

## CAPÍTULO QUINTO DERECHO COMPARADO

I.	Canadá . . . . .	204
1.	Control interno ( <i>Financial Administration Act</i> ) . . . . .	205
2.	Control externo ( <i>Auditor General Act</i> ) . . . . .	210
II.	España . . . . .	216
1.	Fiscalización interna . . . . .	218
2.	Régimen disciplinario español . . . . .	222
3.	Fiscalización externa (El Tribunal de Cuentas) . . . . .	228
III.	Francia . . . . .	248
1.	Control interno . . . . .	248
2.	Decreto 62-1587, del 29 de diciembre de 1962, que contiene el Reglamento General sobre la Contabilidad Pública . . . . .	249
3.	El Tribunal de Cuentas ( <i>Cour des Comptes</i> ) . . . . .	252
4.	Código de las Jurisdicciones Financieras ( <i>Code des Juridictions Financières</i> ) . . . . .	252
5.	El Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera .	258
IV.	La experiencia latinoamericana en materia de fiscalización	259
1.	Argentina . . . . .	259
2.	Brasil . . . . .	260
3.	Costa Rica . . . . .	261
4.	Perú . . . . .	262
	5. Consideraciones finales . . . . .	262

## CAPÍTULO QUINTO

### DERECHO COMPARADO

We the People of The United States, in order to form a more perfect union, establish justice, insure domestic tranquillity, provide for the common defence, promote the general welfare, and secure the blessing of Liberty to ourselves and our posterity, do ordain and establish this Constitution for the United States of America.

Preámbulo de la *Constitución de Estados Unidos de 1789*

En este apartado estudiaremos la fiscalización interna y externa en otros países. El propósito fundamental radica en considerar las soluciones que otras naciones han encontrado a los problemas relacionados con el control de la administración.

Lo anterior implica un ejercicio de derecho comparado. Para los propósitos de este capítulo entenderemos por derecho comparado aquella rama general del derecho que tiene por objeto el examen sistematizado del derecho positivo vigente en los diversos países, ya con carácter general o en algunas de sus instituciones para establecer analogías y diferencias.<sup>223</sup> Además, este estudio es necesario en nuestra investigación, debido a la fuerte influencia que el derecho extranjero ejerce en la materia de fiscalización de la administración pública.

Nos enfocaremos a tres países: España, Francia y Canadá, cada uno con un propósito fundamental. El caso español porque las instituciones jurídicas de esa nación estuvieron vigentes en nuestro país durante tres-

<sup>223</sup> Cfr. Sirvent Gutiérrez, Consuelo y Villanueva Colín, Margarita, *Sistemas jurídicos contemporáneos*, México, Oxford University Press-Harla, 1996, p. 2.

cientos años; Francia porque es la nación que más influencia a ejercido en nuestro derecho administrativo y Canadá por las características de la oficina del auditor general.

No podemos dejar de mencionar que nosotros nos pronunciamos en contra de la recepción acrítica de cualquier institución jurídica extranjera, estimamos que podemos aprender de las soluciones que se han dado en otros países a los grandes temas del derecho, sin embargo, es nuestra convicción que ese aprendizaje debe sustentarse en un conocimiento profundo de nuestras propias instituciones jurídicas.

También debemos acotar que no pretendemos hacer un catálogo de normas relacionadas con la fiscalización en esos países, sólo deseamos establecer líneas generales de comparación.

## I. CANADÁ

En 1982 se expidió la *Constitution Act* que es la constitución vigente en ese país. Canadá es una monarquía constitucional, la cabeza del Estado es la reina de Canadá (la soberana inglesa); el gobernador general representa a la reina y es elegido por ella con el consejo del primer ministro. El primer ministro es la cabeza del gobierno, normalmente es un miembro de la Cámara de los Comunes y es el líder del partido con mayores escaños en el Parlamento. Es nombrado de forma automática por el gobernador general de entre los miembros del partido mayoritario. El Parlamento se compone de la Cámara de los Comunes y el Senado; el órgano judicial se integra por la Suprema Corte de Canadá, la Corte Federal de Canadá y la Corte de Impuestos. En el área del Ejecutivo, que ejerce el primer ministro se encuentran: la oficina del primer ministro, los ministerios y departamentos federales y la oficina del consejo privado. Este país encarga al Poder Judicial la resolución de los litigios administrativos, esto es, pertenece al esquema judicialista.

En la Constitución de 1982, sección 53, se establece que los proyectos de ley para presupuestar cualquier parte de los ingresos públicos o para imponer cualquier impuesto o contribución se debe originar en la Cámara de los Comunes.

Las normas de fiscalización interna y externa se encuentran principalmente en dos documentos: *Financial Administration Act* y *Auditor's General Act*.

### 1. Control interno (*Financial Administration Act*)

Esa acta se titula: “Acta para proveer a la administración financiera del gobierno de Canadá, el establecimiento y mantenimiento de las cuentas de Canadá y el control de las empresas del Estado”. Esa Acta debe citarse como: *The Financial Administration Act. R.S., c. F-10, S.1.* Ese documento cuenta con un apartado de interpretación en el que define una serie de conceptos contenidos en el Acta. Además es un documento amplio, por lo que sólo citaremos aquellas partes que sean importantes para nuestro estudio.

Dicha acta define al auditor general de Canadá, como el funcionario nombrado en términos de la subsección 3(1) del acta del auditor general. Al conjunto de todo el dinero público en depósito del cobrador general, se le llama “*Consolidated Revenue Funds*”. El año fiscal abarca el periodo que inicia el 1º. de abril en un año y termina el 31 de marzo del año próximo. También, define al dinero público como todo el dinero que pertenece a Canadá recibido o recolectado por el cobrador general o cualquier otro funcionario público en su calidad oficial o cualquier persona autorizada para recibir o recolectar ese dinero, que incluye: a) las obligaciones e ingresos de Canadá; b) el dinero prestado a Canadá o recibido a través de la emisión o venta de títulos; c) el dinero recibido o recolectado para o en nombre de Canadá, y d) todo el dinero que paga, recibe y recolecta un funcionario público bajo o a través de cualquier acta ley), fideicomiso, tratado, tarea o contrato, desembolsado para un propósito específico contenido en esa acta, fideicomiso, tratado, tarea o contrato.

Dentro de los funcionarios públicos se incluye a los ministros de la corona y cualquier persona empleadas en el servicio público de Canadá. También se define a los agentes contables como los nombrados en términos de la parte IV del Acta e incluye al Banco de Canadá.

El Gobernador cuenta con amplias facultades para modificar los planes o programas, agregarles ministerios, empresas estatales y matrices de empresas estatales.

Por otra parte, hay una Junta del Tesoro o Ministerio de Hacienda (*Treasury Board*), que forma parte del comité del consejo privado de la reina para Canadá, presidido por un presidente nombrado por la comisión. Esa Junta o Ministerio de Hacienda se integra con un presidente, el ministro del consejo privado de la reina, cuatro miembros del consejo privado de la reina propuestos por el gobernador en junta del consejo y

miembros alternativos del consejo privado de la reina propuestos por el gobernador en junta del consejo para ocupar el lugar de los miembros de la Junta.

En materia de procedimientos la Junta del Tesoro o Ministerio de Hacienda, está sujeta al contenido del Acta de Administración Financiera, a las directrices del gobernador en junta de consejo, además, puede establecer sus propias reglas y procedimientos.

El presidente de la Junta del Tesoro tiene estas obligaciones: a) administrar la oficina; b) presidir las reuniones, y c) en los recesos de la Junta, ejercer sus poderes y funciones, como lo señale la Junta con la aprobación del gobernador en reunión de consejo.

La Junta del Tesoro o Ministerio de Hacienda contará con un secretario nombrado por el gobernador en reunión de consejo, quien ejercerá las funciones que le asigne la Junta y tendrá rango y atribuciones de un director general de ministerio. Además, la Junta tendrá un contralor general de Canadá, quien ejercerá las funciones que le asigne la Junta, tendrá rango y atribuciones de director general de ministerio.

En términos de la sección 7(1) la Junta del Tesoro actuará por el consejo privado de la reina, en las siguientes materias: a) la política administrativa general del servicio público de Canadá; b) la organización del servicio público de Canadá o una parte de él, y la determinación y control de sus sistemas; c) la gestión financiera incluyendo presupuestos, gastos, compromisos financieros, cuentas, cuotas o cargos para la provisión de servicios o el uso de medios, arrendamientos, licencias, arrendamientos financieros, ingresos por la venta de propiedad y procedimientos a través de los cuales los ministros administren y registren los ingresos recibidos o por cobrar de cualquier fuente; d) la revisión de los planes y programas de gasto anual y los de término superior de los ministerios, y la determinación de las prioridades respecto a ellos; d.1) la administración y desarrollo del territorio, tal como se define al territorio de Canadá en la subsección 24(1) del Acta de Encuestas sobre el Territorio de Canadá, e) la administración del personal en el servicio público de Canadá; e.1) los términos y condiciones de empleo de las personas nombradas por el gobernador en reunión de consejo, y f) las demás materias que le señale el gobernador en reunión de consejo.

Además, la Junta del Tesoro o Ministerio de Hacienda, por acuerdo del gobernador en reunión de consejo, puede ejercer los poderes contenidos

dos en las siguientes leyes: The Public Service Superannuation Act, The Candian Forces Superannuation Act, The Defense Services Pension Continuation Act, Chapter D-3 of Revised Statutes of Canada, 1970, Parts I and II of The Royal Canadian Mounted Police Superannuation Act, chapter R-10 of the Revisited Statutes of Canada, 1970 y las previsiones de ley sobre cualquier materia, respecto de las cuales la Junta pueda actuar en términos de la subsección 1, como lo especifique el gobernador en reunión de consejo. Además, el gobernador en reunión de consejo puede autorizar a la Junta del Tesoro para que ejerza cualquiera de sus atribuciones en términos de las sección 41 o la subsección 122(1) o (6), especificando las circunstancias de su ejercicio.

La Junta del Tesoro prescribe la manera y forma en la que se llevarán las cuentas de Canadá o de varios ministerios y puede ordenar a cualquier persona que reciba, administre o desembolse dinero público que mantenga cualquier libro, registro o cuenta que considere necesaria. Además, puede requerir de cualquier funcionario público o agente de su majestad cualquier cuenta, devolución, declaración, reporte o información que la Junta considere necesarias para el debido cumplimiento de sus obligaciones. Igual, puede exigir a cualquier funcionario público o agente de su majestad que proporcionen a un ministerio con la información sobre cualquier cuenta, devolución, registro, declaración, documento o informe que se requiera: a) para localizar a cualquier persona para cobrar una deuda de su majestad en beneficio de Canadá o b) para iniciar una deuda de su majestad en derecho de Canadá o de una provincia en relación con cualquier suma que se deba pagar a su majestad en derecho de Canadá.

La Junta del Tesoro puede formular normas: a) para asegurarse una efectiva coordinación administrativa de funciones y servicios entre y dentro de los ministerios; b) para establecer normas generales de actuación administrativa y respecto de la evaluación de las funciones de partes del servicio público de Canadá en términos de esas normas; c) respecto de la recolección, manejo, administración y contabilización de dinero público; d) respecto de los registros de propiedad pública; d.1) respecto de los pagos a los empleados o ex empleados y los términos y condiciones de esos pagos; e) para los propósitos de cualquier previsión del Acta de Administración Financiera que contemple obligaciones a cargo de la Junta del Tesoro, y f) para cualquier propósito necesario para la eficiente administración del servicio público de Canadá.

Entre los poderes y funciones de la Junta del Tesoro, relacionadas con la administración de personal, están: a) determinar las necesidades de recursos humanos en el servicio público y proveer para la asignación y adecuado uso de los recursos humanos dentro del servicio público; b) determinar las necesidades de capacitación y desarrollo de personal en el servicio público y fijar los términos y condiciones para que pueda llevarse a cabo; c) tomar medidas para catalogar a los empleados y puestos en el servicio público; d) determinar y regular el pago de cualquier persona empleada en el servicio público que tenga derecho por los servicios prestados, las horas de trabajo y licencias de esas personas o cualquier materia relacionada; e) determinar los premios que se pueden hacer a las personas empleadas en el servicio público por la destacada realización de sus tareas, por otros meritos en relación con su trabajo, invenciones o sugerencias prácticas de mejora; f) establecer normas de disciplina en el servicio público y prescribir las multas financieras y otras penas, incluyendo la conclusión del empleo y suspensión, que se puede aplicar por las faltas de disciplina o mala conducta, y las autoridades, circunstancias o maneras por las cuales esas penas deben ser aplicadas, variadas o anuladas en todo o en parte; g) proveer para la terminación del empleo, o sobre la baja de categoría a la tasa más baja de paga, por razones de falta de disciplina o mala conducta, de las personas empleadas en el servicio público, y establecer la autoridad, circunstancias y manera por las cuales esas medidas deben ser tomadas, variadas o anuladas en todo o en parte; g.1) proveer a la terminación de un trabajador o patrón a quien la oferta de empleo se la haya hecho como resultado de una transferencia a cualquier trabajo; h) determinar y regular los pagos que se hagan a las personas empleadas en el servicio público a manera de reembolso por viajes u otros gastos y por asignaciones respecto de gasto y condiciones de despido de sus empleos; h.1) sujeta al Acta de Equidad en el Empleo, establecer políticas y programas respecto de la implementación de la equidad en el servicio público, y i) proveer, cuando la Junta del Tesoro lo estime necesario para el efectivo manejo de personal en el servicio público, para otras materias incluyendo términos y condiciones de empleo.

Un aspecto importante se regula en la sección 4 del Acta puesto que establece que “disciplinary action against, and termination of employment or demotion of, any person pursuant to paragraph (2)(f) or (g) shall be for cause”. Lo que implica que cualquier acción disciplinaria

que tenga como consecuencia la terminación del empleo o la degradación de puesto, debe sustentarse en una causa.

Además, la Junta del Tesoro puede autorizar a un subdirector cabeza de un ministerio o a un funcionario jefe ejecutivo de cualquier parte del servicio público, sujeto a las condiciones y directivas de la Junta, para que ejerza y realice cualquiera de los poderes y funciones de la Junta en relación con la administración de personal en el servicio público y puede revisar, revocar o restituir la autoridad otorgada.

Establece un ministerio de Finanzas, cuyo titular dirigirá el ministerio, administrará el Fondo Consolidado de Ingresos y supervisará, controlará y dirigirá todas las materias relacionadas con los asuntos financieros de Canadá que no estén asignados por la Ley a la Junta o a otro ministro.

Ningún pago puede hacerse con cargo al Fondo de Ingresos Consolidado sin la autorización del Parlamento.

Las asignaciones presupuestales no pueden variarse sin autorización de la Junta. Además, se establece un control departamental de asignaciones, que ejerce el subdirector cabeza de ministerio u otra persona, para asegurarse un adecuado sistema de control interno y auditoría, para que las asignaciones otorgadas a esa división no sean excedidas. Esos funcionarios se encargan de controlar los compromisos. Además, el ministro competente puede solicitar la opinión de la Junta, enviándole cualquier requisición para que ésta ordene que se realice el pago o se rechace.

Ningún pago se debe hacer en el servicio público de Canadá si no cuenta con el vale o certificado requerido y está autorizado por el subdirector del ministerio competente o por cualquier persona autorizada de ese ministerio. Además, la Junta puede establecer políticas y procedimientos a seguir para la autorización y verificación que se requiera.

El gobernador en el consejo puede nombrar registradores y agentes fiscales que se encargarán del registro y servicio, respectivamente, de los préstamos que aquél prescriba. El ministerio deberá tener un sistema de libros y registros que muestren todo el dinero autorizado por el Parlamento en préstamos. Por otra parte, cada agente fiscal o registrador debe entregar al ministerio la contabilidad en tal forma y términos que contenga la información que éste prescriba de todas las transacciones como agente fiscal o registrador.

La parte VI del Acta se ocupa de la contabilidad pública. En ésta se establece que, sujeto a las regulaciones de la Junta del Tesoro, el admi-

nistrador general puede llevar la contabilidad de tal manera que muestre: a) los gastos hechos en cada asignación; b) los ingresos de Canadá, y c) otros pagos realizados dentro del Fondo de Ingresos Consolidado. Las cuentas de Canadá se deben llevar en moneda canadiense. El administrador general deberá preparar un informe de las cuentas públicas para cada año fiscal y el presidente de la Junta del Tesoro debe enviarlo en o antes del 31 de diciembre del año siguiente a la Cámara de los Comunes. Si esa Cámara no está reunida, dentro de los quince días siguientes a que esa Cámara esté reunida.

Las cuentas públicas deben contener: a) el estado de las transacciones financieras del año fiscal, los gastos e ingresos de Canadá para el año fiscal, y el activo y deudas de Canadá; b) las responsabilidades contingentes de Canadá; c) la opinión del auditor general de Canadá, y d) otras cuentas e información relacionada con el año fiscal cuando lo considere necesario el presidente de la Junta del Tesoro y el ministro para presentar correctamente las transacciones y la posición financiera de Canadá.

Con el propósito de guardar la contabilidad de Canadá y preparar las cuentas públicas, el administrador general puede enviar notificación a cada ministerio competente pidiéndoles sus registros, estados de cuenta y otra información que se especifique en la notificación.

El Acta también prevé la responsabilidad civil y las ofensas en que incurren quienes administren dinero público, a los responsables de una ofensa se les impone una multa de 5,000 dólares y prisión por un término que no puede exceder de cinco años. Los que acepten sobornos son responsables de una ofensa y procesables, serán condenados a una multa que no excederá de tres veces la cantidad ofrecida o aceptada y a cinco años de prisión.

También establece reglas relacionadas con las empresas públicas y sus matrices. Señala que cada matriz de empresas del Estado que tenga cuatro o más directores deberá establecer un comité de auditoría.

## *2. Control externo (Auditor General Act)*

El Acta del auditor general se titula “Acta respeto de la Oficina del auditor general de Canadá y el desarrollo sustentable.1995, c. 43, s.1”. y se debe citar como “*Auditor General Act 1976-77, c. 34, s.1*”. Ese documento también cuenta con un apartado de interpretación. Las normas más importantes son:

La subsección 3.1 que se refiere al nombramiento y ocupación de la oficina del auditor general de Canadá, este funcionario es nombrado por el gobernador en el consejo, por un término de diez años. El auditor general puede ser removido por el gobernador en consejo con las opiniones del Senado y la Cámara de los Comunes. No obstante, ese funcionario cesa en su cargo al llegar a la edad de sesenta y cinco años.

La subsección 4.1 que establece que el auditor general devengará un sueldo igual al de juez *puisne* de la Corte Suprema de Canadá. Además, se le otorgarán beneficios de jubilación en términos del Acta de Jubilación del Servicio Público.

Sus funciones son: de examen como auditor de las cuentas de Canadá, incluyendo aquéllas relacionadas con el Fondo de Ingresos Consolidado (tesoro canadiense) y como tal hará sus exámenes e investigaciones cuando lo considere necesario para estar en posibilidad de informar como le requiere esa Acta.

Examina los estados financieros para incluirlos en las cuentas públicas, y otros estados de cuenta que el presidente de la Junta del Tesoro o el Ministro de Finanzas pueden presentarle para auditar, y expresará su opinión acerca de si ellos presentaron información bastante, de acuerdo con las políticas de contabilidad establecidas por el gobierno federal y con base en esa o la del año precedente, junto con cualquier reserva que pueda tener.

En términos de la sección 7, el auditor general rinde informes anuales y adicionales a la Cámara de los Comunes. 1. Deberá informar anualmente a la Cámara de los Comunes y puede hacer, además, cualquier informe especial hecho bajo la subsección 8(1) o 19(2) y el reporte al comisionado señalado en la subsección 23(2), no podrá hacer más de tres informes adicionales en cualquier año a la Cámara de los Comunes: a) sobre el trabajo de su oficina y b) sobre si recibió toda la información y explicaciones que requirió. Además, cada informe del auditor general bajo la subsección 1 llamará la atención sobre cualquier asunto que considere significativo y de una naturaleza que deba interesar a la Cámara de los Comunes, incluido cualquier caso en que él observe que: a) las cuentas no han sido fielmente y debidamente sustentadas o el dinero público no se ha justificado totalmente para un pago, dónde lo requiriera la ley, en el Fondo de Ingresos Consolidado; b) no se han mantenido los archivos esenciales o las reglas y procedimientos aplicados han sido insuficientes para salvaguardar y controlar la propiedad pública, para asegurar una

efectiva comprobación, recaudación y apropiada asignación de los ingresos y asegurar que los gastos se han hecho sólo como autorizado; c) que el dinero se gastó de la manera que señaló el Parlamento; d) que el dinero se gastó sin la esperada consideración a la economía o eficacia; e) no se han establecido los procedimientos satisfactorios para medir e informar la efectividad de los programas donde esos procedimientos pudieran ser apropiada y razonablemente implementados; o f) el dinero se gastó sin la debida consideración a los efectos en el medio ambiente en el contexto del desarrollo sustentable.

Cada informe anual del auditor general a la Cámara de los Comunes será presentado al presidente de la Cámara de los Comunes el o antes del 31 de diciembre del año a que se refiere el informe y el presidente de la Cámara de los Comunes pondrá ese informe, inmediatamente después de recibirlo, a consideración de la Cámara de los Comunes, o, si esa Cámara no está reunida, en cualquiera de los primeros quince días, cuando esa Cámara se reúna después de que el presidente lo haya recibido.

Notificación de informes adicionales al presidente y presentación en la Cámara de los Comunes (4). Cuando el auditor general proponga hacer un informe adicional, lo notificará por escrito al presidente de la Cámara de los Comunes el asunto o materia del informe propuesto. Cada informe adicional del auditor general a la Cámara de los Comunes hecha bajo la subsección (1) se someterá a la Cámara de los Comunes treinta días después de la notificación de su envío en términos de la subsección (4) o en un período más largo especificado en la notificación y el presidente de la Cámara de los Comunes pondrá tal informe inmediatamente después de recibirlo ese ante la Cámara de los Comunes o, si esa Cámara no está reunida, dentro de los primeros quince días en que esa Cámara se reúna después de que el presidente lo haya recibido. 1976-77, c. 34, s. 7; 1994, c. 32, s. 1 y 2; 1995, c. 43, s. 3.

El auditor general puede hacer un reporte especial a la Cámara de los Comunes en cualquier materia de importancia apremiante o de urgencia que, en su opinión, no deba diferirse hasta la presentación del próximo informe. Cada informe especial del auditor general a la Cámara de los Comunes hecha bajo la subdivisión (1) o 19(2) se someterá al presidente de la Cámara de los Comunes, quien lo pondrá inmediatamente después de recibirlo, ante la Cámara de los Comunes, o si esa Cámara no está reunida, al día siguiente de que la Cámara de los Comunes se reúna. 1976-77, c. 34, s. 8; 1994, c. 32, s. 3.

El auditor general debe a) hacer un examen de las cuentas y registros de cada funcionario cuando lo estime necesario, y otros exámenes de las transacciones de un funcionario cuando el Ministro de Finanzas lo pueda requerir, y b) participar en la destrucción de cualquier reembolso o cancelación de títulos o reservas inutilizadas de títulos autorizadas para ser destruidas en términos del Acta de Administración Financiera, cuando por su magnitud sea requerido por el Ministro de Finanzas, y puede, por acuerdo con un funcionario, mantener la custodia y control, juntamente con ese oficial, títulos cancelados o inutilizados. 1976-77, c. 34, s. 9.

Siempre que el auditor general observe que se ha retenido inapropiadamente dinero público por cualquier persona, informará inmediatamente al presidente de la Junta del Tesoro las circunstancias del caso. 1976-77, c. 34, s.10.

Investigación y Reporte 11. El auditor general puede investigar sobre cualquier materia relacionada con los asuntos financieros de Canadá, la propiedad pública, o reportar sobre cualquier persona u organización que haya recibido ayuda financiera del gobierno de Canadá o que busque ayuda financiera del gobierno de Canadá, si en su opinión tal investigación no interfiere con sus responsabilidades primarias y el gobernador en consejo se lo pide. 1976-77, c. 34, s. 11.

Además, el auditor general puede aconsejar a los funcionarios competentes y a los empleados en el servicio público de Canadá sobre los asuntos descubiertos en sus exámenes y, en particular, puede llamar la atención de los funcionarios y empleados de la Junta del Tesoro encargados del negocio. 1976-77, c. 34, s. 12.

Excepto que cualquier otra Acta del Parlamento expresamente se refiera a esta subsección, el auditor general debe permitir el libre acceso en el tiempo conveniente a la información que se relaciona con el desempeño de sus responsabilidades, también tiene derecho a requerir y recibir de los miembros del servicio público de Canadá la información, reportes y explicaciones que estime necesarias para ese propósito.

Para llevar a cabo sus deberes más eficazmente, el auditor general puede colocar a cualquier persona empleada en su oficina en cualquier departamento y el departamento debe proveer acomodo necesario en la oficina para esa persona.

El auditor general requerirá a cada persona empleada en su oficina que examine cuentas de un departamento o de una empresa del Estado,

nombrada en términos de esta Acta, que cumpla con cualquier medida de seguridad aplicable y que tome cualquier juramento de guardar secreto exigido por las personas empleadas en ese departamento o empresa del Estado.

Investigaciones (4). El auditor general puede examinar sobre juramento a cualquier persona en cualquier materia correspondiente a las cuentas sujetas a su competencia y para los propósitos de tal examen el auditor general puede ejercer todo los poderes de un comisionado bajo la parte I del Acta de Investigaciones. 1976-77, c. 34, s.13.

Dependencia de los informes de auditoría de empresas del Estado 14. 1) no obstante el contenido de las subsecciones 2) y 3), en el orden de cumplir con sus responsabilidades como auditor de las cuentas de Canadá, el auditor general puede depender del informe del auditor debidamente designado de una empresa del Estado o de cualquier subsidiaria de una empresa del Estado.

El auditor general puede pedir a una empresa del Estado que obtenga y le proporcione la información y explicaciones de sus directores, funcionarios, empleados, agentes o auditores presentes o pasados, o de cualquiera de sus subsidiarias como sea necesario, en su opinión, para cumplir con sus responsabilidades como auditor de las cuentas de Canadá.

Si, en la opinión del auditor general, una empresa del Estado, en la contestación a una petición hecha bajo la subdivisión 2), no proporciona cualquiera o suficiente información o explicaciones, puede informar al gobernador en el consejo, que puede acto seguido dirigirse a los funcionarios de la empresa para obtener la información y explicaciones que requiere el auditor general y darle acceso a los archivos, documentos, libros, cuentas y vales de la empresa o de cualquiera de sus subsidiarias, que en la opinión del auditor general, sea necesaria para desempeñar sus responsabilidades como el auditor de las cuentas de Canadá. 1976-77, c. 34, s. 14.

El personal del auditor general 15. 1) Los funcionarios y empleados necesarios que le permitan al auditor general realizar sus deberes se nombrarán de acuerdo con el Acta de Empleo en el Servicio Público.

El auditor general puede contratar servicios profesionales, sujeto a cualquier otra acta del Parlamento o hecha bajo cualquier regulación, sin la aprobación de la Junta del Tesoro, dentro de las limitaciones monetarias establecidas para su oficina en las actas apropiadas.

El auditor general puede ejercer y realizar, sujeto a los términos, condiciones y directivas de la comisión de Servicio Público, los poderes, deberes y funciones de la comisión de Servicio Público reguladas en el Acta de Empleo en el Servicio Público; y poderes, deberes y funciones de la comisión relacionados con la apelaciones contenidos en la sección 21 del Acta y de investigación contenidas en la sección 34 de la misma.

El auditor general puede suspender del ejercicio de sus funciones a cualquier persona empleada en su oficina. 1976-77, c. 34, s. 15; 1992, c. 54, s. 79.

El auditor general debe, de acuerdo con el Acta de Empleo en el Servicio Público, nombrar a un funcionario mayor llamado el comisionado del ambiente y desarrollo sustentable que informara directamente al auditor general.

Los deberes de comisionado son 2: ayudar al auditor general en los deberes que se relacionen con el ambiente y el desarrollo sustentable. 1995, c. 43, s. 4.

Sobre las personas empleadas en su oficina, el auditor general está autorizado para ejercer los poderes, obligaciones y funciones de la Junta del Tesoro en términos del Acta de Administración Financiera en la parte que se relaciona con la administración del personal, incluida la determinación de los términos y condiciones de empleo y la responsabilidad de las relaciones entre el patrón y el empleado, dentro de los términos del párrafo 7(1)(e) y las secciones 11 a 13 de esa Acta. 1976-77, c. 34, s. 16.

El auditor general puede designar a un miembro mayor de su personal para firmar en su nombre cualquier opinión que le exigen que dé y cualquier informe, de otra manera que su informe anual en las declaraciones financieras de Canadá hechas de acuerdo con la sección 64 del Acta de Administración Financiera y sus reportes a la Cámara de los Comunes bajo esa Acta, y cualquier miembro que firme así una opinión o un reporte indicará bajo su firma su puesto en la oficina del auditor general y el hecho de que está firmando en nombre del auditor general. 1976-77, c. 34, s. 19.

El auditor general cuenta con autonomía presupuestaria, puesto que esta facultado para preparar anualmente un presupuesto con las sumas que requerirá le proporcione el Parlamento para el pago de los sueldos, concesiones y gastos de su oficina durante el año fiscal subsiguiente.

El auditor general puede hacer un informe especial a la Cámara de los Comunes en caso de que las cantidades proporcionadas a su oficina en el

presupuesto presentado al Parlamento sean, en su opinión, inadecuadas para permitirle cumplir debidamente con las responsabilidades de su oficina. 1976-77, c. 34, s. 20.

Un importante acierto es la fiscalización de la Oficina del auditor general, que estará a cargo de un auditor certificado nombrado por la Junta del Tesoro, quien examinará los recibos y desembolsos de la Oficina del Auditor General e informará el resultado de sus exámenes anualmente a la Cámara de los Comunes.

Cada informe a los que se refiere la subsección (1) se presentará al presidente de la Junta del Tesoro el o antes del 31 de diciembre del año a que se refiere el informe y el presidente de la Junta del Tesoro, a su vez, pondrá tal informe ante la Cámara de los Comunes dentro de quince días después de recibirlo o, si esa Cámara no está reunida, en cualquiera de los primeros quince días siguientes a que la Cámara de los Comunes esté reunida. 1976-77, c. 34, s. 22.

Como se advierte los poderes conferidos al auditor general de Canadá constituyen una herramienta que permite una adecuada fiscalización de los recursos públicos.

## II. ESPAÑA

España es una monarquía constitucional, en la que el rey ejerce las funciones de jefe de Estado; las Cortes Generales integradas por el Congreso de los Diputados y el Senado, elaboran las leyes. La función judicial recae en la Audiencia, los Tribunales ordinarios, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Por último, el Ejecutivo corresponde al presidente, al vicepresidente y a los ministros.

La administración española se integra por el rey y el Consejo de Ministros, que a su vez está compuesto por el presidente, el vicepresidente y los ministros, y es un órgano colegiado que realiza funciones normativas, económicas, políticas, ejecutivas y organizativas; además, existen comisiones delegadas del gobierno con funciones de coordinación, preparación y estudio de los asuntos específicos y de resolución de las materias a ellos asignadas. El presidente del gobierno dirige y coordina las funciones de los demás ministerios, el vicepresidente ejerce las tareas que le asigna el presidente, además, puede ser titular de un ministerio.

En materia de fiscalización, la Constitución española de 1978, publicada en el *Boletín Oficial Español* del 29 de diciembre de 1978, en su artículo 9o., numeral 3o., establece el principio de responsabilidad de los poderes públicos. Como se advierte esa obligación a cargo del Estado, de responsabilizarse, constituye uno de los ejes motrices en torno al cual gira el sistema de control y rendición de cuentas.

El artículo 31, numeral 2o., establece que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. La equidad presupuestal, su programación y operación se llevarán a cabo atendiendo a la eficiencia y economía, que constituyen importantes elementos de control; esta norma se liga con el artículo 134, que regula lo relacionado con el presupuesto, y señala en sus numerales:

1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.
2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.
3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.
4. Si la Ley de Presupuestos no se aprueba antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.
5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.
6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.
7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Precepto que recoge aquellos principios que menciona María de la Luz Mijangos Borja.<sup>224</sup>

En el artículo 103 se establecen los principios generales de la administración pública española. Así señala en los numerales:

<sup>224</sup> Véase capítulo cuarto, numeral I.2.

1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. 2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley. 3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.

Precepto trascendente en materia de fiscalización, porque deja en claro que el sometimiento de la administración a la ley y al derecho, lo que amplía el margen de control de los órganos administrativos, pues se debe velar porque su actuación se encause adecuadamente por los carriles institucionales que proporcionan la ley y el derecho, lo que cierra márgenes al acto discrecional.

El artículo 131 se relaciona con la planeación, en los numerales “1. El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”. De su contenido se desprende que: la atribución de planificación no es obligatoria sino potestativa, por el uso del verbo “podrá”; en la planeación deberá considerar las necesidades colectivas y el equilibrio y armonía del desarrollo regional y sectorial, estimulando el crecimiento de la renta y la riqueza y su justa distribución, elementos que constituyen indicadores para controlar la actividad planificadora del gobierno.

### *1. Fiscalización interna*

#### *La Intervención General de la Administración del Estado*

El control financiero de la administración puede ser de carácter previo o de carácter sucesivo, y también exterior o interior a las mismas. Órganos de control en España en esta materia son: 1. Intervención General de la Administración del Estado, con sus intervenciones delegadas en ministerio y organismos autónomos, que realizan fundamentalmente control previo de carácter interno, así como control financiero posterior a la

función interventora que, en desarrollo del Real Decreto legislativo 1091/1988, del 23 de septiembre, aprobando la Ley General Presupuestaria, establece el Real Decreto 2188/1995, del 28 de diciembre. El Real Decreto 405/1996, del 1 de marzo reorganiza dicha intervención; otro órgano de fiscalización es el Tribunal de Cuentas, del que nos ocuparemos en otro apartado.<sup>225</sup>

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), tiene a su cargo las funciones y competencias relacionadas con las tareas de: a) Control interno mediante el ejercicio de la función interventora y de control financiero, en términos de los artículos 16, 17 y 18 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria y el Real Decreto 2188/1995, del 28 de diciembre, modificado por el Real Decreto 339/1998, del 6 de marzo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la IGAE; b) Dirección y gestión de la contabilidad pública, de acuerdo con los artículos 125 y 126 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria; c) La formación de las cuentas económicas del sector público de acuerdo con los artículos 126 y 139 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria; d) Asesoría a los órganos de gestión derivado de sus funciones de control; e) Operación de la información económico-financiera por sus funciones contables y de control; f) Relación con las Haciendas Territoriales para que la información contable cumpla lo establecido en el artículo 126 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria; g) Auxilio y colaboración con la administración de justicia en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos de carácter económico; h) Planificar, diseñar y ejecutar la política informática de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, el soporte informático de las actividades y de asesoría, coordinación e instrumentación de los proyectos informáticos de sus órganos.

La IGAE desempeña sus funciones y competencias a través de su estructura central, de los siguientes órganos y dependencias: a) Intervención General de la Defensa y Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa; b) Intervención General de la Seguridad Social; c) Intervenciones delegadas en los departamentos ministeriales y en determinados órganos directivos; d) Intervenciones delegadas en los organismos públicos y otras entidades del sector público estatal; e) Intervenciones delegadas Regionales y Territoriales; f) Intervención delegada en la Dirección

<sup>225</sup> Cfr. Martín Mateo, Ramón, *Manual de derecho administrativo*, 19a. ed., España, Trivium, 1998, p. 192.

General del Tesoro y Política Financiera; g) Intervención delegada en la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas; h) Intervenciones delegadas en las representaciones de España en el exterior.

A las Intervenciones delegadas de la Intervención General de la Administración del Estado en los departamentos ministeriales y órganos dependientes, corresponde entre otras, la función de control financiero en los términos, condiciones y alcance que determine la IGAE y las funciones contables que se regulen en la normativa vigente. El control financiero de acuerdo con la normativa que en cada caso resulte aplicable. Y colaborar en la realización de los controles financieros a que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

A las Intervenciones Delegadas Regionales de la IGAE, orgánicamente integradas en las Delegaciones Especiales de Economía y Hacienda, les corresponde, entre otras: ejercer el control financiero, previa designación, en su caso, del interventor general, sobre la actividad de los servicios periféricos de la Administración General del Estado, de los organismos públicos y otras entidades del sector público estatal con sede en el territorio de la comunidad autónoma sobre la que actúan y con competencia que excede del ámbito de una provincia. Realizar, en su caso, los controles financieros a que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso la IGAE. Controlar las operaciones financieras derivadas de las relaciones entre el Estado y las comunidades autónomas, sin perjuicio de las competencias de otros órganos directivos del Departamento. Ejercer el control financiero, previa designación, en su caso del interventor general, sobre la actividad de los servicios periféricos de la Administración General del Estado, organismos públicos y otras entidades del sector público estatal con sede y actuación que no exceda de su ámbito territorial. Participar en la realización de los controles financieros a que se refieren los artículos 17 y 18 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso por la Intervención General de la Administración del Estado. Ejercer las funciones contables que se regulen en la normativa vigente.

La IGAE está integrada por diversos órganos, con rango de subdirección general, los más importantes son:

a) Gabinete técnico, como órgano de apoyo y asistencia inmediata al interventor general de la administración del Estado.

b) Oficina Nacional de Auditoría, a la que le corresponde planificar, programar, ejecutar y dar seguimiento a las actuaciones de control financiero y auditoría del sector público, así como las relativas al control financiero respecto de beneficiarios y entidades colaboradoras por razón de las subvenciones nacionales y las financiadas, total o parcialmente, con cargo a fondos comunitarios. En este último caso desarrollará la coordinación del sistema nacional de control de estos fondos, en el marco de las normas vigentes sobre coordinación de la acción del Estado y su representación en las instituciones de la Unión.

Igualmente, la Oficina Nacional de Auditoría coordinará las actuaciones de control interno financiero permanente de las intervenciones delegadas, así como la realización de control de calidad de las auditorías y demás controles financieros; elaborará y propondrá la modificación de las normas de auditoría del sector público y de las normas técnicas, métodos y procedimientos aplicables al ejercicio de control financiero.

c) La Subdirección General de Intervención y Fiscalización, a la que corresponde coordinar, supervisar y unificar los criterios respecto al ejercicio de control previo de legalidad; ejercer directamente el citado control en los casos en los que las normas atribuyan esta competencia al órgano directivo y el seguimiento de las actuaciones de responsabilidad, iniciadas como consecuencia del ejercicio de las funciones por la IGAE. Asimismo, elabora y proponer la aprobación de las normas e instrucciones precisas para el mejor ejercicio de la función interventora.

d) A la Subdirección General de Coordinación le corresponde promover y mantener las relaciones que se consideren precisas con los órganos de otras administraciones nacionales e internacionales en el ámbito de las competencias de la IGAE, en particular coordinará las unidades de enlace con las Intervenciones Generales de la Seguridad Social y de Defensa, y desarrollar las tareas de coordinación que resulten necesarias en materia de formación y de publicaciones de la IGAE. Asimismo realizará aquellas actuaciones que le encomiende especialmente el interventor general, para unificar el ejercicio de las competencias de la IGAE.

e) A la Subdirección General de Gestión Contable le corresponde actuar como central contable, recabar y preparar las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas y formar la cuenta general del Estado, y darle seguimiento hasta su aprobación final. Asimismo, analiza y da seguimiento a la ejecución de los presupuestos generales del Estado y, en

general, ejerce las funciones que se atribuyan a la IGAE como centro gestor de la contabilidad.

f) La Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad, a la que corresponde elaborar y proponer el proyecto de Plan General de Contabilidad Pública y sus planes parciales o especiales y, en general, ejercer las funciones que corresponden a la IGAE como órgano directivo de la contabilidad pública. También, elabora las especificaciones funcionales del sistema de información contable de la Administración General del Estado y del sistema de contabilidad analítica para las administraciones públicas, así como la elaboración y tramitación de los proyectos de normas contables para las entidades locales a las que se refiere el artículo 184 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

g) La Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público, a la que corresponde elaborar las cuentas económicas de las administraciones y empresas públicas conforme a la metodología que determine la Unión Europea para sus Estados miembros. Asimismo elaborará previsiones, análisis e informes sobre la actuación económico-financiera de los distintos agentes que integran el sector público.

h) Otro órgano es la Subdirección General de Aplicaciones de Contabilidad y Control, la que dirige y coordina los servicios de informática presupuestaria integrados por las Subdirecciones Generales de la Intervención General de la Administración del Estado con competencia en materia informática, el desarrollo y actualización de sistemas de información en materia de contabilidad y control, así como la asistencia y apoyo informático a las unidades de la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones. Otro órgano de fiscalización es la Inspección General del Ministerio de Hacienda (IGMH); su titular será nombrado a propuesta conjunta de los Ministros de Economía y de Hacienda, que ejerce funciones de control en los Ministerios de Economía y de Hacienda.

## 2. *Régimen disciplinario español*

Para Rafael Entrena Cuesta el incumplimiento por los funcionarios de los deberes que les afectan determina su responsabilidad, que puede ser de tres clases: civil, penal y administrativa.<sup>226</sup>

<sup>226</sup> Entrena Cuesta, Rafael, *Curso de derecho administrativo*, 11a. ed., España, Ed. Tecnos, 1995, p. 309.

El régimen disciplinario de los funcionarios de la administración española, se regula en el “Real Decreto 33/1986, del 10 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado”, publicado en el *Boletín Oficial Español* del 17 de enero de 1986, modificado por Ley 31/1991 y el Real Decreto 1085/1990. Esa norma cuenta con dos títulos, 10 capítulos y 51 artículos y tres disposiciones adicionales.

Esa norma establece: “El presente reglamento será de aplicación al personal funcionario comprendido en el artículo 10., 1, de la Ley 30/1984, del 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública”. También señala la separación de vías de responsabilidad administrativa, civil o penal.

Las faltas disciplinarias en que pueden incurrir los funcionarios podrán ser muy graves, graves y leves. Las faltas muy graves son:

- a) El incumplimiento del deber de fidelidad a la Constitución en el ejercicio de la función pública; b) Toda actuación que suponga discriminación por razón de raza, sexo, religión, lengua, opinión, lugar de nacimiento, vecindad, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; c) El abandono de servicio; d) La adopción de acuerdos manifiestamente ilegales que causen perjuicio grave a la administración o a los ciudadanos; e) La publicación o utilización indebida de secretos oficiales así declarados por la ley o clasificados como tales; f) La notoria falta de rendimiento que comporte inhibición en el cumplimiento de las tareas encomendadas; g) La violación de la neutralidad o independencia políticas, utilizando las facultades atribuidas para influir en procesos electorales de cualquier naturaleza y ámbito; h) El incumplimiento de las normas sobre incompatibilidades; i) La obstaculización al ejercicio de las libertades públicas y derechos sindicales; j) La realización de actos encaminados a coartar el libre ejercicio del derecho de huelga; k) La participación en huelgas, a los que la tengan expresamente prohibida por la ley; l) El incumplimiento de la obligación de atender los servicios esenciales en caso de huelga; m) Los actos limitativos de la libre expresión de pensamiento, ideas y opiniones; n) Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas graves en un período de un año.

Las faltas graves son:

- a) La falta de obediencia debida a los superiores y autoridades; b) El abuso de autoridad en el ejercicio del cargo; c) Las conductas constitutivas de

delito doloso relacionadas con el servicio o que causen daño a la administración o a los administrados; d) La tolerancia de los superiores respecto de la comisión de faltas muy graves o graves de sus subordinados; e) La grave desconsideración con los superiores, compañeros o subordinados; f) Causar daños graves en los locales, material o documentos de los servicios; g) Intervenir en un procedimiento administrativo cuando se dé alguna de las causas de abstención legalmente señaladas; h) La emisión de informes y la adopción de acuerdos manifiestamente ilegales cuando causen perjuicio, a la administración o a los ciudadanos y no constituyan falta muy grave; i) La falta de rendimiento que afecte al normal funcionamiento de los servicios y no constituya falta muy grave; j) No guardar el debido sigilo respecto a los asuntos que se conozcan por razón del cargo, cuando causen perjuicio a la administración o se utilice en provecho propio; k) El incumplimiento de los plazos u otras disposiciones de procedimiento en materia de incompatibilidades, cuando no suponga mantenimiento de una situación de incompatibilidad; l) El incumplimiento injustificado de la jornada de trabajo que acumulado suponga un mínimo de diez horas al mes; m) La tercera falta injustificada de asistencia en un periodo de tres meses, cuando las dos anteriores hubieren sido objeto de sanción por falta leve; n) La grave perturbación del servicio; ñ) El atentado grave a la dignidad de los funcionarios o de la administración; o) La grave falta de consideración con los administrados; p) Las acciones u omisiones dirigidas a evadir los sistemas de control de horarios o a impedir que sean detectados los incumplimientos injustificados de la jornada de trabajo.

Las faltas leves son:

- a) El incumplimiento injustificado del horario de trabajo, cuando no suponga falta grave; b) La falta de asistencia injustificada de un día; c) La incorrección con el público, superiores, compañeros o subordinados; d) El descuido o negligencia en el ejercicio de sus funciones; e) El incumplimiento de los deberes y obligaciones del funcionario, siempre que no deban ser calificados como falta muy grave o grave.

Los funcionarios incurrirán en responsabilidad disciplinaria en los sujetos y circunstancias establecidos en el reglamento.

Un aspecto interesante es que los funcionarios que se encuentren en situación distinta de la de servicio activo, pueden incurrir en responsabilidad disciplinaria dentro de sus peculiares situaciones administrativas. En este caso, de no ser posible cumplir la sanción en el momento en que

se dicte la resolución, ésta se hará efectiva cuando la situación lo permita, salvo que haya transcurrido el plazo de prescripción. No podrá exigirse responsabilidad disciplinaria por actos posteriores a la pérdida de la condición de funcionario. Además, señala que la pérdida de la condición de funcionario no libera de la responsabilidad civil o penal.

Un aspecto importante es que ese reglamento sanciona también la autoría intelectual y el encubrimiento.

Las sanciones disciplinarias son: a) Separación del servicio; b) Suspensión de funciones; c) Traslado con cambio de residencia; d) Apercibimiento. La sanción de separación del servicio sólo podrá imponerse por faltas muy graves. Las sanciones de los apartados b) o c) del artículo 14 podrán imponerse por la comisión de faltas graves o muy graves; la sanción de suspensión de funciones impuesta por comisión de falta muy grave, no podrá ser superior a seis años ni inferior a tres, además, no comportará necesariamente pérdida del puesto de trabajo. Las faltas leves sólo podrán ser corregidas con las sanciones que se señalan en los apartados d) o e) del artículo 14, dado que el inciso e) está derogado se entiende que las faltas leves sólo se sancionarán con apercibimiento.

Para imponer sanciones por faltas graves o muy graves, es necesario instruir expediente. En cambio, para la imposición de sanciones por faltas leves no es necesario hacerlo, salvo el trámite de audiencia al inculpado.

La responsabilidad disciplinaria se extingue por: el cumplimiento de la sanción, muerte, prescripción de la falta o de la sanción, indulto y amnistía. Las faltas muy graves prescribirán a los seis años, las graves a los dos años y las leves al mes. La prescripción se interrumpirá por la iniciación del procedimiento, a cuyo efecto la resolución de incoación del expediente disciplinario deberá ser debidamente registrada, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciere paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al funcionario sujeto al procedimiento. Las sanciones impuestas también son susceptibles de prescripción: las relacionadas con faltas muy graves prescribirán a los seis años, las impuestas por faltas graves, a los dos años, y las que se refieren a faltas leves al mes. Además, se regula el indulto por las sanciones disciplinarias.

En estos procedimientos se da intervención al Ministerio Fiscal, cuando la presunta falta puede ser constitutiva de delito o falta penal. El procedimiento para la sanción de faltas disciplinarias se impulsará de oficio en todos sus trámites.

El reglamento regula el inicio del procedimiento, la información reservada previa, a los órganos competentes para ordenar la incoación del expediente disciplinario, además, señalan que en la resolución por la que se inicia el procedimiento se nombrará instructor, que deberá ser un funcionario público perteneciente a un cuerpo o escala de igual o superior grupo al del inculpado, también, previa autorización del subsecretario, cuando la complejidad o trascendencia de los hechos a investigar así lo exija, se nombrará un secretario. La incoación del procedimiento con el nombramiento del instructor y secretario, se notificará al funcionario sujeto a expediente, así como a los designados para ostentar dichos cargos. La recusación y abstención. Adopción de medidas provisionales y, establece que no se podrán dictar medidas provisionales que puedan causar perjuicios irreparables o impliquen violación de derechos amparados por las leyes.

En materia de procedimiento se faculta al instructor para ordenar la práctica de cuantas diligencias sean adecuadas para la determinación y comprobación de los hechos y en particular de cuantas pruebas puedan conducir a su esclarecimiento y a la determinación de las responsabilidades susceptibles de sanción.

El instructor, procederá a recibir declaración al presunto inculpado y a evacuar las diligencias que se deduzcan de la comunicación o denuncia que motivó la incoación del expediente y de lo que aquél hubiera alegado en su declaración.

A la vista de las actuaciones practicadas y en un plazo no superior a un mes, contados a partir de la incoación del procedimiento, el instructor formulará el pliego de cargos, que comprenderá: los hechos imputados, con la expresión de la falta presuntamente cometida y las sanciones que puedan ser aplicadas. Además, el pliego de cargos deberá redactarse de modo claro y preciso, en párrafos separados y numerados por cada uno de los hechos imputados al funcionario. El pliego de cargos se notificará al inculpado concediéndosele un plazo de diez días para que lo conteste con los alegatos convenientes a su defensa y con la aportación de cuantos documentos considere de interés. Contestado el pliego o transcurrido el plazo sin hacerlo, el instructor podrá acordar la práctica de las pruebas solicitadas que juzgue oportunas, así como la de todas aquellas que considere pertinentes. Para la práctica de las pruebas se dispondrá del plazo de un mes.

El instructor podrá denegar la admisión y práctica de las pruebas para averiguar cuestiones que considere innecesarias, debiendo motivar la denegación; contra ésta no hay recurso. El instructor debe intervenir en todas y cada una de las diligencias de pruebas. Agotadas las diligencias se dará vista del expediente al imputado para que en el plazo de diez días alegue lo que estime pertinente a su defensa y aporte cuantos documentos considere de interés. Se facilitará copia completa del expediente al imputado cuando éste así lo solicite. El instructor formulará dentro de los diez días siguientes, la propuesta de resolución en la que fijará con precisión los hechos, motivando, en su caso, la denegación de las pruebas propuestas por el imputado, hará la valoración jurídica de los mismos para determinar la falta que se estime cometida, señalándose la responsabilidad del funcionario, así como la sanción a imponer. Esta resolución se propondrá al interesado para que, en el plazo de diez días, pueda alegar ante el instructor cuanto considere conveniente en su defensa.

Oído el imputado o transcurrido el plazo sin alegación alguna, se remitirá el expediente completo al órgano que haya acordado la incoación del procedimiento, el cual lo remitirá al órgano competente para que proceda a dictar la decisión que corresponda o, en su caso, ordene al instructor la práctica de las diligencias que considere necesarias.

La resolución deberá adoptarse en un plazo de diez días, salvo en caso de separación del servicio y resolverá todas las cuestiones planteadas en el expediente. Deberá ser motivada y en ella no se podrán aceptar hechos distintos de los que sirvieron de base al pliego de cargos y a la propuesta de resolución, sin perjuicio de su distinta valoración jurídica. El órgano competente para imponer la sanción podrá devolver el expediente al instructor para la práctica de las diligencias que resulten imprescindibles para la resolución. En tal caso, antes de remitir de nuevo el expediente al órgano competente para imponer la sanción, se dará vista de lo actuado al funcionario imputado, a fin de que en el plazo de diez días alegue cuanto estime conveniente.

Los órganos competentes para la imposición de las sanciones disciplinarias son: 1. El Consejo de Ministros; 2. Los ministros y secretarios de Estado del Departamento en el que esté destinado el funcionario o los subsecretarios por delegación de éstos, para imponer las sanciones de los apartados b) y c) del artículo 14. Si la sanción se impone por la comisión de las faltas en materia de incompatibilidades previstas en el artículo 6o. apartado h) y artículo 7o., apartado k), en relación con las actividades de-

sarrolladas en diferentes ministerios la competencia corresponderá al ministro de la Presidencia; 3. El subsecretario del Departamento, en todo caso, los directores generales respecto del personal dependiente de su dirección general y los delegados del gobierno y los gobernadores civiles respecto a los funcionarios destinados en su correspondiente ámbito territorial, para la imposición de las sanciones de los apartados d) y e) del artículo 14.

La resolución que ponga fin al procedimiento disciplinario deberá 1. Determinar con toda precisión la falta, señalando los preceptos en que aparezca recogida, el funcionario responsable y la sanción que se impone, haciendo expresa declaración en orden a las medidas provisionales adoptadas durante la tramitación del procedimiento; 2. Si la resolución estimare la inexistencia de falta disciplinaria o la de responsabilidad para el funcionario inculpado hará las declaraciones pertinentes en orden a las medidas provisionales; 3. La resolución deberá ser notificada al inculpado, con expresión del recurso o recursos que quepan contra la misma, el órgano ante el que han de presentarse y plazos para interponerlos. Si el procedimiento se inició como consecuencia de denuncia, la resolución deberá ser notificada al firmante de la misma.

Las sanciones disciplinarias se ejecutarán en los términos de la resolución en que se impongan y en el plazo máximo de un mes. El ministro de la Presidencia podrá acordar la inejecución de la sanción y el órgano competente para resolver podrá acordar su suspensión temporal por tiempo inferior al de su prescripción.

Las sanciones disciplinarias se anotarán en el Registro Central de Personal, con indicación de las faltas que las motivaron. La cancelación de estas anotaciones se producirá de oficio o a instancia del interesado.

### *3. Fiscalización externa (El Tribunal de Cuentas)*

En el nivel constitucional español el artículo 136, en sus diversos numerales, regula al órgano de fiscalización externa en los siguientes términos:

1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del

Estado; 2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. El Tribunal de Cuentas, 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; 3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sujetos a las mismas incompatibilidades que los jueces; 4. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

En la que se utiliza adecuadamente la palabra censura de cuentas para referirse a la actividad de auditoría.

En relación con lo anterior, el artículo 153 establece que: “El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá: d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario”. Lo que amplía la competencia del referido tribunal.

Así, el Tribunal de Cuentas es un organismo con independencia funcional, fuera de la órbita de los órganos del poder. En general, aparece como un tribunal administrativo que ejerce también una función jurisdiccional sujeta a control judicial suficiente. Sus funciones pueden circunscribirse a juicios de cuentas y juicio de responsabilidad de los funcionarios o estipendiarios del Estado. En ambos casos, emite una resolución absolutoria o condenatoria imponiendo una multa, cargo y, en su caso, indemnización para reparar el daño patrimonial. Su herramienta privilegiada es el juicio de cuentas, cuyo objeto es comprobar la existencia de irregularidades atribuidas a los agentes públicos o privados, que reciban fondos públicos.<sup>227</sup> Por lo que fiscaliza las cuentas y la gestión económica del Estado y su sector público. Tiene funciones de fiscalización, consultivas en materia económica y financiera, y de enjuiciamiento.<sup>228</sup>

#### A. Ley Orgánica 2/1982, del 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas

En la Ley Orgánica 2/1982, del 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, publicada en el *Boletín Oficial Español* del 12 de mayo de 1982, estructura esa instancia y delimita la competencia de sus órganos.

<sup>227</sup> *Cfr.* Farrando Ismael y Martínez R. Patricia *op. cit.*, nota 81, 1996, p. 156.

<sup>228</sup> *Cfr.* Martín Mateo, Ramón, *op. cit.*, nota 225, p. 193.

En ese documento se regula la estructura del Tribunal que es: a) el presidente; b) el Pleno; c) la Comisión de Gobierno; d) la Sección de Fiscalización; e) la Sección de Enjuiciamiento; f) los consejeros de cuentas; g) la Fiscalía; h) la Secretaría General.

Las atribuciones del presidente son: a) Representar al Tribunal; b) convocar y presidir el Pleno y la Comisión de Gobierno así como decidir con voto de calidad en caso de empate; c) ejercer la jefatura superior del personal al servicio del mismo y las funciones relativas a su nombramiento, contratación, gobierno y administración en general; d) disponer los gastos propios del Tribunal y la contratación de obras, bienes, servicios, suministros y demás prestaciones necesarias para su funcionamiento; e) las demás que le reconozca la Ley; f) resolver las demás cuestiones de carácter gubernativo no asignadas a otros órganos del Tribunal.

El Pleno estará integrado por doce consejeros de cuentas, uno de los cuales será el presidente, y el fiscal. Las facultades del Pleno son: a) Ejercer la función fiscalizadora; b) plantear los conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal; c) conocer de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del Tribunal; d) las demás funciones que se determinen en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La Comisión de Gobierno quedará constituida por el presidente y los consejeros de cuentas presidentes de sección. Sus funciones son: a) Establecer el régimen de trabajo del personal; b) ejercer la potestad disciplinaria en los casos de faltas muy graves respecto del personal al servicio del Tribunal; c) distribuir los asuntos entre las secciones; d) nombrar los delegados instructores; e) las demás facultades que le atribuye la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

La Sección de Fiscalización ejerce la verificación de la contabilidad de las entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal. Se organizará en departamentos sectoriales y territoriales al frente de cada uno de los cuales estará un consejero de cuentas. Por su parte, la Sección de Enjuiciamiento se organizará en salas integradas por un presidente y dos consejeros de cuentas, y asistidas por uno o más secretarios. Esas salas conocerán de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los consejeros de cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas; y en

instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

La competencia de los consejeros de cuentas es la resolución en primera o única instancia de los siguientes asuntos: a) Los juicios de las cuentas; b) los procedimientos de reintegro por alcance; c) los expedientes de cancelación de fianzas. Estos consejeros son independientes e inamovibles. Junto a éstos se encuentran los delegados instructores a quienes corresponde la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance.

El Tribunal cuenta con una Fiscalía, que depende funcionalmente del fiscal general del Estado, integrada por el fiscal y los abogados fiscales.

La Secretaría General desempeña las funciones conducentes al adecuado ejercicio de las competencias gubernativas del presidente, del Pleno y de la comisión de Gobierno en todo lo relativo al régimen interior del Tribunal de Cuentas.

Algunos aspectos importantes de la Ley 2/1982 son: que el Tribunal es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a toda España y su vinculación con las Cortes Generales. El Tribunal de Cuentas tiene competencia exclusiva para todo lo concerniente al gobierno y régimen interior del mismo y al personal a su servicio. Le corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.

Las funciones del Tribunal son: a) La fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público y b) el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Ahí se consagra la autonomía del Tribunal, que ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico.

El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de: a) La Administración del Estado; b) las comunidades autónomas; c) las corporaciones locales; d) las entidades gestoras de la seguridad social; e) los organismos autónomos; f) las sociedades estatales y demás empresas públicas, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal sujeta a la aplicación de las sanciones que se establezcan en su Ley de Funcionamiento.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, y que esa función se ejercerá en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos. El Tribunal de Cuentas fiscalizará en particular: a) Los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal; b) la situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público; c) los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

El resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el *Boletín Oficial* del Estado. Además, el Tribunal de Cuentas 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. Ese informe o memoria, se extenderá a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y entre otros, a los extremos siguientes: 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; 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; c) la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía; d) 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. Ese informe contendrá una memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico correspondiente.

La jurisdicción contable del Tribunal está señalada así: “El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”, esa jurisdicción se extiende a los alcances de caudales

o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

Las excepciones de la jurisdicción contable, que son: a) Los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional; b) las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa; c) los hechos constitutivos de delito o falta; d) las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial.

La jurisdicción contable es compatible con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal. Además, cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia.

La responsabilidad contable se exigirá al que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos, quien quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados. Esta responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria, y la responsabilidad directa será siempre solidaria y comprenderá todos los perjuicios causados. En el caso de los responsables subsidiarios, la cuantía de su responsabilidad se limitará a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos y podrá moderarse en forma prudencial y equitativa.

Este reglamento regula las eximenes de responsabilidad, en el caso de aquellos servidores públicos que: a) actúen en virtud de la obediencia debida, siempre que hubieren advertido por escrito la imprudencia o legalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden; b) cuando el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito; c) cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones, cuya omisión es causa de aquélla, con los medios personales y materiales que tuviere a su disposición en el momento de producirse los hechos; d) cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de tales obligaciones, pero el esfuerzo que hubiera de exigirse al funcionario para ello resultara desproporcionado por el correspondiente a la naturaleza de su cargo, podrá atenuarse la responsabilidad.

Para hacer cumplir sus requerimientos, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes: a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes.

cientes para realizarlo sin su cooperación; b) la imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca; 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. Además, podrá pasar el tanto de culpa al fiscal general del Estado por el delito de desobediencia.

Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las cortes generales y, en su ámbito, a las asambleas legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las comunidades autónomas.

Los procedimientos judiciales para exigir responsabilidad contable son de carácter público. En ningún caso se exigirá la prestación de fianza o caución, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente. Los funcionarios y el personal al servicio de las entidades del sector público legitimado para comparecer ante el Tribunal de Cuentas podrán hacerlo por sí mismos y asumir su propia defensa. La representación y defensa del Estado y de sus organismos autónomos en las actuaciones a que se refiere la presente Ley corresponderá a los abogados del Estado. La impugnación de las resoluciones del Tribunal de Cuentas, se hará a través del recurso de casación o de revisión ante el Tribunal Supremo.

Aspecto importante es la disposición final segunda que establece que “La Ley de Procedimiento Administrativo será supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores”, con lo que clarifica el carácter administrativo de la fiscalización que aplica el Tribunal de Cuentas. En el caso de las funciones jurisdiccionales, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación. Lo que permite establecer que nada se opone a la aplicación supletoria de normas adjetivas penales a procedimientos administrativos.

#### *B. Ley 7/1988, del 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas*

Esta Ley fue publicada en el *Boletín Oficial Español* del 7 de abril de 1988, modificada por las Leyes 31/1991 y 22/1993.

Un aspecto importante es su preámbulo en el que se delimitan los alcances de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de la siguiente manera:

Respecto de la primera, la Ley establece su extensión y los instrumentos en que se materializa, erigiendo la memoria o el informe anual (...) en verdadero eje de su función de control de la actividad económico-financiera del sector público (...); ante la imposibilidad de atribuir naturaleza estrictamente jurisdiccional a la inicialmente prevista fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables, (...) se contemplan también las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional...

En lo que se refiere a la función jurisdiccional,

la Ley (...) la contempla como una auténtica jurisdicción, que goza del necesario respaldo Constitucional, pero que, en orden a su contenido (...), ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites (...) por ello, le atribuye, como objeto, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves (...) originan menoscabo en los mismos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las entidades del sector público o a las personas o entidades beneficiarias o perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas provenientes de dicho sector.

“Distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquellos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este concreto caso”.

Esta ley delimita su objeto: a) la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas y de las atribuciones de sus órganos, así como del estatuto de sus miembros; b) la regulación de los procedimientos, mediante los cuales el Tribunal de Cuentas lleva a cabo la función de fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público, así como de las subvenciones, créditos, avales y otras ayudas que, procedentes del mismo, sean concedidas a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas; c) la regulación de los procedimientos mediante los que se lleva a efecto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir

quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos; d) el estatuto del personal del Tribunal de Cuentas.

Los artículos 2o. al 20 establecen otras facultades del presidente del Tribunal en materia de administración y la posibilidad de delegarlas al secretario general del Pleno del Tribunal, entre las que destaca: conocer de cuestiones sobre responsabilidad contable en vía administrativa y trasladarlas a la sección de enjuiciamiento; resolver los recursos de alzada contra las disposiciones y actos gubernativas o en materia de personal.

Para su funcionamiento el Tribunal contará con a) una comisión de Gobierno; b) la Sección de Fiscalización organizada en departamentos; c) la Sección de Enjuiciamiento organizada en salas, que contará con uno o más secretarios y con una unidad administrativa; d) los consejeros de cuentas, a los que se les otorga competencia para ejercer la potestad disciplinaria en los supuestos de faltas leves; e) la fiscalía del Tribunal ejercerá sus funciones conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica, con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad, y en la forma determinada por su legislación orgánica; f) la función interventora; g) el gabinete de técnico, con funciones de apoyo y asesoría, y h) el servicio jurídico del Estado;

Los consejeros ejercerán sus funciones de acuerdo con los principios de imparcialidad y dignidad inherentes a las mismas, cuidaran del despatcho pronto y eficaz de los asuntos que les hubieren correspondido, asistirán a cuantas reuniones plenarias o comisiones fueren convocadas y no podrán ser perseguidos por las opiniones expresadas en el ejercicio de sus funciones.

El presidente y los consejeros cesaran en sus cargos por agotamiento de su mandato, renuncia aceptada por las cortes generales, incapacidad o incompatibilidad o por haber incurrido en responsabilidad disciplinaria, por incumplimiento grave de los deberes del cargo o por haber sido declarados, en virtud de sentencia firme, responsables civilmente por dolo o condenados por delito doloso.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tiene carácter externo, permanente y consultivo, se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos; el Tribunal puede 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; en los procedimientos de fiscalización de entidades singulares el Tribunal de Cuentas podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida.

La norma regula los efectos y contenidos de los informes y memorias.

El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante: 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) otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

El trámite de los procedimientos de fiscalización se ajustará a las prescripciones del reglamento y, en su defecto, se aplicarán las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, a excepción de las que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional.

La cuenta general del Estado que forma la IGAE se concluirá antes del 31 de agosto del año siguiente al que se refiera y se remitirá al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a su conclusión.

Inmediatamente que el Tribunal reciba la cuenta general del Estado con los libros y documentos que deban acompañarla, procederá a su examen y contraste formales con las cuentas parciales que deben rendirse al Tribunal y que le sirven de fundamento. Formados los resúmenes, hechas las comprobaciones, deliberado el expediente y el proyecto correspondiente en la mencionada sección y oído el fiscal del Tribunal, se someterán al Pleno, con el objeto de que emita la declaración definitiva que le mereza y la eleve a las cámaras a los efectos de la resolución que proceda sobre la cuenta general del Estado, dando traslado al gobierno.

Están obligados a rendir cuentas los cuentadantes, que son: las autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos o la gestión del patrimonio en las entidades del sector público. Los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los presupuestos generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del sector público, tales como subvenciones, créditos o avales, sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como los particulares que administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, comunidades autónomas y corporaciones locales, hayan sido o no intervenidas las respectivas operaciones.

Las cuentas se remitirán al Tribunal acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos, sin perjuicio del tratamiento especial previsto para los mandamientos de pago y del que sea consecuencia del establecimiento de técnicas de informática. Podrán dejarse de remitir los justificantes referidos, cuando así esté reglamentariamente establecido o cuando el Tribunal lo determine expresamente.

Las cuentas remitidas al Tribunal serán examinadas y censuradas por el correspondiente departamento, bien en su totalidad, bien mediante la utilización de técnicas de muestreo. También se deberán fiscalizar todos los contratos celebrados por la administración del Estado y demás entidades del sector público. Esa fiscalización comprenderá los distintos momentos de los contratos: su preparación, perfección y adjudicación, formalización, afianzamiento, ejecución, modificación y extinción.

La fiscalización de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público se ejercerán a través de los inventarios y de la contabilidad legalmente establecidos; comprenderá lo correspondiente a su tesorería y a los empréstitos y demás formas de endeudamiento con sus aplicaciones o empleos.

La fiscalización de los créditos extraordinarios y suplementarios concedidos por el gobierno o por el Ministerio de Economía y hacienda a los organismos autónomos de carácter administrativo, comercial, industrial, financiero o análogo, se referirá a la observancia de lo prevenido en la ley general presupuestaria en cuanto al expediente de concesión tramitado al efecto y al empleo o aplicación específica del crédito concedido.

Por otra parte, determina que la fiscalización de los créditos extraordinarios y suplementarios, aprobados por las cortes generales, se referirá únicamente al empleo o aplicación específica del crédito concedido.

Además, el Tribunal tiene competencia fiscalizadora en los siguientes conceptos: a) Las transferencias de créditos, cualquiera que sea el órgano que las haya concedido; b) los créditos ampliables; c) las incorporaciones a los correspondientes créditos de los presupuestos de gastos del ejercicio inmediato siguiente; d) cualquier otra modificación de los créditos presupuestarios iniciales.

Una vez tramitados los procedimientos de fiscalización, tanto si deben ser integrados en las memorias o informes anuales, como si deben ser objeto de memoria extraordinaria, antes de que se redacte el proyecto de informe, se pondrán las actuaciones practicadas a los responsables del sector o subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas, para que, en un plazo no superior a treinta días prorrogable con justa causa por un periodo igual, aleguen y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

La misma audiencia se dará a quienes hubieren ostentado la representación del subsector fiscalizado o, en su caso, la titularidad del órgano legalmente representante de la entidad del sector público de que se trate durante el periodo a que se hubiere extendido la fiscalización realizada.

Si de las alegaciones y justificaciones se acordaran otras comprobaciones o diligencias, se concederá nueva audiencia. Una vez cumplido cuanto se establece en los apartados anteriores, el departamento en que se siga el procedimiento formulará un proyecto de resultado de la fiscalización y lo pondrá de manifiesto al ministerio fiscal y servicio jurídico del Estado en el Tribunal de Cuentas, para que, dentro de un plazo común no superior a treinta días, formulen lo que estimen pertinente en relación con sus respectivas competencias.

La sección de fiscalización deliberará sobre el citado proyecto y lo someterá a la aprobación del Pleno del Tribunal, obtenida aquella, el resultado de la fiscalización se integrará en la memoria o informe anual que el Tribunal debe remitir a las cortes generales para su tramitación parlamentaria o se elevara, en su caso, con independencia de aquella, a las cortes generales.

Cuando proceda, el resultado de la fiscalización se remitirá a la asamblea legislativa de la correspondiente comunidad autónoma o al Pleno de la correspondiente corporación local. El informe aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas deberá contener cuantas alegaciones y justificaciones hayan sido aducidas por la persona o entidad fiscalizada. La omisión del trámite de audiencia podrá dar lugar a la interposición de recur-

so ante el Pleno del Tribunal, contra cuya resolución, en este trámite, no se dará recurso alguno.

Las consecuencias de la fiscalización se regulan de la siguiente manera: una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si aparecieren hechos que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el consejero de cuentas, de oficio o a instancia del ministerio fiscal o letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate. Esa pieza contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada y cuantos soliciten el Ministerio Fiscal, el letrado del Estado o el presunto responsable si hubiere comparecido. Una vez ultimada se remitirá la pieza a la sección de enjuiciamiento a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas.

Los hechos constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos se pasaran a la sección de enjuiciamiento a efectos de que proponga a la comisión de gobierno, si procediere, el nombramiento de delegado instructor en los términos prevenidos en la Ley Orgánica 2/1982 y en la presente. Recibidos los antecedentes en la sección de enjuiciamiento y turnado el asunto a los consejeros, cuando los hechos, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere este individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos, podrá el consejero de cuentas a que hubiere correspondido, previa audiencia del Ministerio Fiscal, letrado del Estado y, en su caso, de quien hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable, decretar el archivo de las actuaciones, dándose contra esta resolución recurso ante la sala del Tribunal que resultare competente dentro del plazo de cinco días, sin que quepa ulterior recurso y sin perjuicio de lo que procediere en punto al recurso de casación en el procedimiento jurisdiccional correspondiente.

Otra cuestión importante en el procedimiento se refiere a las actuaciones que debe practicar el instructor: a) El nombramiento de secretario que autorice y lleve a efecto cuantos proveídos y diligencias se pronuncien o se practiquen en el procedimiento; b) reclamación de las diligen-

cias preventivas del alcance que se hayan instruido por el jefe del centro o dependencia donde haya ocurrido la falta, o por el alcanzado en su caso; c) práctica de 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; d) pase del tanto de culpa a los tribunales ordinarios, si hubiese indicios de responsabilidad criminal, salvo que conste haberse hecho en las diligencias preventivas; e) liquidación provisional del alcance, previa citación de los presuntos responsables, Ministerio Fiscal, letrado del Estado o, en su caso, legal representación de la entidad perjudicada, con mención expresa de la clase de valores, efectos o caudales públicos que pudieran haber sufrido menoscabo; f) requerimiento de los presuntos responsables para que depositen o afiance, en cualquiera de las formas legalmente admitidas, el importe provisional del alcance, más el cálculo, también provisional, de los intereses que pudieran resultar procedentes, bajo apercibimiento de embargo; g) embargo de los bienes de los presuntos responsables a no ser que tuvieran afianzada, o afianzaren, en forma legal, sus posibles responsabilidades en los términos establecidos en el reglamento general de recaudación.

Esas diligencias se practicarán en el plazo de dos meses, prorrogables por otro mes con justa causa.

Contra las resoluciones dictadas en la pieza separada o en las actuaciones se dará recurso ante la sala del tribunal que corresponda, que se interpondrá dentro del plazo de cinco días. Contra las resoluciones de la sala no hay recurso, sin perjuicio del procedimiento jurisdiccional y del recurso de casación.

La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que se desprenda de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, o que se deduzcan contra ellos cuando por dolo, culpa o negligencia graves, causen 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 perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.

Los órganos que ejercerán la jurisdicción contable son: a) Los consejeros de cuentas y b) Las salas del Tribunal de Cuentas. A la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias pro-nunciadas por las salas del Tribunal de Cuentas, en los casos y por los motivos determinados en esta Ley.

A los consejeros de cuentas, como órganos de la jurisdicción contable, les compete el conocimiento y fallo, en única instancia, de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable y, en primera instancia, de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los restantes procedimientos de cancelación de fianzas. También conocerán de los incidentes de recusación promovidos contra los secretarios y resto de los funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales de su competencia por las causas y trámites establecidos en las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y de Enjuiciamiento Civil.

Las salas del Tribunal de Cuentas conocerán: a) En única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las administraciones públicas en materia de responsabilidades contables en aquellos casos expresamente previstos por las Leyes; b) en segunda instancia, de las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los consejeros de cuentas en los juicios de cuentas, en los procedimientos de reintegro por alcance y en los expedientes de cancelación de fianzas; c) de los recursos de queja por inadmisión de la apelación acordada por los consejeros de cuentas en asuntos propios de su competencia jurisdiccional; d) de los recursos de súplica contra resoluciones de la propia sala. e) De los incidentes de recusación promovidos contra los consejeros de cuentas, secretarios y restantes funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales de su competencia, por las causas y trámites establecidos en las Leyes Orgánicas del Poder Judicial y de Enjuiciamiento Civil, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 30., numeral 1, de la presente; f) de los recursos formulados en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional.

La legitimación activa en el juicio de cuentas corresponderá a la administración o entidad publica perjudicada. La legitimación pasiva corresponde a los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso.

Se puede ejercer acción pública para promover juicio de cuentas, sin embargo, en el caso de que de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendiesen 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, el consejero de cuentas, previa audiencia, por término común de cinco días, del Ministerio Fiscal, letrado del Estado y ejercitante de la acción, rechazará, mediante auto motivado, el escrito formulado e impondrá las costas en los términos previstos para el proceso civil al ejercitante, sin perjuicio del testimonio de particulares que quepa deducir para el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y de la responsabilidad civil que, en su caso, resultare procedente.

Recibida la pieza separada a que se refiere esta Ley o el expediente administrativo declarativo de responsabilidades contables en la sección de enjuiciamiento y turnado el procedimiento entre los consejeros adscritos a la misma, el consejero de cuentas a quien hubiere correspondido, o la sala del Tribunal, en su caso, acordará, en el siguiente día hábil y con la finalidad de que los legalmente habilitados para el mantenimiento u oposición a la pretensión de responsabilidad contable puedan comparecer en los autos personándose en forma dentro del plazo de nueve días, el anuncio mediante edictos de los hechos supuestamente motivadores de responsabilidad contable.

No obstante, si de la pieza o expediente resultara, de modo manifiesto e inequívoco la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable, la falta de jurisdicción, la propia incompetencia del órgano jurisdiccional o la falta de procedimiento de fiscalización del que haya de depender la responsabilidad contable, en cuyo caso se declarara no haber lugar a la incoación del juicio en los términos prevenidos para la inadmisión del recurso en el proceso contencioso-administrativo ordinario. En la misma providencia en que se acuerde la publicación de edictos se acordará igualmente el emplazamiento del Ministerio Fiscal, letrado del Estado, representante legal de la entidad del sector público perjudicada y presuntos responsables, a fin de que, comparezcan en autos, personándose en forma dentro del plazo de nueve días.

Realizada la publicación y transcurrido el término de los emplazamientos, se dará traslado de la pieza y demás actuaciones, o, en su caso, del expediente administrativo, al letrado del Estado, al representante

procesal de la entidad del sector público perjudicada, caso de que no estuviera representada por aquél y a los demás comparecidos como parte actora para que, dentro del plazo común de veinte días, deduzcan la oportuna demanda. Si ninguna demanda fuere presentada en el plazo concedido para ello, se conferirá traslado de la pieza y actuaciones al Ministerio Fiscal, por el mismo plazo, para que la formule si procediere. En el caso de que tampoco fuere aquella deducida por el Ministerio Fiscal, el órgano de la jurisdicción contable que entendiere del litigio ordenará de oficio el archivo de los autos.

Una vez presentada la demanda, se dará traslado de ella a las partes legitimadas como demandadas que hubieren comparecido, para que, dentro del plazo común de veinte días, la contesten. Formulada la contestación, se dará traslado de lo actuado al Ministerio Fiscal, para que alegue, dentro del plazo de veinte días, cuanto considere procedente para mantener o no la pretensión de responsabilidad contable, pudiendo proponer la práctica de las pruebas que considere oportunas. Si las partes o el Ministerio Fiscal estimaren que la pieza separada está incompleta, podrán solicitar, dentro de los diez primeros días del plazo concedido para formular la demanda, contestación o alegaciones, que se reclamen los antecedentes necesarios para completarla o que se practiquen las actuaciones omitidas en la fase previa a la exigencia jurisdiccional de las responsabilidades contables.

La solicitud a que se refiere el párrafo anterior, que suspenderá el curso del plazo correspondiente, deberá ser resuelta dentro del plazo de tres días. Si el órgano de la jurisdicción contable que conociere del asunto la estimare improcedente, ordenara que el o los solicitantes evacuen el trámite suspendido dentro del plazo que reste del inicialmente concedido. Si, por el contrario, resolviere favorablemente la solicitud, acordará el complemento de las actuaciones o la práctica de las diligencias precisas, a cuyo fin concederá un plazo no superior a treinta días.

Contestada la demanda o, en su caso, transcurrido el plazo concedido para hacerlo y evacuado el trámite de alegaciones por el Ministerio Fiscal, continuará el procedimiento por los trámites del contencioso-administrativo ordinario, con las especialidades siguientes: las alegaciones previas podrán versar sobre la falta de jurisdicción o la incompetencia del órgano jurisdiccional, la falta o defecto de representación o de legitimación de las partes actoras, la falta de cumplimiento de los requisitos de forma de la demanda y la existencia de cosa juzgada, sin perjuicio de

que tales motivos puedan ser alegados en la contestación. Transcurrida la fase de alegaciones y, en su caso, la probatoria, el órgano de la jurisdicción contable podrá decretar el sobreseimiento del juicio, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, si se dieren las condiciones para su procedencia en los términos establecidos en esta Ley. La sentencia decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso y estimara o desestimara, en todo o en parte, la pretensión de responsabilidad contable que se hubiere ejercitado, sin que puedan hacerse en ella pronunciamientos de nulidad procedural que dejaren imprejuzgado el fondo del asunto.

La sentencia condenatoria contendrá, en su parte dispositiva, las siguientes especificaciones: a) El importe en que se cifren los daños y perjuicios causados en los bienes, caudales o efectos públicos. En el supuesto de que dicho importe no constare cifrado en autos, la sentencia podrá declarar la existencia de los daños y perjuicios, y diferir para el periodo de ejecución la determinación concreta de su cuantía; b) Quiénes son los responsables, designándolos por sus nombres, apellidos, cargos que desempeñen y expresando si lo son en concepto de directos o subsidiarios; c) El carácter solidario de la responsabilidad directa y la cuota de que deba, en su caso, responder cada responsable subsidiario; d) La condena al pago de la suma en que se cifre la responsabilidad contable, con sujeción a lo prevenido en la especificación primera; e) La condena al pago de los intereses, calculados con arreglo a los tipos legalmente establecidos y vigentes el día en que se consideren producidos los daños y perjuicios. De tratarse de responsabilidades subsidiarias, la obligación de abono de intereses se contará desde la fecha en que los responsables correspondientes fueren requeridos para el pago; f) La contracción de la cantidad en que se cifre la responsabilidad contable en la cuenta que, en su caso, proceda; g) El pronunciamiento sobre el pago de las costas del juicio en los términos prevenidos para el proceso civil.

Aspecto interesante es la definición de los conceptos de alcance contable y malversación de fondos o sustracción de efectos públicos. El primero consiste en “el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las Cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas”. El segundo es: “la sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo”.

El procedimiento se desarrollará de la siguiente manera: recibidas las actuaciones en la sección de enjuiciamiento y turnado el procedimiento entre los consejeros adscritos a la misma, el consejero de cuentas a quien hubiese correspondido procederá en la forma establecida para el juicio de las cuentas. Hecha la publicación de edictos y transcurrido el término de los emplazamientos, se seguirá el procedimiento por los trámites del juicio declarativo que corresponda a la cuantía del alcance según la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Si ninguna demanda fuere presentada en el plazo concedido para ello, se conferirá traslado de las actuaciones al Ministerio Fiscal, por el mismo plazo, para que la formalice si procediere. En el caso de que tampoco fuere aquella deducida por el Ministerio Fiscal, el órgano de la jurisdicción contable que entendiere del litigio ordenará, de oficio, el archivo de los autos.

En el procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance, sin perjuicio de los trámites prevenidos para el juicio declarativo correspondiente, se observarán las siguientes prevenciones: los hechos se concretaran, exclusivamente, a supuestos de malversación o alcance en los términos en que los define la presente Ley. Transcurridas las alegaciones y establecidos, en su caso, las pruebas, el órgano de enjuiciamiento contable que conozca de los autos podrá decretar el sobreseimiento si se dieren las condiciones para su procedencia que se establecen en esta Ley. A la sentencia le serán aplicables las disposiciones contenidas en la presente Ley.

Los procedimientos jurisdiccionales ante el Tribunal de Cuentas, concluyen: a) por sentencia; b) por auto de sobreseimiento; c) por allanamiento; d) por desistimiento, y e) por caducidad.

Contra las providencias y autos de los órganos de la jurisdicción contable se darán los recursos prevenidos en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo. Contra las sentencias pronunciadas por los consejeros de cuentas en primera instancia el recurso de apelación.

El conocimiento del recurso de casación en materia de responsabilidad contable corresponde exclusivamente a la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo. Son susceptibles de casación: las sentencias definitivas pronunciadas por las salas del Tribunal en apelación o en única instancia cuando la cuantía del procedimiento excede de 3.000.000 de pesetas. Los autos dictados por las salas del Tribunal de Cuentas, en asuntos de que conozcan en única instancia, por virtud de los cuales no se de lugar a la incoación del procedimiento ju-

risdiccional correspondiente. Los autos dictados por las mismas salas en apelación, confirmatorios de los pronunciados en primera instancia por los consejeros de cuentas, no dando lugar a la incoación del procedimiento jurisdiccional que corresponda.

El recurso de revisión contra las sentencias firmes procede: a) Si una vez pronunciada la sentencia, apareciesen documentos nuevos que resultaran decisivos para adoptar los pronunciamientos de la sentencia; b) cuando se descubra que en las cuentas que hayan sido objeto de la sentencia definitiva existieron errores trascendentales, omisiones de cargos importantes o cualquier otra anomalía de gran entidad; c) si la sentencia hubiere recaído en virtud de documentos declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después; d) si la sentencia firme se hubiera ganado injustamente en virtud de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta; e) cuando la sentencia se funde en lo resuelto respecto a una cuestión prejudicial que posteriormente fuere contradicha por sentencia firme del orden jurisdiccional correspondiente; f) si los órganos de la jurisdicción contable hubieren dictado resoluciones contrarias entre sí o con sentencias del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad contable, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación, donde, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se llegue a pronunciamientos distintos.

La disposición adicional primera establece que en todo lo que no se hallare previsto en la Ley y en las disposiciones reglamentarias que la desarrollen, se observaran, en materia de procedimiento, recursos y forma de las disposiciones y actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no adoptados en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, en cuanto resulten aplicables, las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo. Además, el numeral 2, que permite al Tribunal de Cuentas ejecutar sus propios actos con la colaboración, si fuere necesaria, de la Administración del Estado y del resto de las administraciones públicas.

También destaca la tercera, que señala que las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen. Además, establece que las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, prescribirán por el transcurso de tres años contados desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia quedó firme. También, deja claro

que el plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.

Como comentario final, se debe decir que las instituciones jurídicas españolas, en materia de fiscalización contable, respetan en mucho los derechos de los justiciables.

### III. FRANCIA

#### 1. *Control interno*

El control interno de la administración en Francia se ejerce en tres vías: la jerárquica, la financiera y la función de inspección. Así para George Dupuis y Marie-José Guédon “les contrôles internes à l’Administration sont nombreux. (...) Fréquemment ils sont liés à l’exercice du pouvoir hiérarchique mais, dans bien des cas, ils sont confiés à des organismes spécialisés notamment dans le contrôle financier ou dans la fonction d’inspection”.<sup>229</sup>

El poder jerárquico está ligado al poder disciplinario que permite imponer una sanción a un agente público que comete una falta profesional. El control financiero es un elemento de la contabilidad pública, a través del proceso de una operación que implica el manejo de dinero público, los ordenadores tienen autoridad para constatar o liquidar un crédito o un débito y para ordenar que se recurra o pague, mientras que los contadores públicos ejecutan la operación de los ingresos y gastos. El contralor financiero vela por el respeto a las reglas de la contabilidad pública y a la buena ejecución de las leyes de finanzas, este control en nivel central lo ejercen los contralores financieros y en el regional el tesorero pagador general. Además, en este tipo de control intervienen organismos jurisdiccionales como el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Finan-

<sup>229</sup> Dupuis George y Guédon, Marie José, *Droit administratif*, Francia, Armand Colin, Editeur, 1991, p. 57. “los controles internos de la administración son numerosos. Frequentemente están ligados al ejercicio del poder jerárquico pero, en la mayoría de los casos, se confían a organismos especializados, particularmente a los de control financiero o a los de la función de inspección”.

ciera, en las colectividades territoriales, ese control jurisdiccional lo ejercen las cámaras regionales de cuentas y los prefectos. Por último, las inspecciones generales ministeriales son órganos administrativos que están encargados del control de los servicios.

En el Código de las Jurisdicciones Financieras, título III, capítulo 1, sección III, artículo L. 131-5, se establece que: “Un décret organise un apurement administratif par les comptables supérieurs du Trésor des comptes de certaines catégories de collectivités, d'établissements publics, de sociétés, groupements et organismes des territories d'outre-mer. Il en va des comptes de certains établissements ou organismes de diffusion culturelle à l'étranger”. De lo que se infiere la existencia de un control administrativo de comprobación de las cuentas de ciertos contadores superiores del Tesoro.

También en ese Código se establece que serán objeto de una comprobación administrativa por los contadores superiores del Tesoro: a) las cuentas de los municipios que no excedan de 3,500 habitantes y en los que el monto de sus ingresos ordinarios sea inferior a 750,000 francos, así como de sus establecimientos públicos; b) las cuentas de establecimientos públicos de cooperación intermunicipal que agrupen a una población inferior a 3,500 habitantes; c) las cuentas de las asociaciones sindicales autorizadas y de las asociaciones ejidales. Las decisiones de la comprobación administrativa en los casos que se pueda derivar responsabilidad contable se transmiten a la Cámara Regional de Cuentas, ya que para poner en débito a un contador se requiere declaración de esa Cámara.

Además, el libro II, título III, capítulo II, regula el control de los actos presupuestarios y de la ejecución del presupuesto de las comunidades territoriales.

## *2. Decreto 62-1587, del 29 de diciembre de 1962, que contiene el Reglamento General sobre la Contabilidad Pública*

Ese Reglamento regula la contabilidad pública y es aplicable al Estado, a los establecimientos públicos nacionales, las colectividades territoriales secundarias y a sus establecimientos públicos relacionados y a los organismos públicos. Señala que las operaciones financieras y contables son competencia de los ordenadores y los contadores públicos. Esas operaciones comprenden los ingresos, egresos, tesorería y patrimonio.

Define al presupuesto, o el estado de previsiones de ingreso y gasto, como el acto por el cual se prevén y autorizan los ingresos y los gastos de los organismos públicos.

Los ordenadores autorizan la ejecución de los ingresos y gastos, por lo que son responsables de los certificados que libren o entreguen. Los ministros son los ordenadores principales, por lo que están sujetos a las responsabilidades que establece la Constitución. Por su parte, los demás ordenadores pueden incurrir en responsabilidad disciplinaria, penal y civil, sin perjuicio de las sanciones que les imponga el Tribunal de Disciplina Presupuestaria.

Los contadores públicos son responsables: a) de las órdenes de cobro que les remitan los ordenadores; b) de los créditos que consten en un contrato o en un título; c) de asegurar los derechos y los ingresos de cualquier naturaleza; d) del pago de los gastos; e) de la guarda y conservación de los fondos y de los movimientos de las cuentas de disponibilidades; f) de la conservación de los documentos justificativos y registros de contabilidad; g) de la uniformidad de la contabilidad. Además, tienen la obligación de ejercer el control de los ingresos, egresos y patrimonio.

Los contadores públicos principales rinden cuentas directamente al Tribunal de Cuentas, los secundarios concientan sus operaciones con un contador principal, les corresponde la dirección de los puestos contables y son nombrados por el ministro de finanzas o con su aprobación. Son responsables de sus operaciones, los cargos de contador y ordenador son incompatibles. Los documentos justificativos de las operaciones son materia del juicio de cuentas.

La contabilidad tiene por objeto la descripción y el control de las operaciones, y la información a las autoridades de control y gestión. La contabilidad se organizará de tal manera que permita: a) El conocimiento y control de las operaciones presupuestarias y de tesorería; b) el conocimiento de la situación patrimonial; c) el cálculo de los precios de reventa, de costo y de rendimiento de los servicios; d) la determinación de los resultados anuales; e) la integración de las operaciones con la contabilidad de la economía nacional. También, se deja al ministro de finanzas definir las reglas generales de contabilidad. Existen tres clases de contabilidad: general, analítica y especial.

El ministro de finanzas establecerá un plan de contabilidad establecido. Cada plan de contabilidad se ajustará al plan general de contabilidad, al que se deberán ajustar el presupuesto y las cuentas especiales.

Los ordenadores y los contadores públicos están sujetos a un control de gestión. Para lo anterior existe la inspección general de finanzas (*l'inspec*tion générale des finances**), que auxilia al Ministro de Finanzas en el control de los contadores y ordenadores, entre sus funciones “se encarga de verificar el buen empleo de los fondos públicos provenientes de las contribuciones y tiene la facultad de realizar inspecciones sorpresivas en todas las oficinas centrales, en las empresas públicas y en la mayor parte de los servicios públicos”.<sup>230</sup> Además, los ministros directamente o a través de los cuerpos de intermediación controlan las operaciones realizadas por los ordenadores secundarios que les estén subordinados. Esos ordenadores están sujetos a la verificación de la inspección general de finanzas. Por otra parte, las operaciones de los ordenadores secundarios están sujetas al control de los contadores públicos. Todos los contadores están sometidos a la verificación de la inspección general de finanzas.

En ese reglamento se establece que el Tribunal de Cuentas ejerce sus atribuciones según las reglas de competencia y procedimiento que le son propias; que ejerce control jurisdiccional sobre el conjunto de los organismos públicos, que regulan las cuentas de los contadores principales y, en materia de control administrativo, señala que puede confiar a los tesoreros pagadores generales con la reserva de los recursos previstos por las leyes y reglamentos y el derecho de atracción del Tribunal.

Las cuentas de los contadores del Estado son juzgadas por el Tribunal de Cuentas, que les puede otorgar finiquitos sobre su gestión. Además, sobre las cuentas de los contadores y del contador general de finanzas, el Tribunal rinde una declaración general de conformidad.

La división de funciones está claramente delimitada, pues mientras los ordenadores establecen la obligación de hacer un pago, los contadores proceden al pago de las órdenes y mandatos. Sobre este sistema Jean Raynaud, afirma:

En la ejecución del presupuesto, es decir, en su funcionamiento cotidiano, la administración está circundada por una red de leyes y de reglamentos que delimitan las condiciones en que se pueden cobrar los ingresos o pagar los gastos. Se trata del conjunto de reglas de la contabilidad pública, uno de cuyos principios de base es un principio de desconfianza: la separación del ordenador de pagos y del contador, y el control del contador sobre las decisiones financieras del ordenador de pagos.

<sup>230</sup> Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 32, p. 132.

Por otra parte, sostiene que:

Esto constituye uno de los aspectos menos visibles del control que se ejerce sobre la administración. En efecto en los principales ministerios gastosos (sic) (...) existen cuerpos de control encargados de verificar el buen funcionamiento de la administración y por consiguiente de controlar también las operaciones financieras.<sup>231</sup>

### 3. *El Tribunal de Cuentas* (Cour des Comptes)

En el artículo 47, párrafo final, de la Constitución francesa de 1958, se establece que: “El tribunal de Cuentas asistirá al Parlamento y al Gobierno en el control de la ejecución de las leyes financieras”. Con lo que se delimita claramente su carácter de órgano auxiliar en materia de ingresos y egresos del Estado francés. El carácter de órgano auxiliar del Parlamento, permite al Tribunal de Cuentas intervenir en: a) la elaboración del presupuesto de las Asambleas; b) elaboración y control del presupuesto del Estado, y c) control sobre las empresas públicas.<sup>232</sup>

### 4. *Código de las Jurisdicciones Financieras* (Code des Juridictions Financières)

Este Código establece que el Tribunal de Cuentas juzga las cuentas de los contadores públicos, con excepción hecha de la jurisdicción otorgada a las cámaras regionales y territoriales de cuentas. Asiste al Parlamento y al gobierno en el control y ejecución de las leyes financieras. Verifica la regularidad de los ingresos y de los gastos descritos por los contadores públicos y se asegura del buen empleo de los créditos, fondos y valores administrados y, con las reservas legales, los empleados por otras personas morales de derecho público. Asegura la verificación de las cuentas y la gestión de las empresas públicas. Controla las instituciones de seguridad social. Además, con las condiciones fijadas en la vía reglamentaria puede ejercitarse un control sobre los organismos que se benefician con el concurso financiero del Estado, o de cualquier persona sujeta a su con-

<sup>231</sup> Raynaud, Jean, *El Tribunal de Cuentas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1986, pp. 7 y 8.

<sup>232</sup> *Ibidem*, p. 76.

trol, así como de los que reciban beneficios de la Comunidad Económica Europea y de los organismos que reciben contribuciones parafiscales.

Con las condiciones fijadas por un Decreto del Consejo de Estado, ejerce un control contable sobre el empleo de los recursos recolectados del público y el control de cuentas de organismos que apelan a la generosidad pública. Además, *exerce de plein droit toutes les compétences énumérées par las dispositions du présent livre*. Por otra parte puede delegar en las Cámaras Regionales de Cuentas parte de sus poderes, por decisión de su presidente.

El Tribunal se estructura con un primer presidente, presidentes de cámara, consejeros principales, consejeros maestros, consejeros refrendarios y auditores. Todos ellos cuentan con la calidad de magistrados y son inamovibles. Al procurador general le corresponde ejercer el ministerio público en el Tribunal.

Además, cuenta con consejeros maestros en servicio extraordinario, que son funcionarios pertenecientes al cuerpo de control de los ministerios encargados del cuidado de las empresas públicas o personas que ejercen las funciones de tutela o gestión de las empresas públicas, y pueden ejercer algunas de las facultades del Tribunal, excepto las jurisdiccionales. Son nombrados por el Consejo de Ministros por un periodo de cuatro años. Otros funcionarios son los ponentes exteriores, que pueden ser magistrados judiciales y los funcionarios pertenecientes a un cuerpo reclutado a través de la *l'Ecole nationale d'administration*, con las condiciones señaladas por el Consejo de Estado en un decreto.

El Tribunal cuenta con una Comisión Consultiva que depende del primer presidente del Tribunal. Esa Comisión se integra por el primer presidente, el procurador general y los presidentes de las cámaras, un número igual de miembros elegidos como representantes de los magistrados del Tribunal, los consejeros maestros en servicio extraordinario y los ponentes exteriores. Se elegirá un suplente por cada titular. Su mandato es por dos años, renovable por una vez. Este cuerpo es consultado por el primer presidente en todas las cuestiones relacionadas con la competencia, organización y funcionamiento del Tribunal, sobre las modificaciones de las normas estatutarias aplicables a los magistrados, así como sobre toda cuestión deontológica, de orden general o individual, relacionada con el ejercicio de las funciones de los magistrados, los consejeros maestros en servicio extraordinario y los ponentes exteriores.

Cuando la participación de un magistrado del Tribunal, sea en una comisión de carácter jurisdiccional o administrativo, sea en un jurado de concurso o de examen, esté prevista en una disposición legislativa o reglamentaria, la autoridad encargada de la designación puede elegir a un miembro honorario de rango igual, después de avisar al primer presidente del Tribunal.

Dentro de la competencia y las atribuciones del Tribunal de Cuentas se encuentra la de juzgar las cuentas de los contadores públicos distintos de los que rinden cuentas a las cámaras regionales y territoriales de cuentas. Además, juzga las cuentas que rinden las personas declaradas contadores de hecho, un dato interesante es que las gestiones de hecho prescriben en diez años. También, controla la Casa de Depósitos y Consignaciones.

Dentro de los poderes del Tribunal se encuentra el de multar a los contadores por el retraso en la entrega de sus cuentas y por las respuestas que den a las órdenes que éste les formule. También se puede multar a los contadores por el retraso en la presentación de las cuentas.

El Tribunal debe elaborar un informe. El informe se debe enviar al Parlamento tan pronto como sea dictaminado y establecerá la declaración general de conformidad entre las cuentas individuales de los contadores y las cuentas generales del Estado. Esa declaración se anexará a un proyecto de ley por reglamento.

La lista de los municipios que se hayan beneficiado con las subvenciones excepcionales, serán publicadas en el Informe Anual del Tribunal de Cuentas. Cada año el Tribunal debe elaborar un informe anual sobre la aplicación de las leyes de financiamiento de la seguridad social. Con ese informe se presenta un análisis del conjunto de las cuentas de los organismos de seguridad social sometidos a su control y hará un resumen de los informes y avisos emitidos por los organismos de control encargados de su vigilancia. Ese informe se envía al Parlamento, tan pronto sea dictaminado por el Tribunal. Las respuestas que se den a las observaciones del Tribunal se incluyen en el informe. Además, debe responder las preguntas que le formulen los órganos competentes del Parlamento sobre sus actividades.

También, asegura la verificación de las cuentas y la gestión de los establecimientos públicos del Estado de carácter industrial o comercial, de las empresas nacionales, de las sociedades de economía mixta o de las sociedades anónimas de las que el Estado posea la mayor parte del capital social.

Están sujetos al control del Tribunal todos los organismos de derecho privado que gocen de personalidad civil o autonomía financiera que aseguren en todo o parte la gestión de un régimen legalmente obligatorio. Además, supervisa las cuentas que de los organismos mencionados realicen las Cámaras Regionales o los departamentos de examen de cuentas.

Las observaciones, las sugerencias de mejora o de reforma, se sustentarán en la gestión de los servicios, organismos y empresas; serán comunicadas por el Tribunal a los ministros y a las autoridades administrativas competentes con las condiciones fijadas en la vía reglamentaria.

Las observaciones que sean objeto de una publicación por el Tribunal o de una comunicación al Parlamento serán decretadas después de la audiencia a los demandados, los dirigentes de los servicios u organismos controlados y de toda persona colocada en la causa. Las comunicaciones del Tribunal de Cuentas a los ministros y las respuestas que le aporten se transmitirán a las comisiones de finanzas de cada una de las asambleas parlamentarias cuando expire un plazo de respuesta de tres meses. También se comunicarán a los demandados, a las comisiones de investigación de cada una de las asambleas parlamentarias. Además, el primer presidente puede comunicarlas a los mismos destinatarios de otras constataciones y observaciones del Tribunal, así como las respuestas que le proporcionen.

El Tribunal dirigirá al presidente de la República y presentará al Parlamento un informe anual en el cual expondrá sus observaciones. El informe dará fe sobre los servicios, organismos y empresas directamente controladas por el Tribunal y sobre las colectividades territoriales, establecimientos, sociedades, agrupaciones que no sean de la competencia de las Cámaras Regionales de Cuentas. La parte del informe puesto especialmente para las observaciones de las Cámaras Regionales de Cuentas y dedicado a las colectividades territoriales, estará precedido de las observaciones relacionadas con el funcionamiento, actividad, los medios y los resultados del control de las Cámaras Regionales de Cuentas.

El Tribunal informará a los municipios, los departamentos y las regiones las observaciones relacionadas con su gestión que considere insertar en el informe público y las invitará a formular sus respuestas. El informe, junto con las respuestas de los ministros y los representantes de las colectividades territoriales, establecimientos, sociedades, agrupaciones y organismos interesados, se publicará en el *Diario Oficial de la República Francesa*.

En materia de procedimiento, el Tribunal puede obtener todos los documentos de cualquier naturaleza, relacionados con la gestión de los servicios y de los organismos sujetos a su control. Obstaculizar el ejercicio de las funciones de los magistrados, consejeros mayores en servicio extraordinario o de los ponentes del Tribunal está penado con una multa de 15,000 francos. El procurador general puede enviar el asunto al ministerio público de la jurisdicción competente para iniciar la acción pública.

El procurador de la República puede enviar al procurador del Tribunal de oficio o a petición de este último, la copia de cualquier parte de un procedimiento judicial relacionada con hechos de tal naturaleza que pudieran constituir irregularidades sobre las cuentas o la gestión del Estado, los establecimientos públicos o de los organismos que dependen de la competencia del Tribunal. Para las investigaciones de carácter técnico el Tribunal puede recurrir a la asistencia de expertos designados por el primer ministro presidente. Si son servidores públicos se informará al jefe del servicio.

Para verificar las condiciones de ejecución de los convenios y pasados por los servicios de organismos sujetos a su competencia, los magistrados del Tribunal pueden tomar conocimiento de contratos de esos servicios y organismos, de las facturas, libros y registros, podrán pedir informes de las operaciones contenidas en esos convenios, también podrán solicitar por escrito toda justificación complementaria y obtener copia de los documentos que se le presente y que estime necesarios. Se debe enviar previamente un aviso de investigación firmado por el primer presidente del Tribunal. Las observaciones, llegado el caso, y las otras comunicaciones definitivas deducidas por el Tribunal se comunicarán a los interesados.

Además, el Tribunal deberá acatar todas las disposiciones para garantizar el secreto de sus investigaciones. Los consejeros maestros y los ponentes tienen la obligación de respetar el secreto profesional de los magistrados.

Los contadores están obligados a rendir sus cuentas al Tribunal en los plazos fijados en la vía reglamentaria. El procedimiento es escrito y presenta un carácter contradictorio. “El Tribunal de Cuentas es una jurisdicción obligatoria de procedimiento inquisitorio, que juzga las cuentas de los contadores que están obligados a presentarlas”.<sup>233</sup>

El Tribunal decide sobre las cuentas a través de sentencias sucesivas que pueden ser provisionales o definitivas. Siempre que el Tribunal deci-

<sup>233</sup> *Ibidem*, p. 98.

da en materia de gestión de hecho y de multas, deliberará sin la presencia del ponente. La sentencia se emitirá en audiencia pública.

Todo representante, administrador, funcionario o agente de servicios, establecimiento y organismos controlados, así que, por las necesidades de controlar a todo representante o agente del Estado, a todo gestor de fondos públicos, dirigente de empresa pública o miembro de los servicios de inspección y de los cuerpos de control de quien se juzgue necesaria la audiencia, tiene la obligación de responder al llamado del Tribunal.

Por su parte, las Cámaras Regionales de Cuentas juzgan, en su jurisdicción, el conjunto de las cuentas de los contadores públicos de las colectividades territoriales y de los establecimientos públicos, así como las cuentas de los que sean declarados contadores de hecho. El Tribunal de Cuentas resuelve en apelación.

La sede, composición, organización y las secciones de las Cámaras Regionales de Cuentas serán fijados por decreto del Consejo de Estado, su estructura será como mínimo un presidente y dos asesores.

Se instituye también un Consejo Superior de Cámaras Regionales de Cuentas, que establece el cuadro del grado de avance de los miembros del cuerpo de las Cámaras Regionales de Cuentas y la lista de aptitud de sus miembros para el empleo de presidente y vicepresidente de las Cámaras Regionales de Cuentas. Además, todo proyecto de modificación al estatuto definido por el Código de Jurisdicciones Financieras se enviará por aviso del Consejo. También se le consultará toda cuestión relativa a la organización, funcionamiento y la competencia de las Cámaras Regionales.

Ese consejo se integra por: el primer presidente del Tribunal, tres personalidades calificadas, el procurador general del Tribunal, el presidente de la misión permanente de inspección de las Cámaras Regionales de Cuentas, un consejero mayor del Tribunal, dos magistrados y seis representantes de los magistrados de las Cámaras Regionales de Cuentas.

Los contadores, la colectividad local o el establecimiento público, el comisario del gobierno en la Cámara Regional de Cuentas, el representante del Ministerio Público y pueden apelar ante el Tribunal de Cuentas toda sentencia definitiva emitida por la Cámara Regional de Cuentas.

Existen disposiciones especiales para las Cámaras de cuentas territoriales para Nueva Caledonia, Polinesia Francesa, Martinica, etcétera.

### *5. El Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera*

Este Tribunal se compone del primer presidente del Tribunal de Cuentas quien lo presidirá, el presidente de la sección de finanzas del Consejo de Estado quien será el vicepresidente, dos consejeros de Estado y dos consejeros mayores del Tribunal de Cuentas. Las funciones de ministerio público corresponden al procurador general del Tribunal de Cuentas, auxiliado por un abogado general. Y de uno o dos comisarios de gobierno elegidos entre los magistrados del Tribunal de Cuentas.

La instrucción de los asuntos se le encomienda a los ponentes escogidos entre los miembros del Consejo de Estado o del Tribunal de Cuentas. Están sujetos a su competencia toda persona perteneciente a un gabinete de un miembro del gobierno, todo funcionario o agente civil o militar del Estado, de las colectividades territoriales, de sus establecimientos públicos, así como de las agrupaciones de las colectividades territoriales, todo representante, administrador o agente de otros organismos que están sometidos al control del Tribunal de Cuentas, o sujetos al control de una Cámara Regional de Cuentas, también tiene competencia sobre los funcionarios de hecho. El Tribunal de Disciplina Presupuestaria y Financiera determina las infracciones e impone multas a los sujetos obligados que hayan incumplido con: las reglas aplicables en materia de control financiero sobre compromisos de gasto; por disimular excesos de crédito o imputar irregularmente un gasto, quienes realicen gastos sin contar con poderes o delegación de firma, toda persona que fuera de las previsiones del Código infrinja las reglas relacionadas con la ejecución de los ingresos y gastos del Estado o de las colectividades, establecimientos u organismos, o infrinjan la gestión de los bienes pertenecientes o encargados a la tutela de dichas colectividades, establecimientos u organismos, quienes en ejercicio de sus funciones omitan a sabiendas suscribir las declaraciones que deban remitir a los administradores fiscales o de sus anexos, o que a sabiendas formule declaraciones inexactas o incompletas, toda persona que en el ejercicio de sus funciones o atribuciones, por incumplimiento de sus obligaciones procure a otro una ventaja injustificada, pecuniaria o de otra naturaleza, entrañe un perjuicio para el erario, la colectividad o un organismo interesado, o que trate de procurar tal ventaja, etcétera.

Sobre esta jurisdicción se dice que es un “progreso decisivo” ya que existe la posibilidad que el Tribunal de Cuentas pueda llevar a un admi-

nistrador ante este Tribunal de Disciplina “por violación de las reglas referentes a la obligación y la libranza de los gastos públicos, y es sancionado a su vez con una multa que nadie puede pagar en su lugar”.<sup>234</sup>

#### IV. LA EXPERIENCIA LATINOAMERICANA EN MATERIA DE FISCALIZACIÓN

En este apartado de nuestro trabajo estudiaremos la experiencia de algunos países de Latinoamérica en materia de fiscalización de la administración pública. Es importante señalar que por cuestiones de espacio sólo nos ocuparemos de Argentina, Brasil, Costa Rica y Perú; sin embargo, los modelos de fiscalización que aplican esos países nos parecen representativos de los que se encuentran vigentes en otros países de nuestra América Latina.

##### 1. Argentina

En materia de control externo, el artículo 85 de la Constitución Nacional de la República Argentina señala que es una atribución del Poder Legislativo y establece que:

El examen y opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública se sustenta en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación, instancia a la que se considera un organismo de asistencia técnica con autonomía funcional. Su titular es designado por el Congreso a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24,156) consolida el control interno y externo. Señala que la AGN es el ente de control externo del sector público nacional; que depende del Congreso; cuenta con “personería jurídica e independencia funcional” (artículo 116). Un aspecto interesante es que ese órgano puede “exigir” la colaboración de todas las entidades del sector público (artículo 119).

Se integra con siete auditores generales designados por las dos Cámaras; 3 por la de diputados y 3 por la de senadores (artículo 121); al sépti-

<sup>234</sup> *Ibidem*, pp. 71 y 72.

mo lo designan los presidentes de la Cámara de Diputados y Senadores, conjuntamente y será el presidente de la AGN (artículo 123).

En esa Ley también se regula a la Contaduría General de la Nación que se ocupa de operar el sistema de contabilidad gubernamental (artículos 85 y 88).

La Sindicatura General de la Nación es el órgano de control interno del Poder Ejecutivo y cuenta con personalidad jurídica, autarquía financiera y depende del presidente. La SGN es el órgano normativo que supervisa y coordina el sistema; además, existen las unidades de auditoría interna en cada organismo que deben coordinarse con la SGN (artículos 96, 97, 100 y 102).

Un aspecto interesante en materia de transparencia, consiste en la obligación de la SGN de informar al presidente, a la AGN y a la opinión pública (artículo 107).

## *2. Brasil*

Como lo señala el artículo 70 de la Constitución federal de este país, la fiscalización contable, financiera, económica, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de administración directa e indirecta, la ejerce el Congreso Nacional “mediante el control externo, y por el sistema de control interno de cada poder”.

El Congreso Nacional ejerce el control externo con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión, instancia a la que le corresponde: a) apreciar las cuentas del presidente; b) juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables de dinero (artículo 71). Ese TCU tiene la obligación de informar de sus actividades al Congreso, trimestral y anualmente.

El TCU se integra con 9 ministros, un tercio los designa el presidente con aprobación del Senado federal y los dos tercios restantes los nombra el Congreso Nacional (artículo 73). Cuenta con un Ministerio Público compuesto por un procurador; tres subprocuradores generales y cuatro procuradores especializados y autónomos, nombrados por el presidente de la República.

El control interno de los “poderes” Legislativo, Ejecutivo y Judicial se mantiene integrado con la finalidad de avalar el cumplimiento de las metas, la ejecución de los programas de gobierno y las leyes brasileñas; comproueba la legalidad y avala los resultados de la gestión económica, fi-

nanciera y patrimonial; también ejerce el control de las operaciones de crédito, deudas y garantías y preserva los derechos y obligaciones de Brasil (artículo 74).

Además, los responsables del control interno deben dar cuenta al TCU de cualquier irregularidad, ilegalidad o daño, ya que en caso de no hacerlo serán responsables solidarios con el infractor (artículo 74, 1).

El régimen disciplinario está regulado en el “Régimen Jurídico Único”, Ley 8.112 del 11/12/90-RJU, en el que establece la responsabilidad civil, penal o administrativa de los servidores públicos (artículo 121); la civil se relaciona con actos u omisiones dolosos o culposos, de los que resulte perjuicio al erario o a terceros. La penal abarca los crímenes y contravenciones de esa naturaleza y la “civil-administrativa” resulta del acto comisivo u omisivo, practicado en el desempeño de su cargo o función (artículos 122, 123 y 124). El procedimiento disciplinario consta de tres etapas: instrumentación, con la publicación del auto; investigación administrativa, que comprende instrucción, defensa y relatoría; y juicio.

### *3. Costa Rica*

Como lo señala el artículo 183 de la Constitución de este país, la Contraloría General de la República (CGR) es una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la hacienda pública, con “absoluta independencia funcional y administrativa” en el desempeño de sus labores.

Cuenta con un contralor y un subcontralor nombrados por la propia Asamblea. Entre sus funciones se encuentra la de fiscalizar, visar las órdenes de pago, examinar y aprobar los presupuestos.

En la Ley Orgánica de la CGR establece que esa institución es el “órgano rector” del ordenamiento de control y fiscalización superiores. Las disposiciones, normas, políticas y directrices que emita la CGR son obligatorias para los sujetos de fiscalización y prevalecen sobre cualquier otra disposición de los sujetos pasivos que se les opongan (artículo 12).

Un aspecto interesante es que la CGR puede realizar investigaciones de oficio, a petición del sujeto pasivo o a solicitud de “cualquier interesado” (artículo 22). La auditoría interna se ocupa del control interno.

#### *4. Perú*

El artículo 82 de la Constitución Política del Perú, establece que

la Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de derecho público que goza de autonomía conforme a su Ley Orgánica. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control, supervisa la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a control.

Este órgano tiene la facultad de iniciativa en materia de control y debe rendir un informe anual sobre la auditoría practicada a la “Cuenta General de Repùblica”.

En términos de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República (Ley número 27785), el control gubernamental es “interno y externo, y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente” (artículo 60.). El control interno compete a las autoridades, funcionarios y servidores públicos de las entidades y el control interno posterior es responsabilidad del superior del servidor o funcionario ejecutor (artículo 70.).

Por su parte el control externo se conceptualiza como “el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos” que aplica la CGR u otro órgano del sistema. Además puede ser preventivo y simultáneo (artículos 80. y 90.).

La responsabilidad de los servidores públicos puede ser: administrativa-funcional, civil o penal; las sanciones las impone el titular de la entidad, y respecto a éste, el organismo o sector jerárquico superior o el “llamado por ley”.

Como lo previene el “Reglamento de Organización y Funciones de la Contraloría General de la República”, este organismo es el “ente rector del Sistema Nacional de Control” (artículo 40.).

Además, por resolución de la Contraloría número 345-2002-CG, cuenta con un órgano de defensa judicial denominada “Procuraduría Pública”.

#### *5. Consideraciones finales*

Como pudimos advertir la fiscalización interna y externa, de los ingresos y gastos, se toma muy en serio en los países analizados. Se trata sus-

tancialmente de contar con una visión integral que permita un eficiente manejo de los recursos públicos y un desembolso escrupuloso del dinero público.

En México no contamos con un Tribunal de Cuentas en el sentido estricto del término, pues las facultades que pueden ejercer la EFSF son limitadas en comparación con los que se otorgan a los órganos analizados. Por ejemplo, nuestra EFSF carece de atribuciones en materia de elaboración de presupuestos, como las tiene el Tribunal de Cuentas francés; tampoco ejerce facultades en materia de desarrollo sustentable, como las tiene el auditor general de Canadá; la potestad resarcitoria no puede asimilarse a un juicio de cuentas como los que llevan los Tribunales de Cuentas de Francia y España, pues está referida única y exclusivamente a los resultados de una auditoría. En cambio en esos países está claramente delimitada la fase previa y la fase jurisdiccional.

También carecemos de entes de fiscalización con efectiva independencia política, además no hay facultades de iniciativa en la materia y no tenemos un Ministerio Público integrado en la estructura de nuestros órganos de fiscalización. Estas carencias limitan la capacidad de respuesta de esas instituciones, por lo que se debe realizar una reforma para incorporar estas figuras jurídicas al derecho positivo nacional.