

La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional

Luis Vacas García-Alós

Magistrado de lo contencioso-administrativo, Letrado del CGPJ

Profesor asociado de Derecho constitucional de la UNED

SUMARIO: I. LA REGULACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS: 1.1. *La función fiscalizadora de la gestión económica del sector público.* 1.2. *La función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables.*— II. LA JUDICIALIZACIÓN DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS: 2.1. *Aspectos jurídico-subjetivos.* 2.2. *Aspectos jurídico-objetivos.* 2.3. *Aspectos jurídico-formales.*— III. LA REVISIÓN JUDICIAL DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS: 3.1. *El entroncamiento de la jurisdicción contable con el Poder Judicial y el papel del Tribunal Supremo como Juez de lo contencioso-contable.* 3.2. *El recurso de casación contable.* 3.3. *El recurso de revisión contable.*— IV. IMPLICACIONES CONSTITUCIONALES DE LA JURISDICCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.— V. CONSIDERACIONES FINALES.— VI. RESUMEN DE BIBLIOGRAFÍA BÁSICA SOBRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS: 6.1. *Libros.* 6.2. *Artículos.*

I. LA REGULACIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

1.1. *La función fiscalizadora de la gestión económica del sector público*

El pasado mes de mayo se conmemoró el XXV aniversario de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas —en adelante, LOTCu—, lo que constituye una ocasión ciertamente propicia para profundizar en la dimensión constitucional del propio Tribunal de Cuentas —en lo sucesivo, TCu—, tanto en su faceta fiscalizadora como en su función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables, a través de lo significativamente calificamos con la expresión de «judicialización del TCu».

La Constitución Española –a partir de ahora, CE–, en su art. 136, establece que el TCu «es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público». Por su parte, el art. 2 de la LOTCu dispone que la actividad fiscalizadora del TCu se caracteriza por tres notas claramente diferenciadas:

- Se trata de una función externa, esto es, un control autónomo e independiente del ámbito objetivo de actuación administrativa del correspondiente ente fiscalizado.
- Constituye una función permanente, o sea, llevada a cabo por el mismo TCu sin limitación temporal alguna en cuanto a su ejecución material.
- Se articula mediante una función consuntiva, es decir, *a posteriori* o *ex post facto*, toda vez que la misma se realiza una vez producido el gasto objeto de la correspondiente fiscalización.

Cabe destacar que, a tenor de lo preceptuado en el art. 9 de la LOTCu, la finalidad de los procedimientos fiscalizadores ha de concretarse en el sometimiento de la actividad económico-financiera, presupuestaria y contable del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

La Sección de Fiscalización del TCu consta, desde el punto de vista organizativo y funcional, de los siguientes Departamentos: Administración Económica del Estado; Área Político-Administrativa del Estado; Seguridad Social y Acción Social; Empresas Estatales; Financiero y Entes Estatales; Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas y, por último, Entidades Locales.

En virtud de lo acordado por el Pleno del TCu, forman parte del Programa de Fiscalizaciones correspondientes al ejercicio de 2005 tanto fiscalizaciones especiales, como la Memoria de actuaciones correspondientes al ejercicio anterior y la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, así como los Informes Anuales de Comunidades Autónomas que no disponen de Órgano de Control Externo y los Informes Globales sobre las cuentas y la actividad económico-financiera de los sectores públicos autonómico y local.

Entre las circunstancias y criterios determinantes de la inclusión de una específica fiscalización en el correspondiente programa de Fiscalizaciones se encuentran la falta reiterada de rendición de cuentas, la rendición de cuentas con graves defectos de carácter formal, la detección de áreas y situaciones de riesgo que aconsejen el reforzamiento de los controles externos a practicar en cada caso, la especial importancia –cualitativa y cuantitativa– de la actividad económico-financiera llevada a cabo por una concreta entidad pública, la ausencia de fiscalizaciones en los últimos ejercicios presupuestarios, el seguimiento de fiscalizaciones en los supuestos en que en anteriores ejercicios se hubieran detectado significativas y considerables deficiencias e irregularidades contables y, en fin, la creación de nuevas entidades públicas surgidas como consecuencia de especiales situaciones socio-económicas y de determinados eventos sociales de singular carácter conmemorativo.

Particular significación tiene, en lo que a la dimensión constitucional y de judicialización se refiere, la naturaleza jurídica y las fases de los procedimientos de fiscalización del TCu. En síntesis, tales fases son las siguientes:

- Actuaciones de preparación: están orientadas al conocimiento preciso del correspondiente ente objeto de fiscalización y se articulan mediante la realización de unos trámites preliminares tendentes, entre otros extremos, al examen de las cuentas que de dicho ente figuran en el mismo TCu, así como al estudio del organigrama de esa entidad y del sistema de mecanismos de control interno.
- Actuaciones de desarrollo: se materializan en la elaboración de los diferentes programas de trabajo —«trabajo de campo» según la terminología empleada por los técnicos en auditorías— y en la práctica de las llamadas pruebas de cumplimiento, destinadas a verificar el grado de control interno con que cuenta el respectivo ente fiscalizado, y de las denominadas pruebas sustantivas, tendentes a comprobar el nivel de respuesta que se ha dado por parte de la gestión del ente de que se trate con respecto a los objetivos en cada caso propuestos.
- Actuaciones de ejecución: su finalidad consiste en la comprobación e inspección de documentos, supervisión de procedimientos, constatación de resultados y confirmación y ratificación de cuantos datos y extremos de relevancia contable se han ido recopilando durante la sustanciación del correspondiente procedimiento fiscalizador.
- Actuaciones de sistematización y de elaboración del anteproyecto de informe: se concretan en la elaboración del correspondiente informe de fiscalización, cuyo contenido, según se determina en las Normas Internas de Fiscalización del TCu, aprobadas por el Pleno con fecha 23 de enero de 1991, debe ajustarse a la siguiente estructura formal: a) Introducción; b) Resultados de la fiscalización; c) Conclusiones; d) Recomendaciones y e) Anexos documentales.
- Actuaciones procedimentales, propiamente dichas, tendentes a la aprobación del informe de fiscalización: constituyen la fase esencial y final del procedimiento fiscalizador y son, en síntesis, las siguientes: a) Remisión del anteproyecto de informe a los responsables del sector público fiscalizado para que, tras la práctica del preceptivo trámite de audiencia, puedan formular alegaciones; b) Formulación del correspondiente proyecto de informe con el resultado de la respectiva fiscalización; c) Remisión del proyecto de informe al Ministerio Fiscal y al Servicio Jurídico del Estado ante el TCu; d) Remisión por el Consejero ponente del proyecto de informe, así como de las alegaciones del ente fiscalizado, del Ministerio Público y de la Abogacía del Estado a los demás Consejeros del TCu; e) Debate del proyecto de informe en la Sección de Fiscalización del TCu; f) Aprobación del proyecto de informe por el Pleno del TCu; g) Presentación del proyecto de informe, por el Presidente del TCu, ante la Comisión Mixta Congre-

so-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y h) Aprobación final del informe de fiscalización y ulterior remisión, para su publicación, al *Boletín Oficial del Estado*, con expresa referencia, en su caso, a las conclusiones y recomendaciones anteriormente mencionadas.

Por su parte, el art. 12 de la LOTCu señala que «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*». A este respecto, es de significar que las mociones son exposiciones que eleva el TCu a las Cortes Generales o, en su respectivo ámbito competencial, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, con la finalidad de mejorar la gestión económico-financiera del correspondiente sector público. En cambio, las notas son simples comunicaciones del TCu que remite bien a las Cortes Generales, bien a las respectivas Asambleas Legislativas, referentes a concretas irregularidades contables que se han detectado a lo largo de la tramitación del procedimiento de fiscalización al que aluden. En este sentido, el apartado 2 del referido art. 12 pone de manifiesto que «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». Sobre este particular, la función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables, de la que vamos a tratar seguidamente, adquiere especial relevancia.

Una última cuestión debe suscitarse por su directa relación con la temática del presente trabajo: la dimensión constitucional de la judicialización de la función fiscalizadora del TCu. En principio, y con carácter general, dicha función es una actividad ajena, en cuanto al fondo –técnico y de auditoría–, al control jurisdiccional. Así se ha venido reconociendo en sede jurisprudencial contencioso-administrativa desde la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 16 de julio de 1988.

Ahora bien, en términos de garantías constitucionales y de adecuada operatividad práctica de los mandatos contenidos en los arts. 24 y 106 de la CE, a fin de lograr un aceptable nivel de efectividad de la tutela judicial y de evitación de zonas exentas de control formal de la legalidad procedimental, sí cabe propugnar la existencia de un control contencioso-administrativo, residenciado en la Sala Tercera del propio Tribunal Supremo, con respecto a los elementos formales del procedimiento de fiscalización. Piénsese, por ejemplo, en una suelta omisión del trámite de audiencia en el curso de dicho procedimiento o en la adopción de medidas imperativas por la eventual ausencia de rendición de cuentas. En este último sentido resulta ciertamente elocuente la sentencia de la Sala Tercera del Alto Tribunal, de 15 de mayo de 2006, recaída en un recurso contencioso-administrativo promovido por la representación de un determinado Ayuntamiento contra la imposición por el Consejero de Cuentas, titular del Departamento de Entidades Locales de la Sección de Fiscalización

del TCu, de una multa coercitiva por importe de 901,51 euros, como consecuencia de la negativa del Alcalde en cuestión a rendir las cuentas a que estaba legalmente obligado. Y es de destacar que tal recurso fue desestimado por medio de un pronunciamiento confirmatorio del acuerdo adoptado por el citado Consejero de la Sección de Fiscalización del TCu.

1.2. *La función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables*

En la vigente regulación constitucional del control externo de la gestión económico-financiera del sector público, contenida en el art. 136 de CE, se atribuye una «jurisdicción propia» al TCu. Esta función jurisdiccional, que tiene legalmente atribuidas las notas de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena, encuentra reforzado su carácter de verdadera jurisdicción al haberse residenciado en la Sala Tercera del Tribunal Supremo su régimen jurídico casacional.

La verdadera dimensión constitucional del expreso reconocimiento de una jurisdicción propia del TCu no se debe a una mera declaración constitucional, más o menos significativa, sino que, a nuestro juicio, tiene su razón de ser en el deseo del constituyente español de hacer referencia a una jurisdicción específica del TCu. A este respecto, es significativo comparar los textos del Anteproyecto de CE y del Informe de la Ponencia del Congreso —en los que textualmente se indicaba que el TCu, «sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, remitirá a las Cortes Generales un informe anual...»— con los términos empleados en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Congreso —en el que se decía que el TCu, «sin perjuicio de su *propia jurisdicción*, remitirá a las Cortes Generales un informe anual...»—, dándose la circunstancia de que el texto últimamente citado fue confirmado por el Pleno del Congreso, por el del Senado y, finalmente, por la Comisión Mixta Congreso-Senado, quedando incorporado definitivamente, como se ha dicho, al vigente art. 136.2 de la CE.

Como hemos tenido ocasión de señalar, la existencia de una específica función jurisdiccional contable no es exclusiva del Ordenamiento jurídico español, pues en países como Francia, Italia, Grecia y Portugal las Cortes de Cuentas realizan cometidos de control jurisdiccional. Sirvan de ejemplo, en este sentido, los arts. 100 y siguientes de la Constitución italiana de 1947, en los que se contempla una función jurisdiccional dirigida a los que manejan, de una u otra forma, fondos públicos y orientada al enjuiciamiento de los funcionarios que, al violar deberes inherentes a sus respectivos cargos, causen daños y perjuicios en dichos fondos.

En nuestro país, la función jurisdiccional del TCu tiene, pues, cabida en el llamado modelo latino, integrado por países como los ya citados, en los que el órgano de control externo es colegiado con cometidos de carácter jurisdiccional. Otros modelos son el anglosajón, compuesto por Estados Unidos, el Reino Unido, Irlanda e Israel, en los que existe un órgano monocráti-

co que depende del propio Parlamento, al que dirige los resultados de sus funciones fiscalizadoras y asesoras, y que cuenta con plena independencia funcional; el germánico, formado por Alemania y Austria, en donde existe un órgano monocrático de dirección, designado por el Parlamento y por la Jefatura del Estado, con estructura colegiada –en el caso de Alemania–, y con funciones fiscalizadoras *a posteriori* y de carácter consultivo, tanto respecto del Legislativo, a quien eleva sus informes, como del Ejecutivo y, en fin, el modelo escandinavo, en el que el órgano de control depende del Ejecutivo y realiza funciones fiscalizadoras *a posteriori* y también funciones de asesoramiento del Gobierno.

La regulación de la jurisdicción contable está integrada, en lo que al Ordenamiento español se refiere, por la Ley LOTCu y por la Ley de Funcionamiento del propio Tribunal –LFTCu– de 5 de abril de 1988, que dedican diversos preceptos tanto a la Sección de Enjuiciamiento del propio TCu, como a la responsabilidad contable y a los procesos jurisdiccionales contables, entendidos como el cauce formal para la exigencia de responsabilidades de naturaleza contable.

Interesa destacar que el ejercicio de la potestad jurisdiccional contable es competencia exclusiva del TCu, sin perjuicio de que los órganos similares al mismo TCu que existen en diversas Comunidades Autónomas en que se integra el Estado Español –la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, la Cámara de Comptos de Navarra, la Sindicatura de Cuentas de Valencia, el Consejo de Cuentas de Galicia, la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, la Cámara de Cuentas de Andalucía, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha y la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, entre otros– pueden colaborar con la jurisdicción contable mediante la instrucción de determinados procedimientos, dentro de la denominada fase de actuaciones previas del proceso judicial contable.

En otro aspecto, debe resaltarse la sustantividad propia de la jurisdicción contable en relación con otras jurisdicciones. Así, tanto la LOTCu, como la LFTCu, introducen una importante excepción al clásico principio de prevalencia de la jurisdicción penal sobre los restantes órdenes jurisdiccionales, puesto que las mencionadas leyes determinan la preferencia de la jurisdicción contable sobre la penal en la determinación de la responsabilidad civil nacida de delitos como las malversaciones de caudales públicos, señalándose incluso que el Tribunal penal –que deberá abstenerse de conocer de la responsabilidad contable emanada de tales tipos penales– remitirá al TCu los antecedentes necesarios para que por éste se concrete el importe de los daños causados en los caudales o efectos públicos.

Además, las resoluciones dictadas por la Sala de Apelación del TCu son susceptibles, en determinados supuestos, de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que constituye una mayor judicialización de la función jurisdiccional del TCu y, por ende, una mayor cohesión de la jurisdicción contable con la estructura general del Poder Judicial.

II. LA JUDICIALIZACIÓN DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

2.1. Aspectos jurídico-subjetivos

En virtud de lo dispuesto en la LFTCu, los órganos de la jurisdicción contable son los Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento y la Salas del TCu. Entre las competencias de los primeros puede hacerse mención de las siguientes:

- En única instancia, los Consejeros de Cuentas tienen atribuido el conocimiento y fallo de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable.
- En primera instancia conocen de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los restantes procedimientos de cancelación de fianzas, todos los cuales serán objeto de ulterior comentario.

Por su parte, las Salas del Tribunal conocen:

- En única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables y en los casos expresamente establecidos por las Leyes.
- En segunda instancia, de las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas en los procedimientos anteriormente expresados.

Conocen también, entre otros asuntos, de los recursos de queja por inadmisión de las apelaciones acordada por los Consejeros de Cuentas en el ejercicio de su función jurisdiccional, de los recursos de súplica contra resoluciones de las propias Salas y de los recursos interpuestos contra resoluciones dictadas por los Delegados Instructores, dentro de la fase de actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables, con todo lo que ello comporta de cara a la judicialización de dichas actuaciones previas, de suerte que los recursos promovidos contra las mismas se tramitan y resuelven en un contexto procesal de carácter jurisdiccional y no administrativo o gubernativo.

Actualmente, la Sección de Enjuiciamiento está integrada por una Sala de Justicia –cuyo Presidente es el de la Sección– y por tres Consejeros de Cuentas, que actúan como órganos jurisdiccionales contables de primera instancia.

En cuanto a las entidades y personas sujetas a control jurisdiccional contable, hay que hacer referencia a todas aquellas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, y que, como consecuencia de dolo, culpa o negligencia graves, pueden originar menoscabo en dichos caudales o efectos por acciones u omisiones contrarias a la normativa reguladora del régimen

presupuestario contable. Igualmente, hay que incluir a las entidades y personas receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes del sector público.

Dentro de estos aspectos subjetivos es de significar que la legitimación activa para intervenir en los procesos contables corresponde a la Administración o entidad pública perjudicada, que podrá ejercer todo tipo de pretensiones de responsabilidad contable ante el TCu, así como al Ministerio Fiscal, que podrá ejercitar las pretensiones de igual naturaleza que estime procedentes. Por su parte, están legitimados pasivamente los que sean presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes, y todas aquellas personas que puedan considerarse perjudicadas en el correspondiente proceso.

Debe destacarse, asimismo, que la LOTCu dispone que tendrá la consideración de pública la acción para la exigencia de responsabilidades contables en los distintos procedimientos jurisdiccionales del TCu, sin necesidad de prestar fianza o caución, y sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil a que pudiere derivarse de un ejercicio indebido de la propia acción, de la que nos ocuparemos después al tratar de los aspectos jurídico-formales de la jurisdicción contable.

Además, la judicialización del TCu adquiere especial virtualidad jurídica si se tiene en cuenta que entre las distintas y significativas innovaciones que ha ofrecido la vigente normativa de la jurisdicción contable se encuentra la prevalencia de la citada jurisdicción sobre la penal para la determinación de la responsabilidad civil nacida de determinados delitos. Establece así el art. 18 de la LOTCu que «la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal», añadiendo que «cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia». Y como desarrollo normativo de lo anterior, el art. 49.3 de la LFTCu es del siguiente tenor literal: «Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos».

Sobre la base de las anteriores previsiones normativas, la Sala de Apelación del TCu, en la sentencia de 4 de junio de 1992, declaró lo siguiente:

«La compatibilidad entre la jurisdicción penal y la contable—expresamente reconocida en los artículos 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982 y 49.3 de la Ley 7/1988— no puede ser interpretada como posibilidad legal de que cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos por los mismos hechos, estos hechos existan para un órgano estatal y no existan para el otro. Es evidente, por el contrario, que a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza

de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o que una misma persona fue su autor o no lo fue. Así lo tiene textualmente declarado el Tribunal Constitucional en sentencia de 21 de mayo de 1984, Sala 1.^a, fundamentos jurídicos segundo y quinto, con doctrina que reiteraba la sentada en sentencia de 26 de julio de 1983 y que ratificó, entre otras, la de 27 de noviembre de 1985, pues ello vulneraría el principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 de la Constitución... Pero, al propio tiempo, tanto esa regla de la no suspensión como la de la compatibilidad a que acaba de hacerse mención, por fuerza de los apuntados criterios de lógica jurídica y de la insoslayable salvaguardia del principio de seguridad jurídica, han de ceder cuando se trata de la existencia o inexistencia de los hechos o de su autoría, porque en este punto, e importa resaltarlo no cabe siquiera consentir la posibilidad de que se produzcan pronunciamientos contradictorios de dos jurisdicciones o, incluso en un sentido más amplio, de dos órganos del Estado. Ciertamente que unos mismos hechos pueden no ser constitutivos de infracción penal y sí de un supuesto de responsabilidad contable y viceversa —y de ahí la verdadera razón de ser de la compatibilidad jurisdiccional aquí cuestionada—, pero no menos cierto que, cuando como ocurre en el presente caso, se parte de unos mismos hechos y se les somete a un doble y simultáneo enjuiciamiento —penal y contable—, la declaración de existencia o inexistencia de los mismos y de su autoría habrá de ser única y corresponderá, en principio, a la jurisdicción penal como prevalente. Si ésta declara que los hechos existen pero no son constitutivos de delito, el enjuiciamiento de la posible responsabilidad contable corresponderá en exclusiva —art. 17.1 de la mencionada Ley Orgánica 2/1982—, a la jurisdicción de este Tribunal. Si declara la existencia de los hechos y éstos merecen la doble conceptualización de infracción penal y supuesto de responsabilidad contable, ésta última será determinada por este Tribunal conforme se desprende del art. 18.2 de su meritada Ley Orgánica. Pero si, atribuida a los tan repetidos hechos la doble condición de ser constitutivos de responsabilidad penal y contable, la jurisdicción penal declarase su inexistencia o no ser el autor el originariamente imputado o iniciado en responsabilidad, evidentemente esta declaración vincularía, por los argumentos anteriormente expuestos, a la jurisdicción contable.»

Debe hacerse notar, por otra parte, que las consideraciones anteriormente mencionadas, relativas a la articulación de relaciones funcionales del enjuiciamiento contable con la jurisdicción penal tienen plena efectividad en el ámbito jurisdiccional contencioso-administrativo. A este respecto, piénsese en el enjuiciamiento de hechos que den lugar, por un lado, a la exigencia de responsabilidades disciplinarias en sede contencioso-administrativa y, por otro, a la exigencia de responsabilidades contables mediante juicios de cuentas. Es claro, en este sentido, el ya aludido art. 18.1 de la LOTCu cuando preceptúa, en lo

que al ejercicio de competencias se refiere, que la jurisdicción contable es compatible con la potestad disciplinaria. Y no se olvide, además, que el art. 41.2 de la propia LOTCu establece que «las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente». Es de destacar que la competencia sobre este particular le viene atribuida a dicha Sala por el art. 54.1.a) de la LFTCu.

En estos veinticinco años de andadura de la LOTCu, han sido varias las ocasiones en que el más alto órgano jurisdiccional contable se ha pronunciado sobre la procedencia del enjuiciamiento de resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables, con especial referencia al importante asunto del control jurisdiccional de las subvenciones. Y decimos importante asunto este de las subvenciones pues en un informe del Banco de España se resalta que en el período 1990-2000, las empresas, instituciones de crédito, compañías de seguros y familias españolas recibieron ayudas y subvenciones de todas las Administraciones Públicas por importe de 18,6 billones de las antiguas pesetas.

Los perceptores de ayudas y subvenciones públicas pueden incurrir, pues, en responsabilidad contable ante la falta o defectuosa e insuficiente justificación de las mismas, si bien, y por razones de seguridad jurídica, en el supuesto relativo al control jurisdiccional de dichas subvenciones debe delimitarse la revisión del acto administrativo y el cumplimiento de éste por sus destinatarios –llevada a cabo desde el prisma del Derecho Administrativo–, de la fiscalización contable y, en su caso, enjuiciamiento de responsabilidades contables derivadas de esa supuesta falta de justificación de la subvención –realizado con arreglo al Ordenamiento jurídico contable–. Desde esta perspectiva tiene plena razón de ser la compatibilidad de las jurisdicciones contencioso-administrativa y contable en el enjuiciamiento de posibles supuestos que puedan dar lugar a la incoación de juicios de cuentas o, en su caso, de procedimientos de reintegro. Así, la Sala de Justicia del TCu abordó, en auto de 28 de marzo de 1996, el control jurisdiccional contable de las subvenciones, manifestando que la sola circunstancia de que se encuentre en tramitación un procedimiento administrativo de reintegro no es motivo suficiente para extraer del ámbito competencial de la jurisdicción contable el conocimiento del asunto por la vía del art. 46 de la LFTCu, pues aunque es cierto que el antiguo art. 31 de la Ley General Presupuestaria –a partir de ahora, LGP– facultaba a la Hacienda Pública a actuar conforme a los procedimientos administrativos correspondientes, no es menos cierto que esta última Ley, en sus artículos 143 y 146 –actual art. 177 y concordantes–, reconocía la competencia del TCu en supuestos que pueden ser constitutivos de alcance.

Una última cuestión debe suscitarse ahora: la relativa a las relaciones del TCu con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable. El ejercicio de la potestad jurisdiccional contable, en cualquiera de sus distintas manifestaciones, es competencia exclusiva del TCu. De aquí que dichos Órganos autonómicos de Control Externo no tengan intervención directa en la fase procesal decisoria de

dichos juicios. Por el contrario, donde sí pueden actuar por la vía de la colaboración y la delegación es en la fase preparatoria de los mismos, mediante la realización de cuantas diligencias puedan considerarse pertinentes en orden a la sustanciación y resolución de las actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables.

Téngase en cuenta, a los anteriores efectos, que en virtud del art. 26.3 de la LOTCu, «en las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

2.2. Aspectos jurídico-objetivos

La función jurisdiccional atribuida al TCu tiene por objeto el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos por originar menoscabo en dichos caudales o efectos. Y ello tanto con dolo, como con culpa o negligencia graves, y como consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y contable, que resulten de aplicación a las entidades del sector público y a las personas receptoras de subvenciones y ayudas del mencionado sector.

La Sala de Apelación del TCu, en una clarificadora sentencia de 30 de junio de 1992, señaló que para que una determinada acción pueda ser constitutiva de responsabilidad contable debe reunir los siguientes requisitos:

- «a) Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos; b) Que además dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos; c) Que la mencionada acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate; d) Que la repetida acción esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia inmediata no es sino la producción de un menoscabo en los precisados caudales o efectos por dolo, culpa o negligencia grave; e) Que el menoscabo producido sea efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente; y f) Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido».

Los mencionados aspectos objetivos de la función jurisdiccional de TCu se concretan así mediante el enjuiciamiento de conductas constitutivas de in-

fracciones contables. En este orden de ideas, la vigente LGP distingue los siguientes tipos de ilícitos contables: haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos; administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro; comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos; dar lugar a pagos reintegrables de conformidad con lo dispuesto en el art. 77 LGP; no justificar la inversión de los fondos contemplados en los arts. 78 y 79 de la LGP y en la Ley General de Subvenciones; y cualquier otra infracción de la normativa presupuestaria cuando concurren los requisitos preceptuados en el art. 176 de la misma LGP. Y de las apuntadas infracciones contables, el alcance ha resultado en la práctica la que ha dado lugar a mayor número de procedimientos en la Sección de Enjuiciamiento del TCu.

Del tratamiento normativo que la LFTCu hace del alcance se derivan como notas características del mismo las siguientes: la existencia de un saldo deudor injustificado; la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, con independencia de que dichas personas tengan o no la condición de cuentadantes ante el TCu y, en fin, la malversación de caudales públicos, entendida como sustracción de los mismos, así como el consentimiento para que ésta se lleve a cabo, y la aplicación de dichos caudales a usos propios o ajenos por parte de quienes los tengan a su cargo.

La concreta tipificación de las distintas infracciones contables que puedan dar lugar a la incoación de pieza separada y, en su caso, que puedan residenciarse en un posterior juicio de cuentas debe hacerse sobre la base de lo dispuesto en el art. 177.1, apartados b) a f), de la LGP, en relación con el art. 72.1, a *sensu contrario*, de la LFTCu. Por tanto, son infracciones contables constitutivas de juicio de cuentas todas aquellas a que se refiere el precitado artículo, con excepción de la contemplada en el apartado a), es decir, «haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos». Y ello teniendo en cuenta también que cualquiera de esas infracciones tipificadas en los citados apartados b) a f) pueden, en su caso, y en ciertos supuestos, encerrar un posible saldo deudor injustificado constitutivo, en ese supuesto caso, de un presunto alcance. Con arreglo a este planteamiento, entre las infracciones supuestamente constitutivas de juicio de cuentas es forzoso hacer mención de las siguientes:

- Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.

Esta infracción consiste en una inobservancia del Ordenamiento jurídico tributario, así como de la normativa reguladora de la recaudación o ingreso de los derechos de la Hacienda Pública estatal. En todo caso, tanto la mala administración de los mencionados recursos y derechos, como la defectuosa liquida-

ción y recaudación de los mismos, tienen necesariamente que producir un daño o perjuicio a la Hacienda Pública, que debe ser efectivo, individualizado y evaluable económicamente.

- Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la LGP o en la respectiva Ley de Presupuestos que en cada caso resulte aplicable.

A tenor del art. 133.4 de la CE, «las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes». En este orden de ideas, el art. 46 de la propia LGP se pronuncia en los siguientes términos: «Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la Ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta Ley».

- Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo dispuesto en el art. 77 de la referida LGP.

La doctrina ha señalado que la figura del pago indebido puede producirse en alguno de los tres siguientes supuestos: no responder, total o parcialmente, a una obligación previamente contraída; realizar un cambio de acreedor en detrimento de un acreedor legítimo; y efectuar un pago sin medidas de garantía que eviten un posible perjuicio al Tesoro.

- No justificar la inversión de los fondos a que aluden los arts. 78 y 79 de la LGP y la Ley General de Subvenciones.

Los perceptores o beneficiarios de ayudas otorgadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, o procedentes de entidades componentes del sector público –piénsese en subvenciones, créditos, avales, etc.– y con independencia de que dichos perceptores o beneficiarios sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y particulares que, de una u otra forma, intervengan en la administración, recaudación o custodia de fondos o valores del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, deben rendir al TCu las correspondientes cuentas, cuyo examen, en aplicación del art. 38 de la LFTCu, «se extenderá tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a su resultados».

- Cualquier otro acto, además de los apuntados, que suponga infracción de la LGP.

El contenido del art. 177.1.f) de la LGP viene a suponer, en cierta medida, una infracción contable de tipo residual, no tipificada expresamente, ni delimitada de forma concreta. Se trata, pues, de una infracción, a nuestro juicio, de dudosa constitucionalidad que requeriría expresa concreción normativa con base en los principios constitucionales de legalidad y de seguridad jurídica, si bien dicho precepto de la LGP, a diferencia del antiguo art. 188.1.g), introduce como novedad la expresa referencia a los requisitos establecidos en el art. 176 de dicha LGP.

En consecuencia, y como hemos tenido ocasión de señalar, cualquier infracción de la normativa presupuestaria y contable –distinta del alcance– puede dar lugar a la incoación de un juicio de cuentas, lo que evidencia, de un lado, la gran amplitud de su ámbito objetivo, y, de otro, su importancia en orden al control que puede suponer con relación de la gestión económico-financiera del sector público.

El texto de la antigua LGP contemplaba entre los ilícitos presupuestarios, además de los anteriores, «no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos». En este sentido, de los arts. 34 a 36 de la LFTCu se derivan los siguientes extremos: a) Todas las entidades integrantes del sector público tienen la obligación de rendir al TCu las cuentas legalmente establecidas en relación con sus diferentes operaciones y con su respectivo régimen contable; b) En las mencionadas cuentas que deben rendirse al TCu, tienen la condición de cuentadantes las autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo, con respecto a las entidades del sector público, la gestión de los ingresos, la realización de los gastos y la gestión del patrimonio; c) Las cuentas que deben rendirse por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado tienen que estar en poder del TCu dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su recepción por la misma, con referencia a posibles defectos y reparos observados; d) Las cuentas remitidas al TCu por otros conductos del anteriormente señalado habrán de estar en poder del mismo en los plazos que las respectivas disposiciones aplicables –según el ámbito normativo de actuación– determinen, y si no existe previsión legal sobre el particular, dentro de los dos meses siguientes a la terminación del período correspondiente; e) Las cuentas parciales rendidas directamente al TCu por los cuentadantes deberán enviarse al mismo en el plazo de quince días siguientes al período a que se refieran; f) Los Presidentes o Directores de Empresas Públicas, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se apruebe su ejercicio social, remitirán a la respectiva Intervención General –y, a su vez, ésta al TCu–, las copias autorizadas de la Memoria, Balance y cuentas de Explotación y de Pérdidas y Ganancias correspondientes al respectivo ejercicio, y, en su caso, el programa de actuación, inversiones y financiación, así como los presupuestos de explotación y de capital; y g) Las aludidas cuentas deberán remitirse al TCu en unión de los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos, y ello sin perjuicio del tratamiento especial de que son objeto los mandamientos de pago expedidos con carácter de «a justificar», y del que sea consecuencia de técnicas de informatización.

En otro aspecto interesa destacar que el enjuiciamiento contable conoce de cuantos menoscabos puedan producirse en los fondos públicos. Sin embargo, la LFTCu no contiene una expresa definición de lo que debe entenderse por tal expresión. Tan sólo cabría interpretar, con base en el art. 4.º.1 de la LOTCu, que son fondos de naturaleza pública los de las entidades que integran el sector público, en los términos señalados tanto en el citado precepto como en el art. 2 de la vigente LGP.

Sin embargo, no sucede lo mismo con algunas Leyes reguladoras de determinados Órganos de Control de Externo de las Comunidades Autónomas. Es el caso de los arts. 2.º.2 de la Ley 1/1988 de la Cámara de Cuentas de Andalucía y 9.º.1 de la Ley 5/1993 de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, que, con idéntica redacción, establecen lo siguiente: «son fondos públicos todos los gestionados por el sector público (correspondiente), así como las subvenciones, créditos, avales y todas las ayudas, cualquiera que sea su naturaleza, concedidos por los órganos integrantes del sector público a cualquier persona física o jurídica».

Pues bien, como hemos apuntado en cierta ocasión, ante la apuntada y generalizada falta de concreción normativa, se hace conveniente, pues, acudir a la jurisprudencia para la delimitación conceptual de los caudales y efectos públicos. En este sentido, de los muy numerosos pronunciamientos de la Sala Segunda del Tribunal Supremo sobre este particular –desde los primeros años de su actividad jurisprudencial, hasta nuestros días–, puede hacerse mención, como más significativos, de los siguientes:

- Son fondos públicos los de propiedad pública y los que están a cargo de un funcionario público (sentencias de 19 marzo de 1874 y 12 de diciembre de 1877).
- Tienen este carácter los destinados a servicios públicos (sentencia de 23 diciembre de 1896).
- Poseen, asimismo, naturaleza pública los fondos que se encuentran bajo la inmediata custodia del Estado (sentencia de 25 enero de 1927).
- Debe entenderse como público cualquier bien perteneciente al patrimonio público, tanto el que haya ingresado de un modo formal en el inventario de los bienes públicos, como los destinados a ingresar en los fondos que tienen carácter público (sentencias de 4 de febrero de 1960 y de 9 de mayo de 1970).
- Son públicos los fondos, con independencia de cual sea el origen de su recaudación, desde el momento en el que ingresan en el haber de un organismo público, para el logro de sus fines y por venir sujetos a normas administrativas de contabilidad y formalizaciones (sentencia de 17 de enero de 1961).
- Son igualmente fondos públicos los pertenecientes a cualquier entidad o institución pública y estén afectos a los intereses patrimoniales de carácter público (sentencia de 8 de marzo de 1971), por lo que la

- calidad de los bienes públicos se recibe por el destino dado a los mismos (sentencia de 30 de noviembre de 1972).
- Tiene naturaleza jurídica de fondo público todo capital, hacienda, patrimonio, cosa o bien, de cualquier condición, fungible o no, y susceptible de apreciación económica o valor, que pertenezca dominicalmente al erario público, incluidos los bienes particulares, con tal de que intervenga en el acto de depósito o embargo persona pública (sentencia de 2 de marzo de 1973).
 - Han de considerarse como fondos públicos los del Estado y los entes públicos y los de la Administración institucional, entidades públicas autónomas y cualquier persona cuyo patrimonio o funcionamiento venga fiscalizado públicamente en razón a la finalidad general que cumpla (sentencia de 7 de abril de 1973).
 - Son también fondos públicos los que tienen una distribución presupuestaria, con destino fijado taxativamente en el Presupuesto del sector público correspondiente (sentencia de 7 de febrero de 1980).
 - Cuentan con naturaleza jurídica pública las cantidades que pertenezcan a entidades estatales, provinciales, municipales, paraestatales o en general entes públicos que deban ingresarse en las arcas de dichas entidades, que estén a disposición de organismos oficiales, con la nota de interés público, tengan o no autonomía administrativa (sentencia de 6 de marzo de 1981).
 - Los fondos cobran naturaleza pública tanto cuando de un modo efectivo pasan a incorporarse al patrimonio público, tras el cumplimiento de las formalidades prescritas, como cuando, percibidos por el funcionario surge en el organismo o ente correspondiente el derecho expectante a su entrega y real ingreso en las arcas públicas (sentencias de 6 de junio de 1986, 21 de junio de 1990 y 22 de febrero de 1995).
 - Son, en fin, fondos públicos no sólo los del Estado y los de las Administraciones Públicas, sino también los de los Entes públicos, y los de cualquier entidad pública, cuyo patrimonio o funcionamiento viene fiscalizado públicamente por la finalidad general y la función pública que cumple, por la procedencia de los bienes de que se nutre y por su incorporación a las actividades encuadradas en el sector público (sentencias de 11 de abril de 1964, 12 de febrero de 1979, 14 de marzo de 1984, 24 de enero de 1994, 14 de marzo de 1995, 8 de noviembre de 1996, 28 de octubre de 2002 y 22 de febrero de 2006).

2.3. Aspectos jurídico-formales

Desde un punto de vista jurídico-formal, tres son los procesos en que se articula el enjuiciamiento contable: en primer lugar, los juicios de cuentas; en segundo término, los procedimientos de reintegro por alcance y, por último, los expedientes de cancelación de fianzas.

Los juicios de cuentas son un tipo de proceso contable en los que se enjuicia la pretensión de responsabilidad por la comisión de un ilícito contable distinto del alcance, tal como administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro; comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos; y dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones.

La LFTCu alude de forma expresa al juicio de cuentas en los arts. siguientes: 53.1, que atribuye a los Consejeros de Cuentas, como órganos que son de la jurisdicción contable, el conocimiento y fallo en primera instancia de dichos juicios; 54.1.b), que preceptúa que las Salas del Tribunal conocerán en segunda instancia de los recursos de apelación interpuestos en los juicios de cuentas contra las resoluciones de primera instancia emanadas de los Consejeros; 68 a 71, que diseñan los diferentes trámites procesales del juicio de cuentas, y que, en síntesis, son los de iniciación, publicación de edictos, emplazamientos, demanda, contestación a la demanda, alegaciones, prueba y sentencia; 73.1 *in fine*, que se remite al juicio de cuentas en la fase de iniciación del procedimiento de reintegro por alcance; y 79.1.a), que indica la procedencia del sobreesimiento en los juicios de cuentas cuando, una vez transcurrida la fase de alegaciones y, en su caso, la probatoria, no se hubieran acreditado suficientemente los hechos que hubieran motivado la incoación de dichos procesos contables.

Además, la vigente LGP, en sus arts. 176 y siguientes, se ocupa de las responsabilidades en que pudieran incurrir las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia grave infringiesen las disposiciones de dicha Ley, quedando obligados a indemnizar a la Hacienda Pública por los daños y perjuicios supuestamente causados. Pues bien, de los mencionados preceptos de la LGP interesa resaltar las referencias que contienen a las infracciones contables distintas del alcance, pues en este caso la responsabilidad se exige mediante el oportuno procedimiento de reintegro por alcance. Dichas infracciones constituyen los ilícitos contables que hemos analizado a propósito de los aspectos jurídico-objetivos del enjuiciamiento contable. Y la responsabilidad derivada de las infracciones constatadas puede exigirse en el expediente administrativo a tal efecto instruido al interesado, si bien habrá de estarse a lo dispuesto en el art. 41.1 de la LOTCu, a cuyo tenor «la autoridad que acuerde la incoación del expediente la comunicará al Tribunal de Cuentas, que podrá en cualquier momento recabar el conocimiento del asunto». Debe tenerse en cuenta, a este respecto, que las resoluciones dictadas por la Administración sobre el particular que nos ocupa, son recurribles ante el TCu y resueltas por la Sala correspondiente conforme a lo previsto en los arts. 54.1.a) de la LFTCu y 180.2 *in fine* de la LGP.

Entre los aspectos más destacados de los referidos expedientes administrativos de responsabilidades contables puede hacerse mención de los que a continuación se indican:

- Se configuran como procedimientos de carácter sancionador que tienen por objeto la determinación y exigencia de responsabilidades de

- naturaleza contable, entendidas éstas últimas de forma independiente de supuestas responsabilidades penales o disciplinarias que pudieran corresponder por los mismos hechos.
- Si durante la tramitación del expediente se pusieran de manifiesto hechos que supusieran conexión de cualquier infracción contable distinta del alcance con un presunto alcance, se pondría fin a la actuación de la Administración, y se remitiría el expediente al TCu con carácter inmediato.
 - El antecedente de este tipo de expediente puede deberse tanto a comunicaciones remitidas al Ministerio de Economía y Hacienda, como a actuaciones de la Intervención General de la Administración del Estado, inspecciones de servicios, investigaciones administrativas y denuncias de particulares.
 - Entre los órganos competentes para incoar estos expedientes se encuentran el Consejo de Ministros, si el presunto inculcado tuviese la condición de autoridad, y en los supuestos restantes el Ministro de Economía y Hacienda.
 - Los expedientes administrativos de responsabilidades contables constan de las siguientes fases: designación del Instructor y, en su caso, de adjuntos al Instructor; nombramiento de Secretario; notificación al posible responsable; comunicación al órgano que hubiese promovido el expediente y al TCu; adopción de medidas provisionales; práctica por el Instructor de diligencias y actuaciones de esclarecimiento y comprobación de los hechos; declaración del posible inculcado; pliego de cargos; práctica de pruebas; propuesta de resolución del Instructor; informe de la Abogacía General del Estado; propuesta de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda; y, finalmente, resolución del expediente por el Ministro o, en su caso, por el Consejo de Ministros, según la condición funcional del supuesto inculcado.
 - Las cantidades que determine la resolución del expediente, como indemnización a la Hacienda Pública, tienen la consideración de derechos económicos de la misma y su cobro se llevará a cabo por la vía de apremio, en la forma a tal efecto establecida en la normativa reguladora de este particular.
 - Contra la resolución de los expedientes administrativos de responsabilidad contable procede interponer, en el plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución, no recurso contencioso-administrativo, sino recurso contencioso-contable ante la Sala correspondiente del TCu.

Asimismo, el art. 45.1 de la LFTCu regula la tramitación de la denominada «pieza separada», cuya formación se acuerda por el Consejero de Cuentas, una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupo de cuentas o el correspondiente procedimiento fiscalizador, y si aparecen hechos

que pudieran dar lugar a una infracción contable no constitutiva de alcance. Pues bien, una vez ultimada la pieza separada de referencia se remitirá, en cumplimiento del art. 45.2 de la LFTCu, a la Sección de Enjuiciamiento, a los efectos de iniciar el correspondiente juicio de cuentas, en los términos recogidos en los arts. 68 y siguientes de la propia LFTCu. Y después de haber sido turnado el respectivo procedimiento entre los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, se procederá de acuerdo con los trámites previstos en los preceptos últimamente reseñados.

Los órganos jurisdiccionales contables conocen también de los procedimientos de reintegro por alcance. Se trata de procesos contables dirigidos al enjuiciamiento de un ilícito contable concreto: el alcance, entendido como infracción de la normativa presupuestaria y contable generadora de un saldo deudor injustificado, de la ausencia de numerario o de la malversación, sustracción, distracción o apoderamiento de caudales o efectos públicos. Su objeto consiste, principalmente, en el reintegro o devolución de dicho alcance, si bien en la práctica puede resultar ciertamente complejo, como ya se ha reflejado, la delimitación de conductas generadoras de infracción contable por alcance de aquellos otros supuestos constitutivos de responsabilidad contable distinta de alcance. Dicho en otros términos, los ilícitos contables tipificados en los apartados b) a f) del artículo 177.1 de la LGP, que, en principio, y según se ha dicho, constituyen el objeto de los juicios de cuentas, sin embargo, y en determinados casos, pueden generar también un saldo deudor injustificado o una ausencia de numerario, por lo que, en esos casos, podría ser necesaria la incoación del procedimiento de reintegro por alcance.

En cuanto a la competencia del juzgador y la legitimación de las partes intervinientes, los principios informadores del juicio de cuentas son aplicables a los procedimientos de alcance. Sin embargo, la principal diferencia estriba en que la pretensión de responsabilidad contable no se deduce de ningún examen de cuentas que realice el TCu, sino que, generalmente, el conocimiento que éste tiene de los alcances producidos fuera de las cuentas puede proceder de una denuncia pública, del Ministerio Fiscal o de los particulares –incluido el ejercicio de la acción popular–, e incluso de una comunicación de la Intervención General del Estado, de las Corporaciones Locales, o de la Administración de las Comunidades Autónomas. En este sentido, resulta significativa la equiparación que se hace en la LFTCu entre el proceso contencioso-administrativo y el juicio de cuentas, por un lado, y, por otro, entre el proceso civil correspondiente en función de la respectiva cuantía y el procedimiento de reintegro por alcance.

Finalmente, la tercera modalidad de procedimiento incluido en el sistema procesal de enjuiciamiento contable viene constituida por los expedientes de cancelación de fianzas, que tienen naturaleza no contenciosa –en cierto aspecto son similares a los llamados «actos de jurisdicción voluntaria»–. En ellos el Consejero de Cuentas, después de oír al Ministerio Fiscal y al Abogado del Estado o del ente del sector público a cuyo favor se hubiera constituido la garantía, y después de solicitar cuantos antecedentes se consideren

necesarios, acordará o denegará la cancelación solicitada mediante el correspondiente auto.

En los expedientes de cancelación de fianzas, a diferencia de los procedimientos de reintegro por alcance y de los juicios de cuentas, no se ventilan pretensiones de responsabilidad contable, quedando limitada la pretensión a la devolución de la cantidad depositada o a que se deje sin efecto la garantía constituida. Por ello, mediante los expedientes que nos ocupan no se pretende otra cosa que acreditar la inexistencia de responsabilidad contable a fin de permitir la cancelación o devolución de la garantía a tal efecto prestada. Y en estos expedientes, el Consejero de Cuentas titular del Departamento jurisdiccional contable correspondiente podrá acordar o denegar la cancelación solicitada, interviniendo asimismo en cada expediente el solicitante de la propia cancelación, así como el Ministerio Fiscal, y la defensa y representación del Estado o, en su caso, del ente del sector público a cuyo favor se hubieran constituido la garantía correspondiente.

Por consiguiente, y como hemos puntualizado en anteriores ocasiones, el objeto de los expedientes de cancelación de fianzas no consiste en el enjuiciamiento de una determinada acción procesal para la exigencia de responsabilidades de naturaleza contable, sino que solamente se pretende la cancelación de una fianza mediante el oportuno procedimiento residenciando en la función de enjuiciamiento que corresponde al TCu.

Particular significación tiene, en otro aspecto, la acción pública en los juicios contables, toda vez que el Ordenamiento jurídico contable admite sin excepciones el ejercicio de la acción pública -o, si se prefiere, en terminología más amplia, «acción popular» -en relación con posibles juicios de cuentas, sin que deba ser objeto de interpretaciones restrictivas que puedan limitar no sólo dicho ejercicio, sino incluso la tutela judicial efectiva -constitucionalmente garantizada en el art. 24.1 de la CE-, que indudablemente puede realizarse -como derecho a la prestación jurisdiccional- mediante el cauce de los repetidos juicios de cuentas. A este respecto, la lectura de los arts. 56 de la LFTCu y 47.3 de la LOTCu permite sacar la conclusión de que el primero de ellos, en su función de desarrollo del segundo, ha incorporado ciertos matices restrictivos. Ello impone una interpretación armónica de ambos preceptos que aspire a conseguir que la aplicación del citado art. 56 no permita la relevancia procesal de meras denunciadas infundadas y, al mismo tiempo, no vulnere el principio de tutela judicial efectiva.

Por último, debe indicarse, para finalizar los anotados aspectos jurídico-formales, que la existencia de una autónoma acción pública en el ámbito jurisdiccional contable ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 14 de julio de 1993, al señalar que «la petición en que consiste el derecho en cuestión tiene un mucho de instrumento para la participación ciudadana aun cuando lo sea por vía de sugerencia, y algo del ejercicio de la libertad de expresión como posibilidad de opinar... En tal aspecto -se añade-, excluye cualquier pretensión con fundamento en la alegación de un derecho subjetivo o un interés legítimo especialmente protegido, incluso mediante la

acción popular en el proceso penal o la acción pública en el contencioso-contable o en el ámbito del urbanismo».

III. LA REVISIÓN JUDICIAL DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

3.1. *El entroncamiento de la jurisdicción contable con el Poder Judicial y el papel del Tribunal Supremo como Juez de lo contencioso-contable*

La LFTCu contempla un sistema de medios de impugnación promovidos contra resoluciones dictadas en el orden jurisdiccional contable que no es uniforme y carece de una normativa procesal propia y específica. Se da la circunstancia, además, de que en la referida LFTCu se contemplan ciertos recursos carentes de denominación y, lo que es peor todavía, de normas propias de sustanciación procesal. En síntesis, el indicado sistema de mecanismos de impugnación puede agruparse en los siguientes apartados:

- Recursos contra actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables

El legislador de 1988 introdujo, con relación al sistema normativo anterior, una serie de novedades entre las que se encuentran los recursos promovidos contra las denominadas «actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables». Dichas impugnaciones tienen como elementos comunes el que se formulan contra las mencionadas actuaciones previas, y también que no se concretan, con el grado de precisión que hubiese sido deseable, sus aspectos jurídico-formales de tramitación, obviándose toda referencia a fases procesales concretas.

Estos recursos, a su vez, pueden ser de dos tipos: los contemplados en el art. 46.2 de la LFTCu y los preceptuados en el art. 48.1 de dicha Ley procesal contable.

El recurso previsto en el art. 46.2 de la LFTCu es aquel que puede entablarse contra las resoluciones adoptadas por los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, dentro de la fase que podría llamarse de «diligencias preliminares», decretando el archivo de las actuaciones, cuando los hechos objeto de las mismas no revistan manifiestamente caracteres de alcance, o cuando no fuera éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos. Obsérvese que este recurso, tal y como está regulado en la LFTCu, no precisa los presupuestos adjetivos de su interposición –tan sólo se establecen referencias imprecisas a que los hechos no revistan manifiestamente caracteres de alcance, sin determinar cuando puede producirse tal supuesto–, ni tampoco se indican sus distintas fases procesales; únicamente se dice que debe interponerse ante la Sala de Justicia del TCu, en el plazo de cinco días, sin que contra

su resolución quepa ulterior recurso, y sin perjuicio del posible recurso de casación en el proceso jurisdiccional contable correspondiente.

Por su parte, el recurso preceptuado en el artículo 48.1 de la LFTCu es el que procede contra las resoluciones dictadas en la fase preparatoria del juicio de cuentas, dentro de la denominada «pieza separada», así como también contra las diligencias practicadas por el Delegado Instructor, a lo largo de la tramitación de la fase preparatoria de los procedimientos de reintegro por alcance, a que alude el art. 47.1 de la misma LFTCu.

A este respecto, la expresada normativa se limita a señalar, con un grado considerable de imprecisión, que los presupuestos objetivos que pueden servir de motivo de impugnación son dos: que en la fase de instrucción del correspondiente procedimiento no se haya accedido a completar las diligencias solicitadas por los comparecidos en la respectiva actuación, o que pueda producirse indefensión a alguna de las partes personadas en la correspondiente fase de actuaciones previas. Es de advertir, pues, que la LFTCu únicamente establece que el recurso deberá promoverse ante la Sala correspondiente del Tribunal, teniéndose que interponer en el plazo de cinco días. En la citada regulación no se contiene norma alguna sobre el procedimiento a seguir en el citado recurso; lo que ha llevado a la Sala de Apelación del TCu a delimitar las resoluciones susceptibles del referido medio de impugnación, y a adoptar un procedimiento lo más adecuado posible a la naturaleza especial y sumaria de este recurso jurisdiccional contable de que conoce la citada Sala de Justicia.

Dicha Sala ha declarado en distintos autos—desde los de 8 de abril y 29 de octubre de 1992 y 16 de diciembre de 1993, entre otros—, que este tipo de recursos constituyen «un medio impugnatorio dirigido a combatir resoluciones similares a las de tipo interlocutorio dictados en la fase preparatoria de los procesos jurisdiccionales contables, a través del cual no se persigue en conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que se pretende es ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas de que se trate un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan minorar las posibilidades de defensa mediante un cauce especial y sumario». Y ante la comentada falta de normas reguladoras de la tramitación de estos recursos, la referida Sala de Justicia del TCu, en auto de 23 de febrero de 1995, señaló como fases de dicha tramitación las siguientes: a) Interposición y emplazamiento: una vez interpuesto el recurso, el órgano que dictó la resolución recurrida lo tiene por interpuesto y lo eleva a la Sala con emplazamiento de las partes por plazo de cinco días. b) Admisión: después de haberse recibido el recurso, la Sala lo admite o lo inadmite, y en el primer caso y considerando que, por regla general, la admisión ha de ser en un solo efecto, se otorga al recurrente un plazo de cinco días para instrucción y alegaciones. c) Tramitación: una vez transcurrido dicho plazo, y háyanse o no formulado alegaciones por el recurrente, se da traslado de todo lo actuado a las demás partes por plazo común de cinco días para la impugnación o no del recurso y para que manifiesten lo que a su derecho convenga. d) Resolución: finalizado el trámite resuelve la Sala, sin que contra su decisión quepa recurso alguno, sin perjuicio

de lo que se acordase, al respecto, en el procedimiento jurisdiccional y de lo que, en su día, procediese respecto al recurso de casación».

- Recursos contra resoluciones jurisdiccionales adoptadas en juicios de cuentas y en procedimientos de reintegro por alcance.

Indica la LFTCu en su art. 80.1 que «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».

Por su parte, el art. 80.2 de la LFTCu preceptúa que, contra las sentencias pronunciadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia, cabrá recurso de apelación, que deberá interponerse ante la Sala de Justicia del TCu. Como este último recurso va a ser objeto posteriormente de especial comentario nos remitimos a lo allí manifestado.

En los casos a que se refieren los arts. 81 a 84 de la LFTCu pueden promoverse recursos de casación y revisión –según los distintos supuestos–, contra las sentencias y autos de la Sala de Apelación, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, según se establece también en el art. 58.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, como también tendremos oportunidad de comentar a propósito de la casación contencioso-contable.

En cuanto a la ejecución de sentencias debe estarse, por otro lado, a una interpretación conjunta de los arts. 46.1 de la LOTCu y 85 a 87 de la LFTCu, de los que se infiere que los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento son los competentes para la ejecución de las sentencias recaídas en los procesos residenciados en sede jurisdiccional contable, así como para conocer de cuantas incidencias puedan plantearse en esa fase de ejecución.

- Recursos contra resoluciones jurisdiccionales adoptadas en expedientes de cancelación de fianzas

No obstante el carácter no contencioso de los expedientes de cancelación de fianzas, en materia de recursos tan sólo debe significarse que la oposición del Ministerio Fiscal, del Abogado del Estado, o de cualquiera de los legitimados activamente para el ejercicio de pretensión de responsabilidad contable, puede transformar en contencioso el aludido expediente.

En este supuesto, dichos recursos se sustanciarán conforme a las normas del juicio de cuentas o procedimiento de reintegro por alcance, según proceda en cada caso, por lo que nos remitimos a lo dicho en el apartado precedente, a propósito de los mecanismos de impugnación que pueden entablarse a lo largo de la tramitación de dichos juicios y procedimientos, respectivamente.

- Recursos contra resoluciones jurisdiccionales adoptadas como consecuencia del ejercicio de acciones públicas.

Al tratar del enjuiciamiento contable, y dentro del capítulo regulador de las partes, legitimación, representación y defensa ante el propio TCu, la LFT-

Cu contempla expresamente en su art. 56.4 la posibilidad de interponer un medio impugnatorio -que se denomina «recurso de apelación»- contra el auto del Consejero de Cuentas que declare la inadmisión del escrito en que se ejercite la acción pública de responsabilidad contable.

A tales efectos, el mencionado precepto, en su apartado 3, indica que el Consejero de Cuentas rechazará, mediante auto motivado, el escrito por el que se formule acción pública en el caso de que de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendan indicios de responsabilidad, o los que resulten no tengan la calificación de contable, o de que en el mismo escrito en que se ejercite la acción no se individualicen 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 de naturaleza jurídica pública.

En este sentido, debe llamarse la atención en el hecho de que al calificarse por el legislador el recurso de referencia como de apelación, debe estarse a lo dispuesto, en cuanto a su tramitación y regulación, en el régimen general de las apelaciones radicadas en sede jurisdiccional contable.

- Recursos contra resoluciones administrativas en materia de responsabilidades contables.

Como hemos tenido ocasión de señalar, una de las innovaciones introducidas por la LOTCu en materia de exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables fue el reconocimiento en favor del TCu de la facultad de declarar dichas responsabilidades, tanto a través de la avocación de los asuntos incoados en vía administrativa, en virtud de lo preceptuado en el art. 41.1 de dicha LOTCu, como mediante el conocimiento en única instancia del recurso contencioso-contable interpuesto, impugnando resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables distintas del alcance, dictadas por el correspondiente órgano de las Administraciones Públicas, según se infiere, asimismo, del art. 180.2 *in fine* de la vigente LGP.

El referido mecanismo de impugnación carece de denominación y regulación específica tanto en la LOTCu, como en la LFTCu, por lo que, ante esta falta de regulación, la Sala de Justicia del TCu ha sustanciado este tipo de recursos por los trámites del recurso contencioso-administrativo, al considerar que es el más adecuado a la naturaleza administrativa de los actos recurridos, con fundamento en el Derecho supletorio establecido en la disposición final segunda, apartado 2, de la LOTCu, y con apoyatura el criterio seguido en el art. 12 del Real Decreto 700/1988, que señala el plazo de dos meses para recurrir ante el TCu en el ejercicio de su función jurisdiccional.

- El recurso de apelación en la jurisdicción contable.

La LFTCu determina en su art. 80.3 que el recurso de apelación promovido contra las resoluciones dictadas en la primera instancia jurisdiccional con-

table «se sustanciará y decidirá en la forma prevenida para el recurso de la misma naturaleza en la Ley reguladora del Proceso Contencioso-Administrativo». Se da la circunstancia de que en un principio, y como consecuencia del mandato contenido en la disposición derogatoria de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, la Sala de Apelación del TCu abordó el problema relativo a las repercusiones que en el orden jurisdiccional contencioso-contable tenía la derogación de la apelación contencioso-administrativa. Y así, en distintos autos -por todos, los de 23 y 28 de julio de 1993- entendió que «suprimido el recurso de apelación en la jurisdicción administrativa y derogadas expresamente las normas reguladoras del mismo en materia contencioso-administrativa prevista en cualquier disposición legal, no puede por menos que resultar afectada la norma contenida en el n.º 3 del artículo 80 de la LFTCu, por una especie de ineficacia sobrevenida, en cuanto que la remisión que contiene (respecto a sustanciación y decisión) ya no es jurídicamente posible por haber sido borrados del Ordenamiento -mediante la derogación expresa y completa- las normas jurídicas que conformaban el contenido de la remisión y de insistir en su virtualidad la remisión conduce inexcusablemente a un simple vacío o laguna legal».

Tras la entrada en vigor de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, debe estarse a lo dispuesto en los arts. 81 a 85 de dicha Ley, en orden a la sustanciación y resolución de los recursos de apelación promovidos contra las sentencias de la jurisdicción contable dictadas en primera instancia.

3.2. *El recurso de casación contable*

Como hemos comentado en alguna ocasión, tradicionalmente la casación ha sido «lugar destacado de encuentro» de la doctrina procesalista, tanto en lo que se refiere a las jurisdicciones civil y penal, como incluso a la laboral. Sin embargo, este instituto es mucho más reciente en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, pues es creación no sólo de la vigente normativa posconstitucional reguladora del Poder Judicial, sino también de la igualmente legislación posconstitucional específica del TCu, esto es, de la LOTCu y de la LFTCu.

Debe destacarse así que las singularidades jurídico-procesales de la casación en lo contencioso-administrativo no se agotaron en un principio con su mera formulación legal -como, de hecho, así sucedió en la práctica judicial-, pues en su momento se entendió que el instituto casacional requería para su concreta puesta en funcionamiento de una determinada regulación.

Al respecto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de marzo de 1990, llegó a preguntarse si en la Jurisdicción Contencioso-administrativa -en esa época- existía o no el recurso de casación, declarándose en el fundamento jurídico séptimo del expresado auto que «no existe, pues, todavía el recurso de casación en el campo de lo contencioso». Y fue necesario así esperar a

la promulgación de la antes citada Ley 10/1992 para entender definitivamente implantada la casación en lo contencioso-administrativo, de conformidad con la redacción dada por dicha Ley a los arts. 93 a 102.b) de la Ley Jurisdiccional Contencioso-Administrativa.

Desde el punto de vista de su concreto régimen jurídico, el recurso de casación en el enjuiciamiento contable, como modalidad procesal de la casación contencioso-administrativa, viene determinada desde 1982 en el art. 49 de la LOTCu, que señala que las resoluciones del TCU serán susceptibles de recurso de casación ante el Tribunal Supremo, en los casos y en la forma que determine la LFTCu.

En este orden de consideraciones, debe estarse a lo dispuesto en los arts. 81 y 89 de la propia LFTCu. Este último precepto dispone lo siguiente:

- «1. El recurso de casación habrá de fundarse en alguno o algunos de los motivos siguientes:
 - 1.º Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción contable.
 - 2.º Incompetencia o inadecuación del procedimiento.
 - 3.º Quebrantamiento de las normas esenciales del proceso o de los principios de audiencia y defensa, siempre que, en este último caso, se haya producido efectiva indefensión.
 - 4.º Error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en el procedimiento, que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal sin resultar contradichos por otros elementos de prueba.
 - 5.º Infracción de las normas de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las pretensiones de las partes.
2. La infracción de las normas relativas a los actos y garantías procesales que producen indefensión requiere que se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia en que se hubiere cometido y que, de haberlo sido en la primera instancia, se reproduzcan en la segunda, con la salvedad, en cuanto a las faltas cometidas en segunda instancia, de que fuere ya imposible la reclamación».

3.3. *El recurso de revisión contable*

El art. 84 de la LFTCu se expresa en los siguientes términos:

- «1. Los recursos de casación y revisión se prepararán, interpondrán, sustanciarán y decidirán de conformidad con lo dispuesto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo, sin que sea necesaria garantía de depósito alguno.

2. La interposición de los recursos de casación y de revisión no impedirá la ejecución de la sentencia impugnada, salvo que el recurrente prestase fianza o aval suficiente para garantizar el cumplimiento de la misma».

En resumen, y dejando al margen los recursos extraordinarios de revisión –contemplados en el ya citado art. 84 de la LFTCu–, y como hemos mantenido en alguna ocasión, la jurisdicción contable tiene, pues, su más alta proyección jurisprudencial en la casación contencioso-administrativa, lo que supone, a diferencia del sistema normativo anterior –en el que el mismo TCu conocía de recursos de casación– una mayor judicialización de dicho Tribunal y una mayor extensión objetiva de la jurisdicción contencioso-administrativa.

IV. IMPLICACIONES CONSTITUCIONALES DE LA JURISDICCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Además de la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 1992, que reconoce expresamente la existencia de un orden jurisdiccional contencioso-contable, se han ocupado también de la jurisdicción contable las sentencias del Pleno de dicho Tribunal de 17 de octubre de 1988, 31 de enero de 1991, 18 de septiembre de 2000 y 5 de abril de 2001. Y de los mencionados pronunciamientos pueden extraerse, entre otras, las siguientes ideas:

- El enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional, pues el art. 136.2 de la CE califica a dicho enjuiciamiento de «jurisdicción propia» del TCu, y el art. 17.1 de la LOTCu le atribuye las notas de «necesaria, improrrogable, exclusiva y plena». Además, la citada Ley garantiza la independencia e inamovilidad de los miembros del TCu, al disponer que están sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones que la Ley Orgánica del Poder Judicial señala para los Jueces y Magistrados.
- La actividad de la Sección de Enjuiciamiento del TCu consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en este último caso, ejecutando coactivamente su decisión.
- El enjuiciamiento contable se realiza mediante un procedimiento judicial, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a todo proceso.
- Las resoluciones jurisdiccionales del TCu son susceptibles de recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo, en los casos y en la forma determinados en la LFTCu. Por otra parte, para el ejercicio de

la función jurisdiccional contable se aplica supletoriamente la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal.

- El TCu, en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, es único en su orden, abarcando su jurisdicción —que, como se ha dicho, es exclusiva y plena— la totalidad del territorio nacional. Dicha circunstancia no impide que los órganos propios de fiscalización de las Comunidades Autónomas puedan intervenir, por delegación del TCu, en la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.
- Las actividades instructoras de los procedimientos jurisdiccionales contables aparecen tanto en la LOTCUu como en la LFTCu estrechamente vinculadas al enjuiciamiento de las responsabilidades contables. Dichas actividades se configuran claramente separadas de los procedimientos fiscalizadores y posteriores a éstos. Se trata, por tanto, de actuaciones directamente orientadas al enjuiciamiento y, en su caso, exigencia de responsabilidad contable y, en consecuencia, incluidas en el procedimiento enjuiciador y reservadas al TCu.
- El TCu es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo, cuando enjuicia las responsabilidades de índole contable.

Por su parte, la jurisdicción contable ha sido objeto de tratamiento, con diferente extensión y alcance, entre otras, en las sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1991 y 10 de febrero de 1995, así como en las de la Sala Tercera de 16 de julio de 1988, 22 de mayo de 1990, 27 de mayo de 1995, 23 de octubre de 1996, 18 de noviembre de 2002, 8 de julio de 2003, 27 de febrero de 2004, 21 de julio de 2004, 6 de octubre de 2004, 8 de noviembre de 2006 y 10 de enero de 2007. Y entre los aspectos más significativos de las expresadas sentencias cabe hacer mención de los siguientes:

- La función fiscalizadora del TCu es exclusiva del mismo y ajena, en cuanto al fondo, al control del Tribunal Supremo. Por el contrario, la función jurisdiccional del TCu, cuyo máximo exponente viene determinado por las sentencias de la Sala de Apelación, es susceptible de recurso de casación.
- El alcance, como infracción generadora de responsabilidad contable, debe entenderse como el saldo deudor injustificado de una cuenta, o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deben rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el TCu, en los términos previstos en el art. 72 de la LFTCu.
- En el ilícito penal de la malversación de caudales públicos no cabe entrar en la cuestión de las consecuencias civiles de dicho delito, pues

el art. 18.2 de la LOTCu establece que cuando los hechos fueran constitutivos de delito, la responsabilidad civil deberá determinarse por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia.

La concreta actuación de la jurisdicción contable –en los veinticinco años de andadura tras la entrada en vigor de la LOTCu– puede ser analizada desde una estricta dimensión constitucional. Con arreglo a este planteamiento interesa suscitar aquí la compleja y problemática cuestión de la directa aplicación en el ámbito del enjuiciamiento contable de principios tales como los de prohibición de indefensión, legalidad, tipicidad, culpabilidad, presunción de inocencia y legitimación. Y decimos compleja y problemática cuestión porque, aunque la responsabilidad contable no tiene *per se* carácter sancionador, no pueden desconocerse, sin embargo, ni el alcance ni los efectos jurídicos de los pronunciamientos para la exigencia de responsabilidades contables, ni tampoco la participación procesal de las partes interesadas en los procesos contables, sobre la base de una incuestionable fuerza expansiva –material y formal– del mandato contenido en el art. 24 de la CE.

Así, y desde las precedentes consideraciones constitucionales, puede sostenerse, a modo de ejemplo, que el derecho a la prueba, en el curso de un determinado proceso contable, no faculta para la admisión de cualesquiera pruebas que puedan proponer las partes, sino, sobre la base del denominado «juicio de pertinencia, permite la práctica de las pruebas que se estimen pertinentes, al tratarse de un derecho que no es absoluto e incondicionado, limitándose por tanto esa actividad probatoria a la práctica de las pruebas que, de manera razonada, valore libremente el correspondiente órgano decisor.

En la misma línea de argumentación, es de resaltar que la dimensión constitucional del principio de legalidad en el ámbito del Derecho procesal contable requiere la existencia de dos garantías esenciales: en primer lugar, la llamada «garantía material», consistente en la predeterminación de las conductas constitutivas de los distintos ilícitos contables, lo que ha sido ratificado en las sentencias del Tribunal Constitucional 75/1984 y 182/1990; y, en segundo término, la denominada «garantía formal», que se concreta en la necesaria habilitación legal de la correspondiente norma aplicable, lo que ha sido reconocido en las sentencias del Tribunal Constitucional 77/1983, 42/1987, 101/1988, 69/1989 y 22/1990.

El proceso de tipificación de una determinada conducta como constitutiva de una concreta infracción contable exige, de una parte, que la ley reguladora del régimen presupuestario y contable la sirva de expresa y directa cobertura y, de otra, que queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica y culpable, así como su concreta naturaleza, su específico alcance fáctico y su preciso significado jurídico.

En cuanto a la determinación de la responsabilidad contable, y en estrictos términos constitucionales, ha de rechazarse la responsabilidad objetiva, debiéndose exigir la concurrencia de dolo o de culpa, pues en el ilícito presupuestario y contable no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad

para sustituirlo por un sistema de responsabilidad sin culpa, mucho más cuando dicha culpabilidad viene configurada por una relación de causalidad entre la acción cometida derivada del manejo de caudales y efectos públicos y de la infracción de disposiciones administrativas, de suerte que para que pueda reprocharse a un cuentadante la existencia de culpabilidad contable tiene que acreditarse que ese sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, lo que exige valorar las específicas circunstancias fácticas de cada caso.

En este concreto aspecto de la exigencia de responsabilidades contables debe observarse también el principio constitucional de presunción de inocencia, proclamado en el art. 24.2 de la Norma fundamental, pues según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional –entre otras, sentencias de 26 de abril y 20 de diciembre de 1990 y 21 de julio de 1997– y del Tribunal Supremo –por todas, sentencias de la Sala Tercera de 17 de noviembre de 1998, 14 de mayo de 1999, 13 de noviembre de 2003, 27 de febrero de 2004, 2 de noviembre de 2004 y 18 de diciembre de 2006–, son notas delimitadoras del contenido de la referida presunción de inocencia, entre otras, las siguientes: en primer lugar, para condenar o exculpar por la comisión de un determinado ilícito contable debe tenerse la certeza de la culpabilidad con base en la valoración de una prueba existente, llevada al proceso con las debidas garantías; en segundo término, la valoración de las pruebas es competencia exclusiva del órgano decisor, y, por último, el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción pueda formularse sobre la base de una prueba indiciaria, pero para que ésta pueda desvirtuar dicha presunción deberá ratificar las siguientes exigencias constitucionales: de un lado, los indicios han de estar plenamente probados y no pueden ser meras sospechas, y, de otro, el órgano jurisdiccional contable debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, ha llegado a la conclusión de que el enjuiciado realizó la conducta tipificada como infracción presupuestaria y contable.

Finalmente, en lo que respecta al alcance de la legitimación en los procedimientos fiscalizadores y de enjuiciamiento contable, debe advertirse que, como tiene declarado el Tribunal Constitucional –entre otras, en las sentencias de la Sala Segunda de 3 de julio de 1995 y 26 de mayo de 1999–, dicha legitimación implica una relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de tal forma que su anulación o mantenimiento produzcan automáticamente un efecto positivo –beneficio– o negativo –perjuicio–, que puede ser tanto actual como futuro, pero siempre cierto y efectivo. Es por ello por lo que la legitimación se debe otorgar a quien el respectivo procedimiento le representa una utilidad en su esfera jurídica de derechos o intereses, bien sea de forma sustancial o inmediata o de modo indirecto o instrumental. Y aunque es cierto que a partir del art. 24.1 de la CE el simple interés directo ha quedado plenamente sustituido por el criterio más amplio del interés legítimo, no es menos cierto, sin embargo, que este interés legítimo requiere la existencia de una relación material entre el sujeto en cada caso afectado y el objeto del procedimiento en cuestión, que debe materializarse, por consiguiente, en una concreta y efectiva situación beneficiosa o perjudicial, y siempre cualificada y específica.

V. CONSIDERACIONES FINALES

La judicialización del TCU, veinticinco años después de promulgada la LOTCu, es un hecho incuestionable. La dimensión constitucional de este fenómeno afecta no sólo a la función jurisdiccional del propio TCU, sino al control de los elementos reglados de su función fiscalizadora y a la revisión de actos administrativos que, como las subvenciones públicas, tienen una relevancia ciertamente destacada en el control de los fondos públicos.

Dicha progresiva judicialización de la actividad desarrollada por el TCU no solo se circunscribe, pues, al ámbito del enjuiciamiento contable, toda vez que se ha extendido también a su función fiscalizadora, como no puede ser de otra forma en términos jurídico-constitucionales, conforme a las previsiones contenidas en el art. 24.1 de la CE. Sirva de ejemplo reciente, en este sentido, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 15 de mayo de 2006, por la que se resolvió un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de un Ayuntamiento contra el acuerdo dictado por el Consejero correspondiente de la Sección de Fiscalización del propio TCU, que impuso una multa al Alcalde de la referida Entidad Municipal, en el curso de un determinado procedimiento fiscalizador, por negarse a rendir las cuentas ante el Supremo Órgano Fiscalizador.

En definitiva, la actividad del TCU en los veinticinco años de existencia de la LOTCu se ha plasmado ciertamente en una mayor judicialización del mismo TCU, cuya verdadera dimensión constitucional ha quedado reflejada, en lo que al enjuiciamiento de responsabilidades contables se refiere, y en los términos establecidos en el art. 24.2 de la CE, en la concepción de la Sección de Enjuiciamiento del TCU –en toda su extensión procesal, tanto previa o preparatoria como estrictamente decisoria– como Juez natural para el conocimiento de los daños y perjuicios ocasionados en los fondos públicos y, al mismo tiempo, en la configuración de la Sala Tercera del Tribunal Supremo como Juez de casación en lo contencioso-contable.

VI. RESUMEN DE BIBLIOGRAFÍA BÁSICA SOBRE EL TRIBUNAL DE CUENTAS

6.1. Libros

ARIEL REZZOAGLI, B.: *Corrupción y contratos públicos. Una visión desde la fiscalización del Tribunal de Cuentas*, Salamanca, 2005.

CAZORLA PRIETO, L. M.: *El control de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.

DEL CACHO FRAGO, A.: *Tribunal de Cuentas. Legislación estatal y autonómica sobre la fiscalización económico-financiera de las Administraciones Públicas y de las entidades del sector público. Conclusiones y comentarios jurisprudenciales* –en colaboración con ESCU-SOL BARRA, E.–, Madrid, 1997.

- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Granada, 1999.
- FANLO LORAS, A.: *El Tribunal de Cuentas y las Corporaciones Locales*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1986.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, Madrid, 1986.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, Madrid, 1987.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- GARCÍA GARCÍA, J. L.: *El Control (externo e interno) en la Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, Madrid, 2001.
- GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *El Sector Público en España. El sujeto y el campo de la actividad financiera pública. Régimen presupuestario de las Administraciones Públicas*, Madrid, 2005.
- NIETO DE ALBA, U.: *El control en el sector financiero*, Madrid, 1989.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico de las subvenciones públicas*, Madrid, 1996.
- PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, Madrid, 1999.
- ROSIÑOL VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, Madrid, 1994.
- RUIZ TARRÍAS, S.: *La función jurisdiccional de los Órganos de Control Externo. Especial referencia a la Cámara de Cuentas de Andalucía*, Madrid, 2003.
- SALA SÁNCHEZ, P.: *La jurisdicción contable: las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España*, Madrid, 1984.
- SALA SÁNCHEZ, P. y MARTÍNEZ NOVAL, L. (directores): *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004.
- SUÁREZ SUÁREZ, A.S.: *El control o fiscalización del sector público. Auditorías de eficiencia*, Madrid, 1986.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: *El Tribunal de Cuentas: enjuiciamiento contable y jurisprudencia constitucional*, Madrid, 1998.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L. y GUTIÉRREZ GARCÍA, C. (directores): *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.
- VARIOS AUTORES: *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

6.2. Artículos

— Artículos sobre la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España, cit.*, vol. I, p. 35.

- ÁLVAREZ DE MIRANDA, R.: «La fiscalización del Tribunal de Cuentas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 107, Madrid, 2002.
- ARAGÓN SÁNCHEZ, C.: «El control de la actividad económico-financiera del sector público», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. I, p. 239.
- BASSOLS COMA, M.: «El principio de buena administración y la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. I, p. 259.
- BIGLINO CAMPOS, P.: «Parlamento y control de cuentas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 7, p. 25, Madrid, 2001.
- BUIJIDOS GARAY, P.: «Reflexiones en torno a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1985.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: «El control financiero externo del gasto público en la Constitución», en *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 2, Madrid, 1979.
- FARIÑA BUSTO, L.: «El sistema de Control Externo en España. Situación y perspectivas. Las relaciones entre los OCEX. Relaciones con el Tribunal de Cuentas Español y Europeo», en *Auditoría Pública*, n.º 33, p. 25, Madrid, 2004.
- FERNÁNDEZ-CARNICERO GONZÁLEZ, C. J.: «El control de la actividad económica de las Comunidades Autónomas por el Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. I, p. 495.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «El control de las subvenciones a los particulares por el Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. I, p. 507.
- FERNÁNDEZ JIMÉNEZ, M. V.: «Las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas sobre el análisis del déficit público en el contexto de la Unión Económica y Monetaria», en *Auditoría Pública*, n.º 35, Madrid, 2005.
- GARCÍA GIL, F.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *Presupuesto y Gasto Público* n.º 9, Madrid, 1981.
- GARCÍA MENA, R.: «Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización», en *Crónica 1988-1989*, Tribunal de Cuentas, p. 175, Madrid, 1990.
- GARCÍA ORTÍZ, F.: «El control del Tribunal de Cuentas y del Parlamento. La fiscalización de los partidos políticos», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 16, p. 143, Madrid, 2004.
- GARCÍA VÁZQUEZ, J.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los procedimientos de auditoría», en *Seminarios 1984*, Tribunal de Cuentas, p. 453, Madrid, 1985.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto a los ingresos públicos», en *Seminario 1985*, p. 233, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1987.
- GONZÁLEZ PUEYO, J.: «Comentario al artículo 223 de la Ley de Haciendas Locales», en *Comentarios a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, dir. DOMINGO ZABALLOS, M. J., Madrid, 2005.
- LAGARÓN COMBA, M.: «La «fe pública». La «presunción de veracidad» como instrumentos al servicio de la función fiscalizadora», en *Auditoría Pública*, n.º 27, p. 80, Madrid, 2002.

- LÓPEZ QUIÑONES MAJÁN, L.: «El control de los procesos de privatización en España: la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1996-1997*, cit., p. 285.
- MALAVÉ VERDEJO, M. V.: «El control externo del gasto público en España», en *Crónica 1996-1997*, p. 109, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1998.
- MAÑEZ VINDEL, J.: «Cuestiones que se plantean en las actuaciones de fiscalización de los Organismos Autónomos Administrativos por el Tribunal de Cuentas», en *Seminario 1985*, cit., p. 37.
- MARTÍNEZ NOVAL, L.: «La fiscalización del Tribunal de Cuentas. La fiscalización en los albores del siglo XXI», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 115, Madrid, 2002.
- MONEDERO, J. I.: «Algunas cuestiones jurídicas que se suscitan en los procedimientos de fiscalización», en *Seminarios 1994-1995*, cit., p. 769.
- MONTESINOS JULVE, V.: «Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, p. 39, Madrid, 2000.
- MURILLO BERNALDEZ, J. F.: «La evolución de las funciones fiscalizadoras y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en relación con el artículo 12 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, cit., p. 61.
- NOFUENTES GARCÍA MONTORO, M.: «Las partes y el cuentadante en los procesos y en la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1981*, Tribunal de Cuentas, p. 347, Madrid, 1982.
- NÚÑEZ PÉREZ, M.: «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 173, Madrid, 2002.
- PALAO TABOADA, C.: «El control de la actividad financiera en un estado democrático», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, cit., p. 265.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Incidencia de la Constitución en el sistema de control financiero», en *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 6, Madrid, 1980.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Aspectos jurídicos de los informes de fiscalización», en *Seminarios 1994-1995*, cit., p. 455.
- PONS, F.: «El control externo y la identidad de la Administración», en *Auditoría Pública*, n.º 36, Madrid, 2005.
- PRADEL ALFARO, A.: «Aproximación a la problemática del control sobre la justificación de las cuentas rendidas al Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1990-1991*, p. 295, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1992.
- RODRÍGUEZ HERRER, M. E.: «El control de las subvenciones por el Tribunal de Cuentas», en *Seminarios 1984*, cit., p. 37.
- RODRÍGUEZ Y MORENO DE MONROY, J.: «Normalización de los procedimientos fiscalizadores aplicados por el Tribunal de Cuentas», en *Seminarios 1994-1995*, cit., p. 373.
- RUBIO DELGADO, F. J.: «Fiscalización de los ingresos del Estado», en *Seminarios 1994-1995*, p. 555, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1996.
- RUIZ-JARABO COLOMER, I.: «Relación entre los controles de legalidad y de eficiencia y economía en la fiscalización del Tribunal de Cuentas», en *Seminarios 1984*, cit., p. 493.

- RUIZ-JARABO COLOMER, I.: «El control de las cuentas y de la gestión pública», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 16, p. 201, Madrid, 2004.
- SALGADO PÉREZ, C.: «La fiscalización del sector público autonómico por el tribunal de Cuentas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 8, p. 9, Madrid, 2001.
- SAN MARTÍN MENÉNDEZ, J. L.: «La fiscalización del sector público (La auditoría de gestión del sector público)», en *Crónica 1992-1993*, p. 451, Tribunal de Cuentas, Madrid, 1994.
- SÁNCHEZ AGESTA, L.: «El Tribunal de Cuentas y las Comunidades Autónomas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. II, p. 1283.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: «Las Comunidades Autónomas y el control económico-financiero», en *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 13, Madrid, 1982.
- SERRA REXACH, E.: «El Tribunal de Cuentas y la Empresa Pública», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. I, p. 113.
- SOSA WAGNER, F.: «Control contable y presupuestario de las Corporaciones Locales», en *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 13, Madrid, 1982.
- SUBIRATS, J.: «La función fiscalizadora en el nuevo Tribunal de Cuentas de España», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, cit., p. 31.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «Consideraciones jurídicas sobre el fenómeno de la mundialización con respecto a la ética pública y al control de la gestión de los fondos públicos», en *Actualidad Administrativa*, n.º 26, 2000, p. 781, Madrid, 2000.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «La ética pública y el control jurisdiccional de la actuación administrativa», en *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, n.º 1934, p. 235, Madrid, 2003.
- VELARDE FUERTES, J.: «Las cuentas anuales de las Universidades públicas: su rendición ante el tribunal de Cuentas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 5, p. 31, Madrid, 2000.
- VELARDE FUERTES, J.: «Evolución y futuro del Tribunal de Cuentas», en *Revista de Auditoría Pública*, n.º 27, p. 18, Madrid, 2002.

— Artículos sobre la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

- AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A.: «Naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., p. 195.
- ALONSO CARBAJO, F.: «Capacidad, legitimación (acción pública) y postulación de los procedimientos jurisdiccionales contables», en *Crónica 1996-1997*, cit., p. 227.
- ALONSO FERNÁNDEZ, A. y JIMÉNEZ MILLÁN, M. J.: «La participación de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas en la instrucción de los juicios de cuentas», en *Seminario sobre la pieza separada*, Comisión de formación de los Órganos de Control Externo, 1996.
- ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J. M.: «El Ministerio Fiscal y la jurisdicción contencioso-administrativa. Extensión y límites», en *Estudios del Ministerio Fiscal*, n.º II, 1995, p. 693, Madrid, 1995.

- ARAGÓN SÁNCHEZ, C.: «Las responsabilidades contables en la Ley General Presupuestaria y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1987*, cit., p. 1.
- DEL CACHO FRAGO, A.: «Introducción al orden jurisdiccional contable» –en colaboración con VACAS GARCÍA-ALÓS, L.–, en *La Ley*, n.º 3445, Madrid, 1994.
- CARRETERO PÉREZ, A.: «El Tribunal de Cuentas y los aspectos económico, presupuestario y jurídico procedimental del gasto público», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., p. 363.
- CORTELL GINER, R. P.: «La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, p. 105, Madrid, 2000.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «La «acción popular» en el orden jurisdiccional contable», en *Revista de Derecho Procesal*, n.º 2, 1992, p. 253, Madrid, 1992.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «Hacia un proceso único para la jurisdicción del Tribunal de Cuentas», en *Actualidad Aranzadi*, n.º 161, 1994.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «La fase instructora de los procedimientos de reintegro por alcance», en *Crónica 1992-1993*, cit., 1994, p. 201.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «La diligencia exigible en la gestión de los caudales públicos», en *Seminario 1994-1995*, cit., p. 141.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C. y SOLA FERNÁNDEZ, M. F.: «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas», en *Crónica 1998-1999*, p. 67, Tribunal de Cuentas, Madrid, 2000.
- DOMÍNGUEZ ALONSO, M.: «Responsabilidad de la gestión de fondos y efectos públicos», en *Seminario 1984*, cit., p. 161.
- GABALDÓN LÓPEZ, J.: «Tribunal Constitucional y jurisdicción contable», en *Seminario sobre la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales contables*, cit.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: «El control económico-financiero externo del Estado: el Tribunal de Cuentas», en *Revista de Derecho Político*, n.º 41, p. 383, Madrid, 1996.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, Y.: «Algunas reflexiones sobre la naturaleza constitucional del Tribunal de Cuentas», en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruíz-Rico*, vol. II, p. 1451, Madrid, 1997.
- GUTIÉRREZ GARCÍA, C. y RINCÓN VILLAGRÁ, A.: «El recurso de apelación contable tras la entrada en vigor de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa», en *Crónica 1998-1999*, cit., p. 151.
- HUERTA TRÓLEZ, F. J.: «Algunas consideraciones sobre las relaciones externas del Tribunal de Cuentas en su actividad jurisdiccional», en *Jornadas sobre la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Aspectos jurisdiccionales)*, 1990.
- IBÁÑEZ GARCÍA DE VELASCO, M.: «El Fiscal en la jurisdicción contencioso-administrativa y la contable», en *Estudios del Ministerio Fiscal*, n.º II, p. 777, Madrid, 1995.
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, A.: «El expediente administrativo de responsabilidad contable», en *Crónica 1990-1991*, cit., p. 71.
- JIMÉNEZ MILLÁN, M. J.: «Capacidad, legitimación y postulación en los procedimientos jurisdiccionales contables», en *III Curso de formación sobre enjuiciamiento contable para funcionarios del Grupo B*, Tribunal de Cuentas, 1996.

- LEGUINA VICÉNS, C.: «El recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su tramitación ante los órganos de la Jurisdicción contable», en *Seminarios 1994-1995*, cit., p. 185.
- LUZÓN CÁNOVAS, A.: «Los caudales de las empresas públicas como posible objeto del delito de malversación», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 276, 1997.
- MARTÍN MARTÍN, P.: «Posible reforma del enjuiciamiento contable», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 163, Madrid, 2002.
- MARTÍN PALLÍN, J. A.: «Infracción y responsabilidad contable», en *Seminario 1984*, cit., p. 191.
- NIETO DE ALBA, U.: «Control del sector público: perspectivas de futuro», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 1, 1999, p. 11.
- DE LA OLIVA SANTOS, A.: «Sobre la naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Seminario 1984*, cit., p. 59.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Subvenciones públicas: Responsabilidades contables y procedimiento administrativo de reintegro», en *Crónica 1994-1995*, cit., p. 33.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Fondos públicos y responsabilidad contable», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 2, p. 173, Madrid, 1999.
- PERA VERDAGUER, F.: «Impugnación de acuerdos del Tribunal de Cuentas ante la jurisdicción ordinaria», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. II, p. 1113.
- PÉREZ ROYO, F.: «Delimitación de funciones del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. II, p. 1131.
- PÉREZ TÓRTOLA, A.: «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Enjuiciamiento», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 203, Madrid, 2002.
- PÉREZ TÓRTOLA, A.: «Perspectiva del Enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 15, p. 55, Madrid, 2003.
- PIQUERAS BAUTISTA, J. A.: «Aspectos sustantivos y procesales de la responsabilidad derivada de alcance en la administración de fondos públicos», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., p. 1155.
- PIQUERAS BAUTISTA, J. A.: «Las Medidas Cautelares en la jurisdicción contable», en *Crónica 1994-1995*, cit., p. 235.
- PUJALTE CLARIANA, E.: «Teleología de la acción pública contable», en *Seminario 1984*, cit., p. 319.
- RANZ PERIÁÑEZ, E.: «Breve aproximación a la responsabilidad por la rendición de cuentas en las entidades públicas», en *Crónica 1990-1991*, cit., p. 345.
- REYES MONTERREAL, J. M.: «Aspecto jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., vol. II, p. 1239.
- RODRÍGUEZ OLIVER, J. M.: «Tribunal de Cuentas, Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit., p. 1251.
- SAÍNZ DE ROBLES, F. C.: «Relaciones entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción contable», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, cit., p. 457.

- SALA SÁNCHEZ, P.: «El enjuiciamiento contable en el nuevo Tribunal de Cuentas de España», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, cit., p. 399.
- SALA SÁNCHEZ, P.: «Nuevos aspectos de la jurisdicción contable en el Tribunal de Cuentas de España», en *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*, cit., 1987.
- SALA SÁNCHEZ, P.: «La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento», en *Revista de Administración Pública*, n.º 122, p. 131, Madrid, 1990.
- SALA SÁNCHEZ, P.: «Poder Judicial y Tribunal de Cuentas», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 12-2, p. 129, Madrid, 2002.
- SANSEGUNDO ARRIBAS, M.: «El control a través del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1987*, cit., p. 101.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: «Las funciones del Tribunal de Cuentas», en *II Encuentros del Tribunal de Cuentas*, cit., p.181.
- SOLA FERNÁNDEZ, M. F.: «La acción pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1990-1991*, cit., p. 91.
- SOLA FERNÁNDEZ, M. F.: «Aspectos jurídico-formales del enjuiciamiento contable», en *Seminarios 1994-1995*, cit., p. 43.
- TORRES FERNÁNDEZ, J. J.: «El enjuiciamiento contable de la gestión de los caudales públicos», en *Actualidad Administrativa*, n.º 4, 1997.
- TORRES MORATO, M. A.: «Responsabilidad contable y delitos contra la Hacienda Pública», en *Seminario sobre el control de las subvenciones públicas*, Comisión de formación de los Órganos de control externo, 1997.
- TRIANA REYES, B. y TORRES FERNÁNDEZ, J. J.: «Las relaciones entre las jurisdicciones contable y penal», en *Actualidad Administrativa*, n.º 48, 1992, p. 571.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de las actuaciones instructoras en el procedimiento de reintegro por alcance» -en colaboración con MONZÓ TORRES, J. L.-, en *Actualidad Administrativa*, nºs 24 y 25, 1990, p. 263, Madrid, 1990.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «La casación en lo contencioso-administrativo y su atinencia con la jurisdicción contable», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 4/1990, p. 31, Madrid, 1990.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «La colaboración de los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas con el Tribunal de Cuentas en la instrucción de los procesos jurisdiccionales contables», en *Seminario sobre la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales contables*, cit.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «Prioridad de la jurisdicción contable sobre la penal en la determinación de la responsabilidad civil nacida de los delitos», en *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, nºs 1622 y 1623, p. 270, Madrid, 1992.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «La Pieza Separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional: aspectos subjetivos y objetivos», en *Seminario 1994-1995*, cit., p. 7.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción», en *Revista Española de Control Externo*, n.º 5, p. 99, Madrid, 2000.

- VACAS GARCÍA-ALÓS, L.: «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas: desde la Constitución Española de 1978 hasta la nueva Ley General Presupuestaria de 2003», en *La Ley*, n.º 5975 y 5976, Madrid, 2004.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: «Conflictos jurisdiccionales entre el Tribunal de Cuentas y otras jurisdicciones», en *Crónica 1980*, cit., p. 93.
- YÉBENES GÓMEZ-PORTILLO, E.: «Las actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables», en *I Curso sobre enjuiciamiento contable para funcionarios del grupo B*, Tribunal de Cuentas, 1995.