abril, 2004.

NAVAS VÁZQUEZ, R., «Transparencia y responsabilidad en la gestión pública», *APu*, nº 37, 2005.

— «La posición institucional de los órganos de control externo: La necesidad de una orientación adecuada», *REDF*, nº 130, 2006.

— «Nueva aproximación a la jurisdicción contable (*Non nova, sed nove*)», *APu*, nº 40, 2006b.

— *Manual de control externo*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009.

NEVADO-BATALLA MORENO, P.T., «Responsabilidad de los servidores públicos: Rendimiento como garantía a la legalidad de la actuación pública», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.

— *Notas sobre Derecho administrativo*, tomo I, Ratio Legis, Salamanca, 2003.

— «Calidad de los servicios», *Revista de Estudios Socio-Jurídicos*, nº 1, 2003b.

— «Cumplimiento de la legalidad en la nueva cultura de la gestión pública: propuestas y realidades en la lucha contra la corrupción», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., Y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.

NIETO DE ALBA, U, *Ética de Gobierno, Economía y Corrupción*, Madrid, 1995.

— «Gestión económica y globalización», *Documento de Trabajo nº 15*, Instituto Complutense de Estudios Internacionales, Madrid, 1999.

— «Los controles públicos en la integración y en la descentralización», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.

— «El reto ético del control democrático», *RECE*, nº 12, 2002, [Conferencia de Clausura del Curso «Tribunal de Cuentas: XX años de la Ley Orgánica», organizado por la Fundación General de la Universidad Complutense, El Escorial, 29 de julio al 2 de agosto de 2002].

— «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales», *RECE*, nº 23, 2006, [Ponencia presentada en el Simposio de INTOSAI «Lucha internacional contra el blanqueo de capitales» (Moscú, 8 y 9 de junio de 2006)].

— «El control externo: Parlamento y opinión pública», <http://www.tcu.es> [ref. 20 de julio de 2007], 2007, [Conferencia pronunciada en Valladolid, con motivo del acto de entrega del IX Premio Periodístico de la Revista Auditoría Pública, editada por los OCEX, el día 23 de marzo de 2007].

NIETO GARCÍA, A., «De la República a la Democracia: La Administración española del Franquismo», *REDA*, nº 11, 1976.

— «De la República a la Democracia: La Administración española del Franquismo (II)», *REDA*, nº 15, 1977.

- «De la República a la Democracia: La Administración española del Franquismo (III). Pérdida de identificación y crisis de identidad de unos Cuerpos burocráticos», *REDA*, nº 18, 1978.
- «Introducción», en NIETO GARCÍA, A. (dirs.), *op. cit. bib.*, 1983.
- *La organización del desgobierno*, Ariel, Barcelona, 1984.
- *Corrupción en la España democrática*, Ariel, Barcelona, 1997.
- *Derecho Administrativo sancionador*, 3ª edición, Tecnos, Madrid, 2002.
- «Causa del Sr. Collantes ¿Drama o Farsa?», en MUÑOZ MACHADO, S., *op. cit.*, 2002b.
- *La “nueva” organización del desgobierno*, 3ª reimp., Ariel, Barcelona, 2003.
- *Crítica de la razón jurídica*, Trotta, Madrid, 2007.
- *El desgobierno de lo público*, Ariel, Barcelona, 2008.
- NIETO GARCÍA, A., (dirs.), *34 Artículos seleccionados de la revista de Administración Pública con ocasión de su centenario*, INAP, Madrid, 1983.
- NODAL LLOBERA, I. «Eficacia y control», *APu*, nº 8, 1997.
- NÚÑEZ GARCÍA-SAUCO, A., «La Convención de Naciones Unidas contra la corrupción», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.
- NÚÑEZ PÉREZ, M., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización», *RECE*, nº 12, 2002.
- «Relaciones del control externo con el Poder legislativo», *RECE*, nº 23, 2006.
- «La Declaración del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado», *RECE*, nº 29, 2008.
- «La transparencia en la gestión pública: La contribución de las instituciones de control», reseñado en «Pamplona acogió el III Congreso de Auditoría en el Sector Público Pamplona acogió el III Congreso de Auditoría en el Sector Público», *APu*, nº 46, 2008b.
- «Entrevista a Manuel Núñez Pérez, Presidente del Tribunal de Cuentas», *Audidores: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 9, 2009.
- «De la Constitución Española al Tratado de Lisboa: Treinta años del Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 31, 2009b.
- NYE, J.S., «Corruption and political development: A cost-benefit analysis», *American Political Science Review*, 1967.
- OLIVERA MASSÓ, P., «Ponencia en la Mesa de trabajo “El control financiero y la auditoría del sector público: Una función reciente y plenamente consolidada”», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.

- ORDOQUI URDACI, L., «La *General Accounting Office* (GAO) de Estados Unidos», *APu*, nº 4, 1996.
- «La independencia de los auditores», *APu*, nº 8, 1997.
- ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Informe sobre fraude, corrupción y blanqueo de capitales en España*, <http://www.inspectoresdehacienda.org> [ref. 22 de enero de 2008], 16 de noviembre, 2007.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L., «Capítulo XVI, Teoría de la organización y la gestión administrativa», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998.
- ORTEGA ESTEBAN, J. (dir.), *Relaciones sociolaborales: Aspectos jurídicos, económicos y sociales*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1993.
- ORTIZ GARCÍA, J.A., «La segunda etapa de la inspección general», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- PAJARES GIMÉNEZ, J.A., «El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable», *RECE*, nº 6, 2000.
- PAJARES GIMÉNEZ, J.A., y MEDINA GUIJARRO, J., «La jurisdicción contable: Contenido y procedimientos», *REDF*, nº 74, 1992.
- «Comentario general sobre la jurisprudencia contable: La pieza separada como actuación previa a la exigencia de la responsabilidad contable en vía jurisdiccional», *REDF*, nº 91, 1996.
- PALAO TABOADA, C., «El control de la actividad financiera en un Estado democrático», en TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1985.
- PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, Dykinson, Madrid, 1995.
- PÁRAMO FERNÁNDEZ, J.F., «La inspección de los servicios en la Administración civil del Estado», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- PAREJO ALFONSO, L., «Introducción: Surgimiento, desarrollo, consolidación y situación del Derecho administrativo», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998.
- «Capítulo XIV, El control de la Administración Pública y de su actividad: El control judicial ordinario y el constitucional», en PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *op. cit. bib.*, 1998b.
- *Organización y poder de organización: Las potestades organizatoria y reglamentaria del complejo orgánico-funcional Gobierno y Administración*, Iustel, Madrid, 2009.
- PAREJO ALFONSO, L. (coord.), *Manual de Derecho Administrativo: Parte general*, 5ª edición, Ariel, Barcelona, 1998.
- PASCUAL GARCÍA, J., «La modificación de la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 148, 1994.

- «El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: Una propuesta de solución a través de una distinta concepción del Informe Anual», en ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996.
 - *Régimen jurídico del gasto público: Presupuesto, ejecución y control*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005.
 - *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4ª edición, Madrid, 2005b.
 - *Las subvenciones públicas: Legislación comentada, formularios y procedimientos*, 1ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007.
- PECES BARBA, G., «La corrupción en las instituciones y en la sociedad civil», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996.
- PEDROCHE Y ROJO, L., «El control de la actividad económico-financiera del sector público estatal: Consideraciones para el desarrollo de un marco de actuación diferente», *CIGAE*, nº 7, 2003.
- «El Plan de Prevención del Fraude Fiscal», *Observatorio contable y financiero*, nº 2, 2006.
- PEDRIERI, A., y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dirs.), *La Constitución Española de 1978, un estudio sistemático*, Civitas, Madrid, 1980.
- PELÁEZ MARTOS, J.M., *Fraude fiscal, blanqueo de capitales y corrupción en el sector inmobiliario*, CISS, Valencia, 2009.
- PÉREZ HERRERO, J.M. (coord.), *Hacia un nuevo urbanismo: Curso sobre ordenación del espacio y régimen del suelo*, Fundación de Estudios Inmobiliarios, Madrid, 2005.
- PÉREZ PÉREZ, A., «Implicaciones de la transparencia en el ámbito de la contabilidad pública y del control interno», *PGP*, nº 38, 2005.
- «Perspectivas para un modelo de auditoría única en España: Experiencias recientes», *PGP*, nº 50, 2008.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario: Parte general*, 18ª edición, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- PÉREZ TÓRTOLA, A., «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Enjuiciamiento», *RECE*, nº 12, 2002, [conferencia pronunciada en el Curso «Tribunal de Cuentas: XX años de la Ley Orgánica», organizado por la Fundación General de la Universidad Complutense, El Escorial, 29 de julio al 2 de agosto de 2002].
- PÉREZ-TENESSA, A., *Historia, cosas e historias del Consejo de Estado*, Consejo de Estado y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2005.
- PHILIP, M., «Corruption definition and measurement», en SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006.

- PICHARDO PAGAZA, I., *Modernización administrativa: Propuestas para a una reforma inaplazable*, El Colegio Mexiquense A.C.-Universidad Nacional Autónoma de México (Facultad de Ciencias Políticas y Sociales), Zinacantepec (México), 2004.
- PICÓ ROMERO, J., «Opacidad en las cuentas anuales del sector público: En el remanente de tesorería y en general: Reflexiones críticas y propuestas», *APu*, nº 47, 2009.
- POMED SÁNCHEZ, L., «Algunas consideraciones en clave constitucional sobre la jurisdicción contable», en COSCULLUELA MONTANER (coord.), *Estudios de Derecho público económico: Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Sebastián Martín Retortillo*, Madrid, 2003.
- PONCE SOLÉ, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido: Las bases constitucionales del procedimientos administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, 2001.
- PORRAS NADALES, A., *Representación y Democracia avanzada*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994.
- PORTERO, L., «La estructura del Ministerio Fiscal en la investigación e instrucción», en *Libro Homenaje al Fiscal Luis Portero*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2001, [publicado originalmente en *Estudios jurídicos del Ministerio Fiscal*, tomo VI, Madrid, 1998].
- PRATS I CATALÀ, J., «Gobernabilidad democrática para el desarrollo humano: Marco conceptual y analítico», *Revista Instituciones y Desarrollo*, nº 10, 2001.
- *De la burocracia al management, del management a la gobernanza: Las transformaciones de nuestro tiempo*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2005.
- «La lucha contra la corrupción como parte integrante del Derecho, el deber y las políticas de buena administración», *Cuadernos de Derecho Público*, nº 31, 2007.
- PRIETA MIRALLES, V., «Los órganos de control externo en España y el derecho de petición», *APu*, nº 37, 2005.
- QUINTANA LÓPEZ, T., «El Tribunal de Cuentas y la teoría estatutaria del Derecho administrativo», *RAP*, nº 116, 1988.
- «Tradición y renovación en el control urbanístico de los usos constructivos en suelo no urbanizable», *Revista de derecho urbanístico y medio ambiente*, nº 158, 1997.
- *Derecho urbanístico estatal y autonómico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.
- «La regulación de los patrimonios municipales del suelo como fuente de controversia», *REDA*, nº 121, 2001b.
- *Manual básico de Derecho urbanístico de Castilla y León: Legislación aplicable jurisprudencia concordada*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.
- *Los patrimonios municipales del suelo*, Iustel, Madrid, 2007b.

- «Algunas cuestiones sobre el régimen de los patrimonios públicos del suelo: La Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo», *Revista jurídica de Castilla y León*, nº 13, 2007c.
- QUINTANA LÓPEZ, T., y LOBATO GÓMEZ, J.L., *La constitución y gestión de los patrimonios municipales del suelo*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- RAMALLO MASSANET, J., «El control externo del presupuesto comunitario y el Tratado de Lisboa: Presente, pasado y futuro», *APu*, 2008.
- RAMOS VIELBA, I., «El derecho a una Administración abierta a los ciudadanos: La participación cívica en la actuación administrativa», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- RAPOSO ARCEO, J.J., «Codificación normativa y participación ciudadana», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- RATO Y FIGAREDO, R., «Clausura de las XIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 2000.
- REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª edición, <http://www.rae.es> [ref. 19 de diciembre de 2007], s.f.
- REGLI CRIVELL, M., «Los OCEX autonómicos y la pieza separada», *APu*, nº 17, 1997.
- REZZOAGLI, B.A., *Corrupción y contratos públicos: Una visión desde la fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Ratio Legis, 2005.
- RICHTER, W.L., y BURKE, F., *Combating corruption, encouraging ethics: a practical guide to management ethics*, 2ª ed., Rowman & Littlefield, 2007.
- RIVERO YSERN, E., «A modo de epílogo. Administración y participación. Reflexiones», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- RIVERO ORTEGA, R., *Administraciones públicas y derecho privado*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- *El Estado vigilante: Consideraciones jurídicas sobre la función inspectora de la Administración*, Tecnos, Madrid, 1999.
- «Instituciones jurídico-administrativas y prevención de la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- «¿Es necesaria una revisión del régimen de contratos administrativos en España?», *REDA*, nº 120, 2003.
- «Corrupción y contratos administrativos: Las respuestas europea y latinoamericana», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.

- «El derecho a la buena administración en Europa y el procedimiento administrativo de la Comunidad Autónoma de Castilla y León», *Revista de Administración y Función Pública de Castilla y León*, nº 1, abril, 2004b.
 - «La regulación de la carrera administrativa en Colombia. La Carta Iberoamericana de la Función Pública y el principio meritocrático como punto de Arquímedes de la lucha contra la corrupción», en DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN, M.A., y JIMÉNEZ FRANCO, E. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
 - «Inspección y control de riesgos en materia de emisiones contaminantes», *NUE*, nº 258, 2006b.
 - «Reforma del Estado en América Latina: Las instituciones administrativas como clave del desarrollo», en FERRARO, A. (ed.), *op. cit. bib.*, 2007.
 - *El expediente administrativo: De los legajos a los soportes electrónicos*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- RODRÍGUEZ GARCÍA, N., «Los sistemas procesales penales frente al reto de controlar la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- «Más sombras que luces en la regulación del dictamen de peritos en la Ley 1/2000, de enjuiciamiento civil», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 5, 2001.
 - «Problemas prácticos que plantea el control de la imparcialidad y objetividad de los peritos en el proceso civil», *RPJ*, nº 66, 2002.
 - «La necesaria flexibilización del concepto de soberanía en pro del control judicial de la corrupción», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.
 - «Cooperación judicial penal en la Unión Europea: Algunas experiencias orgánicas para hacer frente a la delincuencia grave con dimensión transfronteriza», en BUJOSA VADELL, L.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2008.
- RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *La corrupción en un mundo globalizado: Análisis interdisciplinar*, Ratio Legis, Salamanca, 2004.
- RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y RIVERO ORTEGA, R., «El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas en la jurisdicción contencioso-administrativa: reflexiones a la luz de la STC 20/1999, de 22 de febrero», *REDA*, nº 102, 1999.
- RODRÍGUEZ GÓMEZ, C., «Aspectos penales de la corrupción pública en la Administración pública», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.
- RODRÍGUEZ LASO, A., «“Auditoría Única” y Control de los Fondos Estructurales: Los sistemas de control en el próximo periodo 2007-2013», *APu*, nº 11, 2005.

- RODRÍGUEZ LÓPEZ, F., «Introducción al análisis económico de la corrupción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- RODRÍGUEZ RASO, E., y MARTÍN BARÓ, R., «La Subdirección de Gestión Contable», *CIGAE*, nº 20, 2008.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., *Principios de ética pública: ¿Corrupción o servicio?*, Editorial Montecorvo S.A., Madrid, 1993.
- «La moralidad pública. La moralidad pública entre 1989 y 1994», *Veintiuno: revista de pensamiento y cultura*, nº 21, 1994.
- «Sobre la ética en la administración pública», *AA*, nº 21, 1995.
- *Autonomías y administración pública: reflexiones sobre la administración única*, Praxis, Barcelona, 1996.
- «Sobre la codificación de la ética pública», *Cuadernos Veintiuno de formación (Fundación Cánovas del Castillo)*, nº 7, 1996b.
- «Los principios éticos en el Proyecto de Estatuto básico de la función pública», *AA*, nº 38, 1997.
- «Ética y empleados públicos», *GAPP*, nº 9, 1997b, [conferencia impartida en Cáceres, el 15 de noviembre de 1996, en las Jornadas sobre el estudio del Estatuto de la Función Pública, organizado por la Fundación Fernández de los Ríos].
- «Ética, función pública y abogacía», *AA*, nº 38, 1997c.
- «Organismos *ad hoc* de lucha contra la corrupción: Códigos de ética», en VV.AA., *Foro iberoamericano sobre ética y administración pública*, Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, 1997d.
- «Ética y gobernabilidad», *AA*, nº 33, 1998.
- «El Estado en un mundo en transformación: Notas sobre el último informe del Banco Mundial sobre el Estado», *AA*, nº 33, 1998b.
- «La ética en la modernización de las administraciones públicas», *AA*, nº 7, 1999.
- «Sobre el Libro Blanco del Reino Unido "Modernizar la Administración"», *LEY*, tomo 6, 2000.
- *La dimensión ética*, Dykinson, Madrid, 2001.
- «El principio de cooperación», *AA*, nº 40, 2001b.
- «Cooperación y modelo de Estado», *LEY*, tomo 6, 2001c.
- «Sobre el Libro Blanco de la gobernanza europea», *LEY*, tomo 3, 2002.
- «Cuestiones deontológicas en torno al trabajo en la administración pública», en VV.AA., *op. Cit. bib.*, vol. II, 2003b.

- «La importancia de la ética pública en el contexto de la Administración Pública contemporánea», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 2003c.
 - «Participación y nuevas políticas públicas», *LEY*, tomo 5, 2003c.
 - «La Administración Pública y Naciones Unidas», *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 54, 2004.
 - «La Administración Pública y Naciones Unidas (II)», *Administración de Andalucía: Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 55, 2004b.
 - «Ética, Política y Urbanismo», en PÉREZ HERRERO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2005.
 - «Reforma Administrativa y Ley de Modernización del Gobierno Local», *REL*, nº 81, 2005b.
 - *El Buen Gobierno y la Buena Administración de Instituciones Públicas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.
 - «La modernización del Estado según la OCDE», *AA*, nº 11, 2006b.
 - «Modelo territorial y principio de cooperación», *REALA*, nº 300-301, 2006c.
 - «Ética y urbanismo», *Práctica Urbanística: Revista mensual de urbanismo*, nº 61, 2007.
 - «El derecho fundamental al buen gobierno y a la buena administración de instituciones públicas», *REL*, nº 100, 2007b.
 - «El marco constitucional del acceso a la función pública en el Derecho administrativo español», *AA*, nº 3, 2007c.
 - «Ética pública y buena administración de instituciones públicas», *REL*, nº 98, 2007d.
 - «Sobre la transparencia en la Administración Pública», *REL*, nº 103, 2007e.
 - «La dimensión ética de la Administración Pública. Reflexiones a partir de la Constitución española de 1978», *RFS*, nº 248, 2007f.
 - «El derecho fundamental al Buen Gobierno y a la Buena Administración de instituciones públicas», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
 - «La caracterización constitucional de la ética pública», *REL*, nº 109, 2008b.
 - «La caracterización constitucional de la ética pública: una aproximación de derecho positivo», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2009.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *El derecho a la buena administración pública*, Junta de Castilla y León, 2008.
- *Códigos éticos: una apuesta concreta de gobernanza en positivo*, Netbiblo, Oleiros (La Coruña), 2009.

- ROMASANTA MARQUÍNEZ, L., «El apoyo de los interventores y auditores del Estado a la Administración de Justicia: Un análisis de las medidas cautelares», *CIGAE*, nº 13, 2005.
- ROSE-ACKERMAN, R., «The economics of corruption», *Journal of Public Economics*, nº 4, 1975.
- *La corrupción y los gobiernos: Causas, consecuencias y reformas*, trad. de COLODRÓN GÓMEZ, A., Siglo Veintiuno de España Editores, Madrid, 2001.
- «Desarrollo y Corrupción», trad. ALBA MUÑOZ, C., *GAPP*, nº 21, mayo-agosto, 2001b.
- ROSÍÑOL I VIDAL, C., *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, 2ª edición, Aranzadi, Madrid, 1999.
- ROUSSEAU, J.J., «El contrato social», trad. LÓPEZ CASTELLÓN, E., en ROUSSEAU, J.J., *Obras selectas*, Edimat Libros, Madrid, 2004.
- ROZAS VALDÉS, J.A., «Hacia la codificación del derecho a la buena administración», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- RUBIN «The might of accountability and the anti-administrative impulse», en *Michigan Law Review*, agosto, vol. 103, Issue 8, 2005.
- RUBIO LLORENTE, F., *La forma del poder: Estudios sobre la Constitución, Centro de Estudios Constitucionales*, Madrid, 1993.
- «Control y Autonomía», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993b [publicado originalmente como prólogo en GIL-ROBLES GIL-DELGADO, J. M. *Control y Autonomía*].
- «El control parlamentario», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993c [publicado originalmente en *Revista Parlamentaria de Habla Hispana*, nº 1, 1985].
- «Los poderes del Estado», en RUBIO LLORENTE, F., *op. cit. bib.*, 1993d [publicado originalmente en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y LINZ, J. (dirs.), *España, un presente para el futuro*, Instituto de Estudios Económicos, 1984].
- RUIZ MIGUEL, C., *Consejo de Estado y Consejos consultivos autonómicos*, Dykinson, Madrid, 1995.
- SABÁN GODOY, A., *El marco jurídico de la corrupción*, Civitas, Madrid, 1991.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Universidad Complutense: Facultad de Derecho, Madrid, 1993.
- SÁINZ MORENO, F., «El valor de la Administración Pública en la sociedad actual», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004.
- «Secreto y transparencia», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004b.
- SÁINZ MORENO, F. (dir.), *Estudios para la reforma de las Administraciones Públicas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2004.

- SÁINZ RUIZ, J.A., «Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable», *RECE*, nº 21, 2005.
- SALA SÁNCHEZ, P., *La jurisdicción contable: Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1984.
- «Poder Judicial y Tribunal de Cuentas», *RECE*, nº 12, 2002.
- SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L (dirs.), *El Tribunal de Cuentas: Fiscalización y enjuiciamiento*, Consejo General del Poder Judicial: Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2004.
- SALAS GRAJERA, Z., «El control de los ingresos públicos: Criterios ante la nueva evolución legislativa», *CIGAE*, nº 3, 2002.
- SAMARANCH, F., *Cuatro ensayos sobre Aristóteles: Política y ética; metafísica*, Fondo de Cultura Económica, México-Madrid-Buenos Aires, 1991.
- SAMPFORD, C., SHACKLOCK, A., CONNORS, C., y GALTUNG, F. (eds.), *Measuring corruption*, Ashgate, 2006.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N., «El control de las cuentas de los partidos políticos», *APu*, nº 43, 2007.
- SÁNCHEZ GOYANES, E. (dir.), *Derecho urbanístico de Castilla y León*, 1ª reimp., El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, y Junta de Castilla y León, 2002.
- SÁNCHEZ LERMA, G.A., y CABEZA DEL SALVADOR, I., «Fiscalización externa de los convenios urbanísticos de las Administraciones Públicas con particulares», *RECE*, nº 27, 2007.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., «Notas sobre la función administrativa en la Constitución Española de 1978, en PEDRIERI, A., y GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (dirs.), *op. cit. bib.*, 1980.
- *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*, Instituto de España, Espasa Calpe, Madrid, 1991.
- «La corrupción y los problemas del control de las Administraciones Públicas», en LAPORTA, F.J. y ÁLVAREZ, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 1997.
- SÁNCHEZ NAVARRO, A.J., «La función constitucional del Consejo de Estado tras su reforma por la Ley Orgánica 3/2004», *RAP*, nº 169, 2006.
- SANTACANA GÓMEZ, J.M., «Principios reguladores de la función interventora: Su aplicación en la Administraciones Públicas españolas», *PGP*, nº 11, 1993.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Principios de Derecho administrativo general*, tomo II, Iustel, Madrid, 2004.
- «Los controles sobre la actuación de las Administraciones Públicas», en SÁINZ MORENO, F. (dir.), *op. cit. bib.*, 2004b.

- SANTOLARIA SOLANO, T., «La omisión de la función interventora: Análisis del procedimiento para su subsanación», *CIGAE*, nº 2, 2001.
- SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D., *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.
- SENDÍN GARCÍA, M.A., «El derecho a una Administración profesional: Eficacia y eficiencia en la actuación administrativa», en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J., y GARCÍA MEXÍA, P. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2008.
- SENESE, S., «Democracia pluralista, pluralismo institucional y gobierno del poder judicial», trad. ANDRÉS IBÁÑEZ, P., en ANDRÉS IBÁÑEZ, P. (ed.), *op. cit. bib.*, 1996.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales y Aranzadi, Elcano (Navarra), 2001.
- «El control financiero», en FERNÁNDEZ FARRERES, G. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005.
- «El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones», *APU*, nº 35, 2005b.
- SÖDERMAN, J., «El derecho fundamental a la buena administración: Discurso pronunciado por el Defensor del Pueblo Europeo», *Ciclo de Conferencias: El papel de los Defensores del Pueblo en un mundo en transición*, <http://www.ombudsman.europa.eu> [ref. 25 de mayo de 2009], Mallorca, 28 de mayo, 2001.
- SOLA FERNÁNDEZ, M., «La legitimación activa en los procedimientos de responsabilidad contable: Especial referencia al Ministerio Fiscal», en VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2006.
- SOSA WAGNER, F. (coord.), *El derecho administrativo en el umbral del siglo XXI: Homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- SOUSA, A.M., «Una política anti-fraude financiero en la Unión Europea», en GARCÍA CRESPO, M. (dir.), *op. cit. bib.*, 2005.
- STRASSER, D., *La hacienda en Europa: El derecho presupuestario y financiero de las Comunidades Europeas*, trad. ABAD FERNÁNDEZ, M., 7ª edición [3ª en español], Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- SUEIRAS PASCUAL, M., «Aproximación al Tribunal de Cuentas: Naturaleza, funciones y organización interna», en SALA SÁNCHEZ, P., y MARTÍNEZ NOVAL, L. (dirs.), *op. cit. bib.*, 2004.
- TANZI, V., «Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures», en ABED, G.T., y GUPTA, S. (eds.), *op. cit. bib.*, 2002.
- TEIJEIRO DE LA ROSA, J.M., «La revista de comisario: Un viejo sistema de control», *CIGAE*, nº 12, 2005.

- TERÉ PÉREZ, A., «El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública», *APu*, nº 48, 2009.
- TERMES I ANGLÉS, F., «La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización», *APu*, nº 8, 1997.
- *La investigació del frau en el sector públic*, Documento nº 1, Ed. Sindicatura de Comptes de Catalunya, Barcelona, 1999.
- TERRADILLOS BASOCO, J.M., «Fraude de subvenciones comunitarias: Los medios de control», en TERRADILLOS BASOCO, J.M. (coord.), *op. cit. bib.*, 2001.
- TERRADILLOS BASOCO, J.M. (coord.), *Protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea*, Editorial Trotta, Madrid, 2001.
- TORRES BONET, M., *Las comisiones de investigación: Instrumentos de control parlamentario del Gobierno*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1998.
- TORRES FERNÁNDEZ, J.L., «El Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado: Primeras promociones», *CIGAE*, nº 9, 2004.
- TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, *Informe Global de la Corrupción 2006: Corrupción y salud*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 3 de enero de 2007], Nueva York (Estados Unidos), 2006.
- *Informe Global de la Corrupción 2007: Corrupción y sistema judicial*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de agosto de 2009], Nueva York (Estados Unidos), 2007.
- *Informe Global de la Corrupción 2008: Corrupción en el sector del agua*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de agosto de 2009], Berlín (Alemania), 2008.
- *Informe Global de la Corrupción 2009: Corrupción y sector privado*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de septiembre de 2009], Nueva York (Estados Unidos), 2009.
- *Barómetro Global de la Corrupción 2005*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Barómetro Global de la Corrupción 2006*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Barómetro Global de la Corrupción 2007*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Barómetro Global de la Corrupción 2009*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 10 de agosto de 2009], s.f.
- *Índice de Fuentes de Sobornos 2006*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.

- *Índice de Fuentes de Sobornos 2008*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 24 de enero de 2009], s.f.
- *Índice de Percepción de Corrupción 2005*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Índice de Percepción de Corrupción 2006*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Índice de Percepción de Corrupción 2007*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 9 de diciembre de 2007], s.f.
- *Índice de Percepción de Corrupción 2008*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 24 de enero de 2009], s.f.

TRANSPARENCIA INTERNACIONAL ESPAÑA, *Informe Global de la Corrupción 2006: Informe específico sobre España*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 3 de enero de 2007], 2006.

- *Informe Global de la Corrupción 2007: Informe específico sobre España*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de agosto de 2009], 2007.
- *Informe Global de la Corrupción 2008: Informe específico sobre España*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de agosto de 2009], 2008.
- *Informe Global de la Corrupción 2009: Informe específico sobre España*, <http://www.transparencia.org.es> [ref. 25 de septiembre de 2009], 2009.

TRIBUNAL DE CUENTAS, *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática: Encuentro internacional celebrado en Santander, durante los días 10 y 11 de septiembre de 1984, en colaboración con la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo*, Tribunal de Cuentas, 1985.

- *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2003*, <http://www.tcu.es> [ref. 17 de enero de 2007], nº 701, 28 de febrero, 2006.
- *Nota sobre el resultado de la Fiscalización de las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001, por las Entidades Locales de ámbito territorial igual o superior a 5.000 habitantes*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 704, 28 de febrero, 2006b.
- *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2005*, <http://www.tcu.es> [ref. 17 de enero de 2007], nº 717, 20 de julio, 2006c.
- *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 722, 20 de julio, 2006d.
- *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2004*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 742, 21 de diciembre, 2006e.

- *Actuación conjunta del Tribunal de Cuentas con otras Entidades Fiscalizadoras Superiores de otros países de la Unión Europea sobre la identificación, comunicación y seguimiento de las irregularidades en la gestión de los Fondos Estructurales*, Boletín Oficial del Estado, 2007.
 - *Nota de Fiscalización sobre la regularización por la Fundación CNIC de las situaciones que afectan al Consultor Ejecutivo y al Coordinador Científico de dicha Fundación*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 752, 29 de marzo, 2007b.
 - *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2006*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de noviembre de 2007], nº 761, 27 de junio, 2007c.
 - *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2005*, <http://www.tcu.es> [ref. 23 de julio de 2008], nº 781, 28 de febrero, 2008.
 - *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2007*, <http://www.tcu.es> [ref. 29 de enero de 2009], nº 800, 26 de junio, 2008b.
 - *Memoria de actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente al ejercicio 2008*, <http://www.tcu.es> [ref. 14 de agosto de 2009], nº 834, 28 de mayo, 2009.
 - «Evolución histórica», <http://www.tcu.es> [ref. 19 de julio de 2007], s.f.
 - «Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2008», <http://www.tcu.es> [ref. 23 de julio de 2008], s.f.b.
- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DE URUGUAY, *XVI Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, www.contraloria.gov.ec [ref. 9 de septiembre de 2008], Montevideo, Noviembre, 1998.
- TUDELA ARANDA, T., «La renovación de la función parlamentaria de control», *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 19, 2007.
- UNIÓN EUROPEA, *Portal de la Unión Europea: Lucha contra el fraude*, <http://www.europea.eu> [ref. 15 de enero de 2007], s.f.
- UNIÓN EUROPEA: COMISIÓN EUROPEA, *La Gobernanza Europea: Un Libro Blanco*, Bruselas, 25 de julio, 2001.
- *Libro Verde sobre la protección penal de los intereses financieros comunitarios y la creación de un Fiscal Europeo*, <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de diciembre de 2008], 2001b.
 - *Libro Verde de la iniciativa europea en favor de la transparencia*, <https://europa.eu> [ref. 14 de octubre de 2008], 3 de mayo, 2005.
 - *Plan de acción de la Comisión para un marco de control interno integrado*, www.europa.eu [ref. 29 de octubre de 2008], 19 de abril, 2007.

— Estudio 'La carga de delito en la Unión Europea', realizado conjuntamente por la Comisión Europea, el Instituto Gallup y el Max Planc Institute en 2005, <http://www.bottup.com> [ref. 14 de noviembre de 2007], 2007b.

— *The European Transparency Initiative*, <http://ec.europa.eu/transparency/eti> [ref. 14 de octubre de 2008], s.f.

UNIÓN EUROPEA: COMITÉ DE EXPERTOS INDEPENDIENTES, *Primer Informe sobre Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea*, <http://www.europarl.europa.eu> [ref. 16 de diciembre de 2008], 15 de marzo, 1999.

UNIÓN EUROPEA: OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE, *OLAF: Manual of 25 February 2005*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburgo, 2005.

— *Portal de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude*, <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de octubre de 2008], s.f.

— «La lucha contra el fraude», <http://www.europa.eu> [ref. 3 de julio de 2007], s.f.b.

— «Privacy statement for OLAF freephone service», <http://ec.europa.eu/dgs/olaf> [ref. 9 de octubre de 2008], s.f.c.

UNIÓN EUROPEA: SECRETARÍA GENERAL: DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE LA LUCHA ANTI-FRAUDE, «Contra el fraude: La UCLAF», *APu*, nº 10, 1997.

UNITED STATES CHIEF FINANCIAL OFFICERS COUNCIL: GRANTS MANAGEMENT COMMITTEE, *Highlights of the Single Audit Process*, www.cfoc.gov [ref. 13 de julio de 2009], octubre, 2001.

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE, *Single Audit: Refinements Can Improve Usefulness*, www.gao.gov [ref. 13 de julio de 2009], junio, 1994.

— *Single Audit: Efforts Underway to implement 1996 Refinements*, www.gao.gov [ref. 13 de julio de 2009], mayo, 1999.

— *Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks*, www.gao.gov [ref. 6 de octubre de 2008], noviembre, 2000.

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE: OFFICE OF THE GENERAL COUNSEL, *Principles of Federal Appropriations Law*, vol. I, 3ª edición, enero [ref. de 18 de junio de 2007], 2004.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE, *GAO's Agency protocols*, <http://www.gao.gov> [ref. 18 de junio de 2007], octubre, 2004.

— *Performance & Accountability Report: Fiscal Year 2006*, <http://www.gao.gov> [ref. 19 de diciembre de 2006], 2006.

— *High-Risk Series: An update*, www.gao.gov [ref. 6 de octubre de 2008], enero, 2007.

- GAO'S *Strategic Plan for FY 2007-2012*, www.gao.gov [ref. 9 de julio de 2009], 2007b.
- *Forces that will shape America's future: Theme from GAO's strategic plan 2007-2012*, www.gao.gov [ref. 9 de julio de 2009], 2007c.
- «History of the GAO», <http://www.gao.gov> [ref. 18 de junio de 2007], s.f.
- URBANO LÓPEZ DE MENESES, M., «La situación del control interno dentro de la Unión Europea: ¿Es necesaria una reforma del modelo español?», *CIGAE*, nº 15, 2006.
- *La armonización del control interno en la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
- UVALLE BERRONES, R., *La responsabilidad política e institucional de la Administración Pública*, Instituto de Administración Pública del Estado de México, 2003.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L., «La pieza separada como actuación en vía jurisdiccional: Aspectos subjetivos y objetivos», en ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, *op. cit. bib.*, 1996, [Ponencia presentada el día 7 de noviembre de 1994 en el I Seminario sobre enjuiciamiento contable, celebrado en el Salón de actos del Consejo General del Poder Judicial].
- «Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción», *RECE*, nº 5, 2000.
- «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: Desde la Constitución Española de 1978 hasta la nueva Ley General Presupuestaria de 2003 (I)», *LEY*, nº 2, 2004.
- «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: Desde la Constitución Española de 1978 hasta la nueva Ley General Presupuestaria de 2003 (II)», *LEY*, nº 2, 2004b.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L., y GUTIÉRREZ-GARCÍA, C., (dirs.), *El Tribunal de Cuentas: Fiscalización y enjuiciamiento*, Consejo General del Poder Judicial: Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2006.
- VALLE ALONSO, G., «Estatuto-ficción de la inspección general de Hacienda», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1981.
- VALLÉS, F., «La garantía constitucional del ejercicio independiente del control externo del gasto público», *APu*, nº 28, 2003.
- VALLINA VELARDE, J.L., «Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios», *REALA*, nº 274-275, 1997.
- VÁZQUEZ HONRUBIA, J.M., «Fraude a las subvenciones comunitarias en la praxis», en FERRÉ OLIVÉ, J.C. (ed.), *op. cit. bib.*, vol. I, 2002.
- VEGA LABELLA, I. (coord.), *Subvenciones públicas y ayudas: Unión Europea, Estado y Comunidades Autónomas*, DAPP: Publicaciones Jurídicas, Pamplona, 2008.

- VELARDE ARAMAYO, M.S., «Corrupción y transparencia en el ámbito financiero internacional», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- VELARDE FUERTES, J., «El control externo de los gastos públicos», *PGP*, nº 18, 1996.
- «Corrupción: Realidad económica y control fiscalizador», *RECE*, nº 3, 1999.
- «Utilidad del control interno para el control externo: Propuestas para una mayor eficacia», *CIGAE*, nº 5, octubre, 2002.
- «Situación actual y futuro del control del Tribunal de Cuentas», *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº 83, 2006.
- «Prólogo», en JIMÉNEZ RIUS, P., *op. cit. bib.*, 2007.
- VELASCO, D., «Corrupción pública e inmoralidad privada», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996.
- VELÁZQUEZ MARTÍN, A., *La intervención judicial de bienes y empresas: Estudio procesal*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.
- VELOSO PUIG, E., «Los servicios de inspección general como órganos de fiscalización administrativa», *DA*, nº 171, 1976.
- VERA PRIEGO, J.M., *Nuevos mecanismos de fraude fiscal: Algunas propuestas para un modelo de investigación*, Fundación Alternativas, 2008.
- VERA SANTOS, J.M., *El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- VERCHER NOGUERA, A., «Introducción», en FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2000.
- «Reflexiones de futuro sobre Ministerio Fiscal y la lucha contra la corrupción en medio ambiente», en RODRÍGUEZ GARCÍA, N., y FABIÁN CAPARRÓS, E.A. (coord.), *op. cit. bib.*, 2004.
- VERVAELE, J.A.E., «Regulación comunitaria y aplicación operacional de los poderes de investigación, obtención y utilización de pruebas en relación a la infracción de los intereses financieros de la Comunidad Europea», trad. SAN MIGUEL, A, *RVAP*, nº 52, 1998.
- «¿Hacia una Agencia Europea Independiente para luchar contra el fraude y la corrupción en la Unión Europea?», trad. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., *RPJ*, nº 56, 1999, [publicado originalmente como «Towards an independent European agency to fight fraud and corruption in the EU?», *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 3/1999, pp. 331-346].
- VIAÑA REMIS, L., «El mercado de la corrupción», en ARROYO ZAPATERO, L., y NIETO MARTÍN, A. (eds.), *op. cit. bib.*, 2006.

- VILLORIA MENDIETA, M., *La modernización de la Administración como instrumento al servicio de la democracia*, Instituto Nacional de Administración Pública y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996.
- «El papel de la burocracia en la transición y consolidación de la democracia española: Primera aproximación», *RECP*, vol. 1., nº 1, 1999.
- *Ética pública y corrupción: Curso de ética administrativa*, Tecnos, Madrid, 2000.
- «Lucha contra la corrupción en la Unión Europea: El caso de España», *GAPP*, nº 21, 2001.
- *La corrupción política*, Editorial Síntesis, Madrid, 2006.
- VILLORIA MENDIETA, M., y JIMÉNEZ, F., «Percepción social de la corrupción en España», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 12, 2008.
- VV.AA., *La Administración en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
- VV.AA., *Estudios conmemorativos de la inspección general de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
- VV.AA., *Actualidad y perspectivas del Derecho público a fines del siglo XX: Homenaje al profesor Garrido Falla*, vol. III, Editorial Complutense, Madrid, 1992.
- VV.AA., *Corrupción y Ética*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1996.
- VV.AA., *Estudios de contabilidad y auditoría, en Homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997.
- VV.AA., *Don Luis Jordana de Pozas. Creador de la Ciencia Administrativa*, Facultad de Derecho: Servicio de Publicaciones, Madrid, 2000.
- VV.AA., *Fraude y corrupción en la Administración pública*, vol. III, Salamanca, 2003.
- VV.AA., *Ética de las profesiones jurídicas: estudios sobre deontología*, Universidad Católica San Antonio, Murcia, 2003b.
- VV.AA., *Jornadas sobre ética pública en el ámbito local*, Fundacio Carles Pi i Sunyer d'estudis autonòmics i locals, Barcelona, 2003c.
- WALKER, D.M., *Answers the Question: What's in a Name?*, United States Government Accountability Office, <http://www.gao.gov> [ref. 19 de diciembre de 2006], 2004.
- WEBER, M., «La política como vocación», trad. de RUBIO LLORENTE, F., en *Max Weber: El político y el científico*, 9ª edición, Alianza Editorial, Madrid, 1987, [conferencia pronunciada, por invitación de la Asociación Libre de Estudiantes de Munich en 1919 y publicada con adaptaciones por primera vez en el mismo año].
- WEI, S., «La corrupción en el desarrollo económico: ¿Lubricante beneficioso, molestia menor y obstáculo importante?» trad. de SÁNCHEZ RONTOMÉ, G., *GAPP*, nº 21, 2001, [presentado originalmente en el Grupo de Trabajo sobre la Integridad en el sistema de

Gobierno en Asia, organizado por el Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas y en el Capítulo de Tailandia de Transparencia Internacional, que tuvo lugar en Bangkok, del 29 de junio al 1 de julio de 1998]

YELO MOLINA, A., «El control financiero en relación con la organización administrativa», en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, *op. cit. bib.*, 1995.

YTURRIAGA FERNÁNDEZ, M.C., «El control financiero de los ingresos tributarios», *PGP*, nº 11, 1993.

ZARZALEJOS, J.A., «Descripción del fenómeno de la corrupción», en VV.AA., *op. cit. bib.*, 1996.

