
Presupuestos locales

Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

Neus TEIXIDOR MARTÍNEZ
Investigadora en formación
Universidad Autónoma de Madrid

Palabras clave: Haciendas locales; presupuestos locales; estabilidad presupuestaria.

Keywords: Local finance; local budgets; budgetary stability.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PRESUPUESTOS LOCALES Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: 1. Novedades normativas. 2. Novedades jurisprudenciales. 3. Novedades doctrinales.—III. EL CONTROL EXTERNO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA LOCAL: 1. La fiscalización externa de la actividad económico-administrativa de las entidades locales: 1.1. Marco normativo en materia de fiscalización. 1.2. Tribunal de Cuentas. 1.3. Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid. 2. Responsabilidad contable: 2.1. Tribunal Supremo. 2.2. Tribunal de Cuentas. 3. Novedades doctrinales.

I. INTRODUCCIÓN

La actividad financiera del Estado está compuesta esencialmente por dos elementos: los ingresos y los gastos públicos. Correlativamente, el Derecho tributario se ocupa del estudio del régimen jurídico relativo a la obtención de los ingresos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Por su parte, el Derecho presupuestario se encarga del conjunto de reglas y principios que disciplinan el gasto público. Desde hace

años, es pacífica entre la doctrina científica, al menos entre la mayoritaria, la idea de que la conexión entre el ingreso y el gasto públicos es la esencia de la actividad financiera y, por tanto, su análisis científico debe realizarse de forma unitaria, con una metodología común y a la luz de unos principios comunes. Esto explica que, durante varias ediciones de este anuario y hasta hace solo tres años, el análisis de las Haciendas locales se realizase en un único informe.

Sin embargo, en los últimos años se ha incrementado notablemente la preocupación por el control del gasto público y la adecuada rendición de cuentas de los gestores públicos. Esto se ha traducido en una revitalización del Derecho presupuestario, de suerte que se han incrementado tanto las obligaciones de control previo (instrumentadas principalmente a través de los interventores en las fases previas a la aprobación definitiva del gasto), así como el alcance y la intensidad de los controles *a posteriori*, llevados a cabo —en la mayoría de las ocasiones— por el Tribunal de Cuentas. Asimismo, la transparencia y claridad de las cuentas públicas locales son también requisitos para la obtención de los fondos provenientes de la Administración central, a fin de hacer frente a las imperiosas necesidades de liquidez que afrontan los municipios en la actualidad.

Sentado lo anterior, y a la vista del éxito que tuvo la iniciativa en los años anteriores, parece que está más que justificado dividir el análisis de las Haciendas locales en dos informes separados: uno que analice la vertiente del ingreso y otro, el presente, que se refiera al régimen jurídico del gasto, con especial consideración de la fiscalización externa de las entidades locales y de la responsabilidad contable que pueda derivarse.

Con carácter previo al análisis pormenorizado de las novedades relativas a esta materia, cumple que nos refiramos, aunque sea brevemente, al contenido del Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local (Informe), publicado en julio de 2017¹, relacionado directamente con el ámbito presupuestario. Entre otras propuestas, en el Informe se reconoce unánimemente que la regla de gasto ha contribuido al saneamiento financiero de las entidades locales. Si bien, al mismo tiempo se afirma que la regla de gasto «es mejorable en varios sentidos».

En primer lugar, los expertos aclaran que, a su juicio, cualquier excepción a la regla de gasto debería estar supeditada «al cumplimiento por parte de cada entidad local de las demás reglas fiscales (estabilidad presupuestaria y deuda pública), y a la verificación de indicadores de una situación financiera saneada y de solvencia (*v. gr.* ahorro neto y remanente positivo de tesorería para gastos generales minorado en las obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto y en el importe de acreedores por devoluciones de ingresos indebidos)». Esto es, plantean la flexibilización de las reglas solo a aquellas entidades que estén efectivamente saneadas desde un punto de vista financiero.

¹ Puede consultarse íntegra y gratuitamente su contenido en la siguiente dirección electrónica: http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf.

Entre otras medidas, se sugiere la conveniencia de ampliar el listado de supuestos que permiten un «mayor margen de gasto no financiero computable a efectos de la regla de gasto (*v. gr.* los supuestos de incremento de recaudación por cambios normativos de carácter permanente)».

Igualmente, en relación con la aplicación de las medidas correctivas que se plasman en el plan económico-financiero que se debe aprobar para corregir el incumplimiento de la regla de gasto, entienden que cabría excepcionar la exigencia de aprobar dicho plan cuando «se haya debido a la financiación de gasto no financiero con remanente de tesorería generado en ejercicios anteriores».

Asimismo, plantean que se podría ampliar el catálogo de inversiones que se consideran financieramente sostenibles, modificando la regulación de estas últimas contenida en el TRLHL (DA 16). Entienden también que cabría «considerar, en tanto generadores de gasto, los supuestos de incremento de población, de aplicación de leyes estatales y autonómicas o de aparición de ingresos y gastos extraordinarios, si bien se debería evitar la consolidación de estos gastos extraordinarios».

Del mismo modo, sugieren la habilitación de un procedimiento extraordinario para la revisión del techo de gasto, «aplicable exclusivamente a aquellas Entidades Locales que cumplan reiteradamente con los requisitos de disciplina presupuestaria establecidos y cuenten con situaciones financieras saneadas».

Finalmente, entienden los expertos que es necesaria la clarificación del alcance del apartado 5 del art. 12 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

II. PRESUPUESTOS LOCALES Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

1. Novedades normativas

En relación con las novedades normativas en el ámbito presupuestario, debemos comenzar refiriéndonos a diversas medidas incluidas en la *Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017*. En este sentido, la DA 96, ha prorrogado para 2017 las reglas sobre destino del superávit de las entidades locales previstas en la DA 6.^a de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Además, la previsión contenida en la DA 98 permite excepcionalmente la consolidación de deuda a corto plazo en deuda a largo plazo por parte de entidades locales en determinadas circunstancias. Por otro lado, la DA 99 establece una modificación del ámbito objetivo del Fondo de Ordenación, compartimento del Fondo de Financiación a Entidades Locales. Finalmente, la DF 13 ha modificado el art. 209.6 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), relativo a la formación de la Cuenta General y la formulación de cuentas consolidadas y ha introducido una nueva

DT 22 relativa a la consolidación de cuentas en tanto no se aprueben las normas para desarrollar las nuevas previsiones del art. 209.4 del TRLHL.

Otra modificación legislativa de interés se contiene en el *art. 302 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público*. Esta previsión se refiere a la posibilidad de que parte del pago de un contrato se haga en especie. En estos casos el compromiso de gasto por dicho contrato se limitará al importe que consista en dinero, exceptuando lo previsto en el art. 165.3 del TRLHL. Junto a ello, la DA 3.^a de esta misma norma incorpora en su apartado tercero algunas previsiones relativas a la fiscalización de los contratos suscritos por las entidades locales.

En el ámbito reglamentario, debemos comenzar destacando la aprobación del *Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*. Este Real Decreto desarrolla las previsiones de los arts. 213 y 218 del TRLHL para regular los procedimientos de control interno en el ámbito local. El Real Decreto establece un sistema de control interno que trata de respetar la autonomía local al mismo tiempo que asegura un control completo de la actividad financiera de los entes locales y una regulación clara de la función interventora. La principal obligación que incorpora el Real Decreto para las entidades locales es la de elaborar un Plan Anual de Control Financiero basado en el análisis de riesgos. Este plan deberá asegurar «el control efectivo de, al menos, el 80 por 100 del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto». Las medidas contenidas en este Real Decreto comenzarán a aplicarse en el ejercicio 2019.

Otra novedad relevante que incorpora este Real Decreto es la obligación de acompañar al control financiero de las cuentas de las entidades locales de una auditoría pública que incluye no solo a las propias entidades locales, sino también a los organismos autónomos locales, las entidades públicas empresariales locales, las fundaciones del sector público local con obligación de ser auditadas o incluidas en el plan anual de auditoría, determinados fondos y consorcios, y las sociedades mercantiles. El Real Decreto permite que esta función se desarrolle con medios propios de la entidad local o mediante la colaboración con entidades externas, en cuyo caso el interventor deberá supervisar la colaboración con las entidades externas. Finalmente, desde una perspectiva metodológica, el Real Decreto establece que en relación con «el ejercicio del control financiero serán de aplicación las normas de control financiero y auditoría pública vigentes en cada momento para el sector público estatal». Debe notarse que esta previsión ha sido objeto de crítica en la medida en que puede tener difícil encaje con la asunción de competencias en materia de tutela financiera que han realizado algunas Comunidades Autónomas. Sobre este Real Decreto, puede consultarse el trabajo de J. M. RUIZ SÁNCHEZ, «Comentario de urgencia al Real Decreto por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, núm. 11, 2017, pp. 1437-1442.

Junto a ello, se aprobó el *Real Decreto 1040/2017, de 22 de diciembre*, por el que se modifica el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Este Real Decreto aclara la diferencia entre el periodo medio de pago a proveedores y el plazo máximo de pago a proveedores, así como se ajusta la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores. Sobre algunos aspectos conexos con el periodo de pago a proveedores, además, se pueden consultar los siguientes trabajos doctrinales publicados en 2017: M. PONS REBOLLO, «Estudio descriptivo del Periodo Medio de Pago (PMP) en las Entidades Locales para el periodo septiembre 2014 a septiembre 2016», *Auditoría pública*, núm. 69, 2017, pp. 115-128; y J. CALVO VÉRGEZ, «La reclamación de los intereses de demora derivados de la implementación del mecanismo de pago a proveedores mediante el RD Ley 8/2013, de 28 de junio, en el ámbito de los Entes locales», *Tributos locales*, núm. 130, 2017, pp. 43-70.

Además, se han publicado las siguientes normas con relevancia en el ámbito presupuestario local: *Resolución de 16 de mayo de 2017, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local*, por la que se desarrolla la información a suministrar por las Corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal de 2015 y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda; y la *Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera*, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales.

2. Novedades jurisprudenciales

En relación con la actividad de nuestros tribunales, debemos comenzar destacando que el Tribunal Constitucional (TC) ha resuelto diversos recursos y conflictos para la defensa de la autonomía local planteados contra, entre otros, el art. 1.38 de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. En la medida en que dicho precepto fue declarado contrario a la Constitución por la STC 111/2016 (*vid. Anuario de Derecho Municipal 2016*, p. 300), se declara la pérdida de objeto sobrevenida de dichos recursos y conflictos. Se trata de las SSTC 44/2017, de 27 de abril; 45/2017, de 27 de abril; 93/2017, de 6 de julio; 101/2017, de 20 de julio; y 107/2017, de 21 de septiembre.

Debe destacarse, por otro lado, la *Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 13 de marzo de 2017 (rec. núm. 1701/2014)*. En esta sentencia, el TS resuelve un recurso de casación en el que se planteaba la anulación de una resolución de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales que instaba a un ayuntamiento a dejar sin efecto una operación de concertación de crédito por haber incumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria al haberse llevado a cabo

la liquidación del presupuesto con un remanente de tesorería negativo, circunstancia que obligaba a la adopción de medidas para el saneamiento del remanente. El Tribunal de instancia había desestimado el recurso contencioso-administrativo presentado por el ayuntamiento afectado por dicha resolución. En el recurso de casación planteado se alegaba que al considerar la invalidez de la operación de concertación del crédito por la resolución recurrida se había omitido el procedimiento para la revisión de actos nulos. El TS no acoge dicha pretensión al entender que las razones para entender que la operación de crédito en una situación de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria se explicaban suficientemente en la resolución recurrida y en la sentencia de instancia y que contra dicha concertación no es necesario iniciar un procedimiento de revisión de actos nulos o de declaración de lesividad, sino que al consistir la infracción legal «en una actuación financiera (la concertación de un crédito con un sujeto privado, una entidad financiera), esto es, una actuación en el tráfico jurídico privado y dejar sin eficacia dicha operación requiere una actuación del mismo orden, una cancelación de dicho crédito mediante la pertinente negociación con la entidad financiera que otorgó el crédito».

En la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJ) de 21 de junio de 2017 (rec. núm. 102/2014)*, se analiza un recurso interpuesto contra el Acuerdo del Pleno de un ayuntamiento que aprobaba definitivamente el presupuesto municipal. El recurso planteaba diversos motivos de impugnación contra el Acuerdo, de los cuales el TSJ acoge el relativo a la insuficiencia del informe técnico-financiero para explicar la liquidación del presupuesto del año anterior y el avance del presupuesto del ejercicio corriente, ya que el informe no incluía nivel de detalle suficiente ni se acompañaba de informes o documentación adicional para apoyar las afirmaciones que allí se realizaban en relación con la evaluación de las distintas magnitudes contenidas en el presupuesto municipal. En concreto, el TSJ considera que la «insuficiente información constituye causa de nulidad del presupuesto pues constituyendo el informe económico-financiero (utilizando palabras del Tribunal de Cuentas), en lo que atañe a la nivelación presupuestaria, «un elemento esencial del presupuesto» y ello no solo «en cuanto al cumplimiento de los aspectos formales, sino especialmente en lo que se refiere a su contenido», dicho informe «no presenta las bases suficientes ni los cálculos fehacientes que acreditaran la razonabilidad de las previsiones de ingresos», lo que constituye un defecto esencial en la formación del presupuesto que debe aparejar la nulidad del acuerdo aprobatorio del mismo». Sobre este mismo asunto, puede consultarse también la STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 137/2015).

Por otro lado, la *STSJ de La Rioja de 16 de marzo de 2017 (rec. núm. 156/2016)*, analiza la impugnación del acuerdo de aprobación definitiva de los presupuestos de un ayuntamiento por haber prescindido del procedimiento legal previsto para ello. En el supuesto de hecho se presentaron alegaciones respecto de los presupuestos iniciales, sin que dichas alegaciones fueran objeto de debate por el Pleno de la corporación, ni se emitiera informe por parte del secretario-interventor municipal relativo a las alegaciones presentadas. Dichas alegaciones fueron descartadas por el presidente de la corporación al considerar que no se correspondían con las previstas en el TRLHL, de modo que los

presupuestos iniciales deberían entenderse automáticamente aprobados. El TSJ entiende acreditados dichos hechos, de modo que considera que no se ha respetado el procedimiento legalmente previsto para la aprobación de los presupuestos y que se había procedido a usurpar las atribuciones legalmente previstas a favor del Pleno, de modo que se declara la nulidad del Acuerdo.

Por su parte, el TSJ de Castilla y León (Sede Burgos) ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre un supuesto de baja de un crédito por anulación y su alcance en su *Sentencia de 1 de diciembre de 2017 (rec. núm. 138/2017)*. En el supuesto de hecho, un ayuntamiento había procedido a dar de baja un crédito por anulación de la obligación subyacente en la medida en que el título del que se derivaba la obligación se encontraba cuestionado en el orden penal. El TSJ de Castilla y León considera que tal baja es contraria a Derecho, toda vez que debería haberse procedido a declarar nula o lesiva la obligación de que derivaba el crédito, sin que la mera existencia de diligencias penales abiertas contra la parte recurrente pueda servir como base para proceder a la baja por anulación de la obligación.

En este mismo ámbito, merece la pena comentar brevemente la *Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Tarragona de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 394/2016)*. En esta sentencia se resuelve un recurso contra el Acuerdo del Pleno de un ayuntamiento en que se aprobaban determinados reconocimientos extrajudiciales de créditos empleados para satisfacer importes derivados de servicios prestados al ayuntamiento en ejercicios anteriores sin un soporte contractual referido a los ejercicios en que los servicios se prestaron efectivamente. En relación con dichos reconocimientos se alegaban como motivos de impugnación la insuficiencia de crédito, como causa determinante de nulidad de los respectivos contratos, y la ausencia del procedimiento legalmente previsto para llevar a cabo la contratación pública. En la sentencia se concluye que los créditos se habían reconocido para llevar a cabo el pago de servicios que se había llevado a cabo en años anteriores y que se acudía al reconocimiento extrajudicial para poder llevar a cabo el pago al prestador del servicio evitando la vía de la declaración de nulidad de los referidos contratos por haberse acordado sin existir un crédito suficiente. En consecuencia, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo declara la nulidad del acuerdo, ya que dichos contratos deberían haberse declarado nulos de pleno Derecho.

Finalmente, aunque no se trata de una sentencia en el ámbito contencioso-administrativo, también merece la pena destacar la *STSJ de Madrid (Sala de lo Social) de 6 de abril de 2017 (rec. núm. 6/2017)*, en que se plantea la existencia de insuficiencia presupuestaria sobrevenida y persistente para la financiación de los servicios públicos correspondientes como justificación para poder proceder al despido por causas objetivas de un trabajador derivadas de motivos económicos. En el supuesto de hecho, el ayuntamiento recurrente había cerrado los siete ejercicios anteriores con déficit, circunstancia que había servido para excluir la existencia de una insuficiencia presupuestaria sobrevenida en la instancia recurrida. El TSJ de Madrid analiza la doctrina del TS (STS de 2 de diciembre de 2014, rec. núm. 29/2014) relativa a esta causa objetiva, concluyendo que «existe

insuficiencia presupuestaria aun cuando se mantenga “desde ejercicios presupuestarios anuales anteriores que no lograron enjugar el déficit real a pesar de posibles equilibrios presupuestarios aparentes, denotan un carácter de” persistencia “hacia el pasado” que “obligan a adoptar las ‘medidas preventivas’ oportunas (de todo tipo, incluidos también, en su caso los despidos)”».

3. Novedades doctrinales

Además de las novedades doctrinales referidas anteriormente, en materia de presupuestos locales y estabilidad financiera: A. MELERO BALCAZAR, «Carta a una desconocida: la estabilidad presupuestaria en las entidades locales», *Auditoría pública*, núm. 70, 2017, pp. 153-160; O. B. CARRERAS MANERO y S. DE MIGUEL ARIAS, «La importancia del principio de transparencia en el marco presupuestario actual», *Revista técnica tributaria*, núm. 116, 2017, pp. 35-52; C. NAVARRO GÓMEZ, A. EGEA DE HARO y P. ZAGORSKI, *Políticas Públicas Locales en los Ayuntamientos de la Comunidad de Madrid: Informe 2017. Presupuestos, personal y gestión*, Instituto de Derecho Local Universidad Autónoma de Madrid, 2017; P. GARCÍA ROMERO, *El nuevo artículo 135 de la Constitución y su incidencia en la Administración local*, Editorial Reus, 2017; M. A. VÁZQUEZ TAÍN, «La hacienda de las grandes ciudades españolas: algunos elementos diferenciales durante la crisis», *Papeles de economía española*, núm. 153, 2017, pp. 149-170; A. GONZÁLEZ PINO, «La sostenibilidad financiera de las grandes ciudades», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, núm. 13, 2017, pp. 1711-1720; J. M. RUIZ GALDÓN, «El endeudamiento local a debate», *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4, 2017, pp. 5-56; L. BRAJOS RUIZ, *La reformulación de la autonomía local: Las competencias locales y el paradigma de la sostenibilidad*, Tesis doctoral, Universidad de Cádiz, 2017; y J. C. COBOS GODOY, «La necesaria modificación del marco de estabilidad presupuestaria y regla de gasto», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, núm. 3, 2017, pp. 280-287.

III. EL CONTROL EXTERNO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA LOCAL

1. La fiscalización externa de la actividad económico-administrativa de las entidades locales

1.1. Marco normativo en materia de fiscalización

Respecto del marco normativo de la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, debemos poner de manifiesto que no ha habido novedades normativas relevantes durante el año 2017. No obstante, respecto de la remisión de documentación al Tribunal de Cuentas por parte de las entidades locales, destaca la

Resolución de 14 de junio de 2017, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 30 de mayo de 2017, sobre modificación de la Instrucción general relativa a la remisión telemática al Tribunal de Cuentas de los extractos de los expedientes de contratación y de las relaciones de contratos, convenios y encomiendas de gestión celebradas por las entidades del Sector Público Estatal y Autonómico, aprobada por Acuerdo del Pleno de 28 de noviembre de 2013 (BOE de 21 de junio de 2017).

Descendiendo al plano autonómico de la Comunidad de Madrid, debemos destacar que la normativa de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid tampoco ha sufrido modificaciones relevantes a lo largo del año 2017. Únicamente, debemos citar la *Resolución de 29 de marzo de 2017, del presidente de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, por la que se hace público el Acuerdo del Consejo de 29 de marzo de 2017, por el que se modifica la Instrucción sobre la remisión a la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid de la documentación relativa a la contratación de las Entidades Locales del ámbito territorial de la Comunidad de Madrid (BOCM de 10 de abril de 2017).*

1.2. Tribunal de Cuentas

Entre la actividad fiscalizadora que el Tribunal de Cuentas ha desarrollada a lo largo del ejercicio 2017, debemos destacar algunas fiscalizaciones que se refieren específicamente a las entidades locales. En este sentido, goza de especial relevancia el *Informe núm. 1.230, de 27 de julio de 2017, de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2015*, que recoge los resultados de los análisis realizados por el Tribunal de Cuentas sobre las cuentas generales correspondientes al ejercicio 2015 rendidas por las entidades locales. Precisamente, su objeto principal lo constituye la verificación del cumplimiento de la obligación de rendición de las cuentas por las entidades locales y el análisis de sus principales magnitudes presupuestarias, económicas y financieras.

El mencionado informe recoge los datos relativos al cumplimiento de la rendición de la cuenta general. Así, se establece que un 56 por 100 de las entidades locales rindieron sus cuentas en el plazo legalmente establecido (pp. 24-25, *vid.* cuadro 5). Concretamente, un 60 por 100 de los ayuntamientos cumplieron con su obligación en ese plazo. Además, a fecha de 31 de diciembre de 2016, la rendición de cuentas de las entidades locales fue del 73 por 100, siendo del 78 por 100 en los ayuntamientos. El propio informe considera que estas cifras son inferiores a las registradas en los ejercicios inmediatamente anteriores (*vid.* pp. 25-28). Al respecto, el Tribunal de Cuentas concluye que «[e]l 56% de las entidades locales rindieron la cuenta del ejercicio 2015 en el plazo legalmente establecido. Este porcentaje fue inferior al registrado en la rendición de cuentas del ejercicio 2014, en que fue del 62%», a lo que añade que «[e]xiste un porcentaje significativo de entidades locales que continúan sin rendir la cuenta general del ejercicio en el plazo legalmente establecido para ello, a pesar de llevarse a cabo por los órganos fiscalizadores actuaciones relevantes encaminadas a promover la rendición. En el caso de

los ayuntamientos, la rendición en plazo registró una disminución respecto del ejercicio anterior del 66 % al 60 %, que ha sido de mayor relevancia en las EATIM, pasando de un 56 % a un 49 %, y en los cabildos y consejos insulares donde se redujo del 30 % al 10 %» (p. 138).

En relación con las principales magnitudes presupuestarias, concretamente respecto del análisis del gasto presupuestario del ejercicio 2015, el mayor nivel de gasto de las entidades locales fue en bienes corrientes y prestaciones de servicios (29 por 100) y en gasto de personal (29 por 100), seguidos por el gasto en transferencias que ascendió a un 18 por 100 del gasto total (pp. 43-44, *vid.* gráfico 5). Asimismo, los gastos para el pago de la deuda (en concepto de intereses y amortización del principal) absorbieron un 13 por 100 y el gasto en inversiones representó un 11 por 100 del gasto total. Debe subrayarse que, respecto del ejercicio 2014, existe una importante disminución del gasto en bienes corrientes y prestaciones de servicios, que en ese ejercicio representó el 57 por 100 del gasto.

Por áreas, destaca que el área de servicios básicos (integrada por seguridad y movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario y medio ambiente) es aquel que recibió un mayor nivel de recursos de las entidades locales, ascendiendo a un 34 por 100 del gasto total, el mismo porcentaje que en el ejercicio 2014 (p. 53, *vid.* cuadro 22, gráfico 7). En segundo lugar, los programas de actividades de carácter general (incluye las políticas de órganos de gobierno, servicios de carácter general como administración general, coordinación, información básica y estadística y atención al ciudadano, entre otras) recibieron el 21 por 100 del gasto total, frente al 19 por 100 del ejercicio 2014. Asimismo, las políticas básicas de carácter preferente (contiene el gasto en sanidad, educación, cultura y deporte) se encuentran en una tercera posición con un nivel de gasto del 14 por 100 sobre conjunto (respecto del 13 por 100 en 2014), seguida en cuarto lugar por actividades de protección y promoción social (pensiones, servicios sociales de promoción social y fomento del empleo) con un 11 por 100 (se trata del mismo porcentaje que en el ejercicio anterior). Igualmente, debe destacarse que el área de deuda pública absorbió el 12 por 100 del gasto local en el ejercicio 2015, frente al 15 por 100 del ejercicio 2014.

El informe remarca que el conjunto del gasto de las entidades locales permaneció estable en el ejercicio 2015 respecto del ejercicio 2014 (p. 56, *vid.* cuadro 24). En este sentido, se mantiene el gasto a los niveles de gasto anteriores al ejercicio 2010. De hecho, en la mayoría de las entidades, excepto los ayuntamientos y las agrupaciones de municipios, se incrementaron levemente sus niveles de gasto, destacando un incremento el 10 por 100 en las diputaciones provinciales. Los ayuntamientos, no obstante, experimentaron un descenso de un 2 por 100 en su conjunto, «básicamente por la relevante disminución en el gasto de los ayuntamientos de mayor población, existiendo situaciones divergentes en función del tamaño de la entidad local. En la mayoría de los ayuntamientos el gasto se incrementó en torno a un 5%, exceptuando los comprendidos entre 50.000 y 500.001 habitantes, cuyo gasto se redujo en un 4% y, especialmente, los dos ayuntamientos con

más 1.000.000 de habitantes en los que el gasto minoró un 14% respecto a los niveles de gasto del ejercicio anterior».

En el análisis del ingreso presupuestario, se pone de manifiesto que durante el ejercicio 2015 se siguieron aprobando modificaciones de crédito financiadas con recursos imputables a los recursos de capital del presupuesto de ingresos que no se correspondían a recursos efectivamente obtenidos. Según el informe, «[e]l presupuesto inicial agregado se modificó en un 24 % a lo largo del referido ejercicio, frente a un 27 % en 2014. El nivel de ejecución en 2015 fue de un 84 % del crédito definitivo —similar al de 2014—» (p. 143). Volviendo al análisis de los ingresos, el informe destaca la posición prevalente en media de los ingresos tributarios (53 por 100) con respecto a la financiación de las entidades locales durante el ejercicio 2015 (pp. 65 y ss.). Seguidamente, las transferencias corrientes suponen el 36 por 100, aunque debe destacarse que, para los ayuntamientos, las transferencias corrientes suponen el 30 por 100 de su financiación. Seguidamente, el endeudamiento constituye el 4 por 100 de la financiación de las entidades locales, frente al 6 por 100 del ejercicio 2014. Por último y en términos generales, «[l]as entidades locales registraron en 2015 unos ingresos por importe similar a los obtenidos en 2014, registrando un incremento de 1 %» (p. 149). En concreto, el informe destaca que «[t]anto los ingresos por operaciones corrientes como los ingresos por operaciones no financieras continuaron con la tendencia creciente iniciada en el ejercicio 2014, incrementando ambos grupos de ingresos un 2 %», si bien «[l]os ingresos por operaciones financieras disminuyeron un 17 % producido, fundamentalmente, por la caída de un 28 % del recurso de la emisión de pasivos financieros» (p. 150).

Entrando en detalle, los ingresos financieros, recurso al endeudamiento, ascendieron al 61 por 100 de los ingresos corrientes para el conjunto de las entidades locales, con un periodo mínimo de amortización igual a tres años (p. 90). Esto supone una disminución del 6 por 100 respecto del ejercicio 2014 y de un 17 por 100 respecto del ejercicio 2013, si bien esta disminución ha sido más acentuada en las diputaciones provinciales (p. 151). En consecuencia, se mantiene la tendencia de reducción del endeudamiento producida entre los ejercicios 2014 y 2013. En este sentido, el Tribunal de Cuentas concluye que «[e]n términos generales, las entidades locales han tenido que destinar un menor nivel de recursos obtenidos a partir de los ingresos corrientes respecto del ejercicio anterior, para atender a los gastos presupuestarios de gastos financieros y amortización de pasivos financieros» (p. 152).

En cuanto a otras magnitudes económico-patrimoniales, el informe advierte un resultado económico-patrimonial positivo, siguiendo la tendencia positiva iniciada en el ejercicio 2012. En ese sentido, el informe incide en que «[e]ste patrimonio generado en el ejercicio se originó, fundamentalmente, por el resultado de los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio que se imputaron directamente a patrimonio neto, que representaba el 58 % del incremento. A su vez, las causas que dieron lugar a ese resultado fueron el patrimonio generado por el resultado del ejercicio, por los ajustes por cambios de valor y por las subvenciones recibidas imputadas directamente a patrimonio neto» (p. 151).

Asimismo, destaca un incremento de los derechos de dudoso cobro para el ejercicio 2015 situándose en un nivel del 43 por 100 sobre los derechos reconocidos pendientes de cobro a 31 de diciembre de 2015 (p. 85). Igualmente, el informe subraya una notable mejoría de la solvencia a corto plazo del conjunto de entidades locales, aun presentando 341 entidades locales un remanente de tesorería negativo en el ejercicio, de las cuales 282 eran ayuntamientos (pp. 85-86).

Finalmente, debemos analizar el apartado de recomendaciones (pp. 157-159), algunas de ellas ya se contenían en el *Informe núm. 1.163, de 30 de junio de 2016, de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2014* (vid. *Anuario de Derecho Municipal 2016*, pp. 305-306). En primer lugar, respecto de la aprobación del procedimiento y de las rendiciones de cuentas generales de las entidades locales, se reitera la recomendación relativa a la homogeneización de la normativa estatal y autonómica de los plazos de rendición de las cuentas de las entidades locales en todo el territorio nacional y se insiste en la conveniencia de regular plazos de tramitación y rendición de las cuentas generales más breves. Igualmente, se reitera la conveniencia de promover las reformas legalmente oportunas para que la rendición de cuentas sea considerada un requisito indispensable para el acceso por las entidades locales a los procedimientos de concesión de ayudas y subvenciones públicas en todo el territorio nacional. En relación con el incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas generales, se insta a los órganos competentes de la Administración estatal y autonómica a que, cuando tengan conocimiento de tales incumplimientos, hagan efectivas las medidas que ofrece la normativa y se reitera la recomendación, realizada en 2003, de revisar la normativa actual de la rendición de cuentas de las entidades locales. Además, en relación con el análisis del presupuesto, el Tribunal de Cuentas considera que deberían establecerse medidas precisas para que el presupuesto de las entidades locales constituya un instrumento real de gestión, planificación y toma de decisiones. También se establecen recomendaciones en relación con los acreedores pendientes de imputación presupuestaria y en relación con las partidas pendientes de aplicación. Finalmente, respecto de la reorganización del Sector Público local, el informe considera que debería revisarse la estructura del sector público empresarial.

Por otro lado, debemos citar diversos informes relativos a la fiscalización de la contratación pública realizada por las entidades locales. Concretamente, destacan el *Informe núm. 1.261, de 21 de diciembre de 2017, de fiscalización sobre rendición de cuentas de las entidades locales, ejercicio 2015, con especial atención a entidades con incumplimientos reiterados de dicha obligación*; el *Informe núm. 1.235, de 27 de diciembre de 2017, de fiscalización de las obras contratadas por las entidades locales de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2015, con especial referencia a las que tienen por objeto instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre*; el *Informe núm. 1.260, de 21 de diciembre de 2017, de fiscalización sobre los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formulados por los Interventores locales y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicios 2014 y 2015, en coordinación con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*; el *Informe núm. 1.259, de 21 de diciembre de 2017, de fiscalización de*

la gestión del patrimonio inmobiliario de las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, periodo 2014-2015; el Informe núm. 1.243, de 30 de noviembre de 2017, de fiscalización del cumplimiento de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Castro Urdiales; el Informe núm. 1.225, de 29 de junio de 2017, de fiscalización del cumplimiento de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Cuenca; el Informe núm. 1242, de 30 de noviembre de 2017, de fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Jaén; el Informe núm. 1.221, de 30 de mayo de 2017, de fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Vélez-Málaga; y el Informe núm. 1.204, de 29 de enero de 2017, de fiscalización del desarrollo, mantenimiento y gestión del tranvía de Zaragoza.

1.3. Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

La *Memoria Anual de Fiscalización 2017 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid*, aprobada por Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 28 de diciembre de 2017, recoge que el Programa de Fiscalizaciones para el año 2016 (aprobado por Acuerdo de 29 de diciembre de 2016) agrupa las actuaciones fiscalizadoras en obligatorias y generales, por iniciativa de la Cámara de Cuentas, solicitadas por la Asamblea de Madrid y pendientes del programa de 2016. A lo largo del año 2017, se emitieron 13 informes, encontrándose en curso un total de 15 fiscalizaciones al término del mismo. A continuación, se destaca una selección de aquellos informes que se encuentran directamente relacionados con la actividad económica, presupuestaria, financiera y contable de las entidades locales de la Comunidad de Madrid.

En primer lugar, el *Informe, de 31 de mayo de 2017, de fiscalización de las Cuentas de las Corporaciones Locales, ejercicio 2015 y de las Cuentas de ejercicios anteriores rendidas fuera de plazo* tiene por objeto fijar y analizar las Cuentas Generales del ejercicio 2015 que han sido rendidas, dentro o fuera del plazo legal, en la Plataforma de Rendición Telemática de Cuentas de las Entidades Locales (PRTCEL). Por tanto, el mencionado informe trata de verificar el grado de cumplimiento de las normas y disposiciones aplicables a la formulación, aprobación y rendición de las cuentas generales y a la aprobación definitiva y liquidación del presupuesto. Además, pretende comprobar que las Cuentas Generales han sido presentadas de acuerdo con las instrucciones y los principios contables aplicables (*vid. supra*, en el ámbito estatal, el *Informe núm. 1.230, de 27 de julio de 2017, del Tribunal de Cuentas*).

Debemos destacar que, en el ejercicio 2015, se mantiene la tendencia iniciada en el ejercicio 2014 (*vid. Anuario de Derecho Municipal 2016*, pp. 307-309) y se produce una ligera disminución de las cuentas rendidas en el plazo legalmente establecido (pp. 12 y 13, gráfico 1). Concretamente, en el citado ejercicio, un total de 150 entidades locales (ayuntamientos, mancomunidades y entidades locales menores) presentaron su cuenta dentro del plazo establecido, además 40 entidades la presentaron fuera de plazo y 35

seguían pendientes de presentación a fecha de 1 de enero de 2017 (*vid.* cuadro II.1, p. 11). Todo ello supone que un 66,67 por 100 del total de las entidades locales remitió la cuenta anual en el plazo previsto, lo que se traduce en una leve disminución respecto del ejercicio anterior, en el que ese porcentaje alcanzó el 71,11 por 100. Asimismo, a fecha de cierre para la elaboración del informe, la cifra de presentación se elevaba hasta el 84,44 por 100, respecto del 88 por 100 del ejercicio anterior.

En conjunto, en el ejercicio 2015, se produjo una disminución en la rendición de cuentas de las entidades locales respecto de los dos ejercicios inmediatamente precedentes. Así, rindieron sus cuentas 15 entidades locales menos que las que las rindieron en el ejercicio 2013 (Conclusiones, p. 102).

Debido a la extensión del presente informe, únicamente podemos destacar algunos de los aspectos más relevantes. Así, nos centraremos en los resultados de la fiscalización de las cuentas generales del ejercicio 2015 (pp. 89 y ss.). En total, seis ayuntamientos no aprobaron la cuenta general por el Pleno de la Corporación y 34 ayuntamientos lo hicieron fuera del plazo legalmente establecido en el art. 212.4 del TRLHL. Además, a fecha 1 de enero de 2015, 95 ayuntamientos no tenían su presupuesto general aprobado, pues el mismo ha sido aprobado fuera de plazo (art. 169.2 del TRLHL). Asimismo, la liquidación del presupuesto ha sido aprobada fuera del plazo establecido en 63 ayuntamientos (art. 191 del TRLHL).

Respecto de las incidencias en los documentos contables de las cuentas generales del ejercicio 2015, el informe las clasifica en diversas tipologías (pp. 94-98). En primer lugar, en relación con las incidencias en el balance de situación y/o la cuenta de resultado económico-patrimonial, destaca la falta de coincidencia del activo total con el pasivo total, la existencia de partidas con signo contrario a la naturaleza de las mismas, la falta de coincidencia de los totales que recogen los epígrafes con la suma de los conceptos desglosados, la ausencia de coincidencia entre el resultado del ejercicio reflejado en el balance de situación y el saldo resultante de la cuenta de resultado económico patrimonial, la incoherencia entre algunos apartados del balance de situación y las cuentas del balance de comprobación y la ausencia generalizada de saldo relativo a la dotación de la amortización de inmovilizado inmaterial y material, así como del Patrimonio Público del Suelo. Respecto a la última precisión, el informe apunta que solo 57 ayuntamientos reflejan saldo en las cuentas de amortización acumulada (pp. 94-95), lo que supone que «el activo total está sobrevalorado en la medida en la que no está minorado por la depreciación que supone su utilización. Esta falta de dotación a la amortización redundaba también en el resultado económico-patrimonial, ya que implica un concepto de gasto que minoraba el resultado del ejercicio» (Conclusiones, pp. 104-105).

En segundo lugar, en relación con la liquidación y el resultado presupuestario, debe remarcarse que existe una falta de coincidencia entre los datos reflejados en las partidas de liquidación del presupuesto y los datos del balance de comprobación, diferencias entre los importes de las subvenciones recogidos en la contabilidad presupuestaria y los de la contabilidad financiera, y la incoherencia entre los datos reflejados en el resultado

presupuestario y los reflejados en las liquidaciones del presupuesto. Además, en cuanto a las incidencias en el remanente de tesorería, se destaca la falta de coherencia de los componentes del remanente de tesorería con las cuentas correspondientes del balance de comprobación, como consecuencia de la existencia de cuentas con saldos contrarios que deberían ser analizados y regularizados por las entidades. Un total de seis ayuntamientos no tienen reflejados saldos de dudoso cobro (p. 104), lo que supone una ligera disminución respecto del ejercicio anterior (en ese caso, siete ayuntamientos no presentaban saldos de dudoso cobro, *vid. Anuario de Derecho Municipal 2016*, p. 308). Además, 16 ayuntamientos tienen un resultado presupuestario ajustado negativo (*vid. Anexo V*, pp. 213-216). Finalmente, respecto de las incidencias observadas en los distintos estados de la memoria, las mismas derivan, en general, de incongruencias de los saldos de los estados con los reflejados en el balance de situación, las liquidaciones presupuestarias y/o el balance de comprobación. Por último, se destaca que el número de incidencias relacionado con la cumplimentación de las notas de la Memoria.

En línea con el informe anteriormente comentado y un menor nivel de análisis por la naturaleza del presente informe, debemos citar el *Informe, de 28 de diciembre de 2017, sobre la Rendición de Cuentas del Sector Público Madrileño, ejercicio 2016*. En el mismo, se analiza el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte del sector público madrileño, estudiando, entre otros aspectos, la problemática relativa a la rendición de cuentas de fundaciones y consorcios. Asimismo, se establece una relación de las fechas de rendición de cuentas de los ayuntamientos de la Comunidad de Madrid en el ejercicio 2016 (pp. 31 y ss.).

Para concluir, debemos citar los informes de fiscalización específicos de determinados ayuntamientos realizados por la Cámara de Cuentas a lo largo del año 2017. En este sentido, los ayuntamientos objetos de los mismos son Navacarnero (ejercicios 2007 y 2008) y Corpa (ejercicios 2013 y 2014). Los mencionados informes cuentan con un extraordinario nivel de detalle. Finalmente, en el ámbito local, también debemos mencionar el *Informe, de 27 de abril de 2017, de Fiscalización de la gestión y control de concesiones de servicios públicos, de obras públicas y de los cánones y otros ingresos derivados del aprovechamiento especial o utilización privativa del dominio público en el Ayuntamiento de Madrid, vigente en los ejercicios 2014 y 2015*; el *Informe, de 19 de octubre de 2017, de fiscalización de la contratación incluida en el ámbito de la aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público celebrada por los entes, organismos y entidades del sector público madrileño, ejercicio 2015*; y el *Informe, de 28 de diciembre de 2017, de fiscalización relativa a los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos formulados por los interventores locales y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, ejercicios 2014 y 2015, coordinada entre el Tribunal de Cuentas y OCEX*.

2. Responsabilidad contable

Junto a la labor fiscalizadora que acabamos de abordar, también es función del Tribunal de Cuentas «[e]l enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran

quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» [art. 2. *b*) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas —LOTCu—]. Así, a continuación se examinarán tanto las sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como los recursos interpuestos contra las mismas que han sido resueltos por la Sala 3.ª del Tribunal Supremo.

2.1. *Tribunal Supremo*

En este ámbito material, se ha de reseñar la *STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 1839/2017*, en la que se resolvió el recurso de revisión frente a la *STS de 20 de febrero de 2015* (a la que ya nos referimos en el *Anuario de Derecho Municipal 2015*, p. 313), que resolvió el recurso de casación interpuesto por un particular (en puridad, se prepararon dos recursos pero solo uno de ellos llegó a formalizarse), contra la sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (frente a la que también se interpone el procedimiento de revisión), que desestimó el recurso de apelación formulado por ellos mismos, que confirmó la declaración de responsable contable directo solidario que se había realizado en primera instancia.

El recurrente desempeñó el cargo de delegado especial del Estado en el Consorcio de la Zona Franca de Cádiz, su responsabilidad contable se fundó en la conducta gravemente negligente que ocasionó daño real y efectivo a los fondos públicos por los pagos realizados a una empresa denominada MFZ.

La Sala comienza su argumentación recordando su propia doctrina acerca del procedimiento de revisión, el cual se configura como un remedio de carácter excepcional y extraordinario, que ha de estar inspirado en criterios rigurosos de aplicación, en tanto que supone «una excepción al principio de intangibilidad de la cosa juzgada» (FD 1.º). En efecto, se recuerda que, por su propia naturaleza, este singular procedimiento no permite su transformación en una nueva instancia, ni puede ser utilizado para corregir los defectos formales o de fondo de que puedan intentar alegarse. Tanto es así, que «aunque hipotéticamente pudiera estimarse que la sentencia firme recurrida ha interpretado equivocadamente la legalidad aplicable al caso controvertido, o valorado en forma no adecuada los hechos y las pruebas tenidos en cuenta en la instancia o en otras instancias jurisdiccionales, no sería el procedimiento de revisión el cauce procesal adecuado para enmendar tales desviaciones» (FD 2.º).

En particular, la recurrente instó el procedimiento en virtud de lo dispuesto en el art. 83.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), donde se establece que habrá lugar al recurso cuando «la sentencia se funde en lo resuelto respecto a una cuestión prejudicial que posteriormente fuere contradicha por sentencia firme del orden jurisdiccional correspondiente». En particular, el recurrente aduce que se había pronunciado una sentencia en el orden penal en la que se absolvió al recurrente de los delitos dolosos de malversación propia y fraude. Sin embargo, la Sala rechaza que las sentencias que pretendían revisarse estuvieran relacionados con dichos

pronunciamientos penales, toda vez que se limitaban a apreciar una negligencia contable en el manejo de los fondos públicos. Así, concluye que no hay identidad entre los hechos probados de la sentencia penal y los de la sentencia contable y que en ambos procedimientos se ha llegado a la conclusión de la inexistencia de dolo, por lo que no cabe apreciar contradicción alguna entre las sentencias dictadas en los distintos órdenes jurisdiccionales.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo sostiene, frente a las peticiones del recurrente relativas a que la sentencia del Tribunal Supremo en el orden penal supone un pronunciamiento nuevo que ha de influir necesariamente en el ámbito contable, que la sentencia cuya revisión se insta ya fue conocedora de parte de las resoluciones judiciales penales citadas (ya había una sentencia de primera instancia penal que fue debidamente aportada), de suerte que la Sala 3.^a en la resolución del recurso de casación ya tuvo oportunidad para enjuiciar oportunamente su aplicabilidad al caso y su virtualidad a los efectos de tener probados los hechos en los que se basaba la sentencia recurrida.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, la Sala decidió desestimar el procedimiento de revisión de sentencia interpuesto e impuso las costas del recurso a la parte recurrente.

2.2. *Tribunal de Cuentas*

En cuanto a la actividad de enjuiciamiento contable que desempeña el Tribunal de Cuentas, en primer lugar se ha de hacer mención de la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 14 de febrero de 2017, rec. núm. 41/2015*, que resolvió el recurso de apelación formulado por el Ayuntamiento de Fuentes de Oñoro (Salamanca), interpuesto contra la sentencia dictada por el consejero de cuentas en la que se desestimó íntegramente la responsabilidad contable por alcance de los que fueran alcalde y tesorera del municipio.

El litigio tiene su origen en determinadas gratificaciones así como otros pagos (construcción de vestuarios para el campo de fútbol) cuya irregularidad pretende el señalado municipio. En particular, el ayuntamiento alega en primer lugar que la tesorera tiene legitimación pasiva en el procedimiento de reintegro por haber ostentado el cargo durante los años en los que se ordenaron los pagos litigiosos. Sin embargo, la Sala no comparte este motivo ya que entiende que no cabe apreciar que sea la responsable contable de los eventuales daños causados al erario, en tanto que se limitó a «hacer efectivos unos pagos que tenían el respaldo jurídico del Pleno de la Corporación y de la Alcaldía» (FD 6.º). En efecto, recuerda su propia doctrina en virtud de la cual se establece que la responsabilidad contable del tesorero no puede derivar de un pago efectuado por el mismo cuando dicho pago cuenta con el correspondiente soporte jurídico. Así, toda vez que no quedó acreditado ningún incumplimiento específico de las obligaciones que incumbían a la tesorera y que ordenó pagos que poseían cobertura jurídica, concluye la Sala que no puede ser considerada como responsable contable.

En segundo lugar, se adujo por parte del recurrente que la tesorera no formuló reparo o salvagedad alguna respecto de las operaciones cuestionadas, lo que pudo suponer una infracción por omisión de sus deberes legales. Sin embargo, esta pretensión no encontró acogida favorable en la Sala, ya que se entendió que ni al teniente de alcalde (cargo que también ostentó) ni al tesorero se les puede exigir la práctica de unos controles que solo incumbían al órgano interno de control (secretaría-intervención).

Por lo demás, se entendió que ni en la instancia ni en apelación habían logrado los recurrentes acreditar la comisión de los requisitos necesarios para el surgimiento de la responsabilidad contable, lo que conllevó la desestimación del recurso así como la imposición de costas a la parte recurrente.

Entre otras resoluciones relevantes, merece también ser comentada la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 14 de febrero de 2017, rec. núm. 3/2017*, que resolvió el recurso de apelación formulado por un particular, interpuesto contra la sentencia dictada por la consejera de cuentas en la que se estimó la responsabilidad contable directa del recurrente y desestimó la de otras dos personas, tras la demanda formulada por el Ayuntamiento de Reus y la sociedad Reus Esport i Lleure, S. A. (Rellsa), en relación con determinados pagos en materia de personal.

El recurrente fue el director general de una sociedad que ejercía, en el periodo relevante para la causa, las funciones de gerencia de Rellsa. Dejando de lado otras cuestiones incidentales, el recurrente sostuvo que en él no concurría la necesaria legitimación pasiva propia de estos procesos. Este argumento no fue aceptado por la Sala, ya que, tras recordar su propia doctrina al respecto, entendió que el recurrente «participó de forma relevante en la gestión económico-financiera relativa al pago de las retribuciones del personal, adoptó decisiones que supusieron administración de los fondos públicos con los que se pagaron las controvertidas retribuciones, y estaba obligado a rendir cuentas de la gestión de tales fondos, los cuales tenía encomendados» (FD 6.º).

Igualmente alegó el recurrente la existencia de litisconsorcio pasivo necesario, por entender que la responsabilidad contable debería haberse hecho extensiva a los miembros del consejo de administración de la sociedad. Asimismo, entendía que también había de reclamarse responsabilidad al interventor y al secretario del Ayuntamiento de Reus. Este argumento también fue rechazado, tras exponer la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo al respecto, al considerar que entre la conducta del recurrente y las actuaciones desplegadas por los miembros del consejo de administración «no existen las vinculaciones subjetivas de carácter inescindible que la antes citada Jurisprudencia del Tribunal Supremo exige para que la excepción de litisconsorcio pasivo necesario pueda prosperar» (FD 7.º). El mismo razonamiento se hizo extensivo al interventor y al secretario del municipio.

Acto seguido, se rechazaron el resto de argumentos del recurrente, que trató de defender la inexistencia de responsabilidad en la conducta que había desempeñado. En consecuencia, se desestimó el recurso interpuesto y se impusieron las costas del procedimiento a la parte recurrente.

Asimismo, podemos fijar nuestra atención en la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 21 de marzo de 2017, rec. núm. 48/2016*, que resolvió el recurso de apelación formulado por el Ayuntamiento de Alcorcón, interpuesto contra la sentencia dictada por la consejera de Cuentas en la que se desestimó la responsabilidad contable instada por el citado municipio y la Empresa de Servicios Municipales de Alcorcón, S. A. U. (ESMASA). La exigencia de responsabilidad se dirigió contra dos consejeros a causa del pago de determinados incentivos salariales que se consideraban irregulares.

Dejando de lado otras cuestiones que ahora no podemos abordar, el centro del litigio gravitó en torno a la realización de las prestaciones laborales que dieron lugar a los pagos controvertidos. En este sentido, la Sala recuerda que no existe daño al erario cuando, en casos como el presente, los pagos corresponden a prestaciones efectivamente realizadas a favor de la entidad pública, de suerte que «las eventuales irregularidades de carácter formal que hubieran podido producirse al realizar los pagos no generan responsabilidad contable» (FD 6.º). Igualmente se abordó el hecho de que muchos de esos pagos fueran consecuencia de pactos verbales entre empresa y trabajadores. A juicio del Tribunal de Cuentas, este tipo de acuerdos no suponen *per se* una irregularidad, ya que son «perfectamente admisibles en Derecho».

Así, toda vez que no existía duda acerca de la demanda de los servicios que fueron remunerados ni sobre su efectiva prestación, se confirmó el criterio de la instancia en la que no se apreció alcance alguno como consecuencias de los abonos realizados a los trabajadores. En consecuencia, se desestimó el recurso de apelación interpuesto y se impusieron las costas de la instancia a la parte recurrente.

Igualmente, se ha de mencionar la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 21 de marzo de 2017, rec. núm. 41/2015*, que resolvió el recurso interpuesto, al amparo del art. 41.2 LOTCu, contra la resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Crevillent (Alicante), en el que se impuso a los herederos del que fuera recaudador municipal la obligación de indemnizar al municipio por los daños originados por el causante.

El fondo del asunto tiene que ver con la posible caducidad del procedimiento administrativo de responsabilidad contable incoado por la entidad local. Para resolver la cuestión, se partió del hecho de que el expediente fue instruido conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 700/1988, donde no se establece un plazo máximo de resolución, por lo que se habrá de atender al plazo general de tres meses que se contenía en el ya derogado art. 42.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El incumplimiento del plazo ha de dar lugar, en aplicación de la citada norma, a la caducidad y archivo de las actuaciones. Ahora bien, frente a lo argüido por la parte recurrente, no se debe confundir lo anterior con el incumplimiento del plazo máximo de las actuaciones de instrucción contempladas en el art. 47 LFTCu, el cual, según consolidada doctrina de la Sala, no produce la caducidad de las actuaciones.

En definitiva, al constatar que la instrucción del expediente por parte del municipio excedió del plazo legalmente señalado, se estimó el recurso interpuesto al haberse producido la caducidad del procedimiento.

Por otro lado, cumple referirse a la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 13 de julio de 2017, rec. núm. 32/2017*, que resolvió el recurso de apelación formulado por la Junta Administrativa de Eribe (Álava), interpuesto contra la sentencia dictada por el consejero de cuentas en la que se estimó parcialmente la responsabilidad contable instada por la citada entidad local contra los que fueran presidente y fiel de fechos de la misma.

El objeto principal del litigio tiene que ver con la apreciación de la prescripción de determinados hechos que se realizó en la instancia y que combate ahora la recurrente. A su juicio, el plazo de prescripción que resulta de aplicación no es el de cinco años de las responsabilidades contables que aplicó el órgano *a quo*, sino el de diez años, al derivar las responsabilidades de un supuesto delito de malversación. Sin embargo, la Sala no acoge su pretensión, razonando que por muy avanzado que se encuentre el proceso de instrucción del delito relativo a los hechos controvertidos, «mientras no recaiga sentencia que así lo declare, no pueden ser legalmente considerados constitutivos de delito, por lo que no procede la aplicación de las reglas de prescripción previstas para el caso de que lo sean» (FD 4.º).

En consecuencia, se entendió que eran de aplicación los plazos establecidos en la normativa que rige la responsabilidad contable y, por tanto, había de confirmarse el criterio establecido en la instancia, lo que conllevó la desestimación del recurso interpuesto así como la condena en costas a la parte apelante.

Por último, merece nuestra atención la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 42/2017*, que resolvió el recurso de apelación formulado por un particular, interpuesto contra la sentencia dictada por la Consejera de Cuentas en la que se desestimó la demanda interpuesta por el Ayuntamiento de Benalmádena (Málaga), en relación a la responsabilidad contable del recurrente.

El recurso de apelación no se refiere al fondo del asunto sino a la no imposición de costas que se decidió en la instancia. En particular, a juicio del recurrente, entonces demandado, deberían haberse impuesto las costas de la primera instancia al municipio demandante cuyas pretensiones fueron íntegramente desestimadas. Así, lo que se discute es si se ha aplicado correctamente lo dispuesto en el art. 394.1 LEC [por remisión del art. 71.4.g) LFTCu], donde se dispone que se han de imponer las costas a la parte cuyas pretensiones se desestimen íntegramente, salvo que concurran circunstancias excepcionales. La Sala entiende que en la instancia «están perfectamente razonadas las circunstancias excepcionales que justifican la no imposición de costas [...], que no son otras que el detalle de irregularidades que pudieran ser generadoras de responsabilidad contable» (FD 4.º). En ese sentido, reafirma que el informe de fiscalización, así como —en su caso— el acta de liquidación provisional constituyen elementos muy relevantes para valorar las dudas fácticas y jurídicas a las que se refiere el art. 394 LEC.

Constatada la existencia de serias dudas de hecho y de derecho en la resolución del pleito, se decidió desestimar el recurso de apelación y se impusieron las costas causadas en la instancia al recurrente. Igualmente, se ha de dar noticia de otras resoluciones que se han dedicado a la imposición de las costas en la primera instancia, como son las *Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 6 de junio y de 12 de diciembre de 2017, recs. núms. 16/2017 y 38/2017*, respectivamente.

3. Novedades doctrinales

En cuanto a cuestiones generales referidas al control externo, se pueden reseñar los siguientes trabajos: A. ARIAS RODRÍGUEZ y M. RIERA LÓPEZ, «El sistema español de control externo: algunas cuestiones incómodas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 86, 2017, pp. 91-108; E. BENÍTEZ PALMA, «La convivencia entre los Órganos de Control Externo (OCEX) y las Agencias Autonómicas de Prevención y Lucha contra la Corrupción», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 69, 2017, pp. 9-18; R. FERNÁNDEZ LLERA y E. MORÁN MÉNDEZ, «Presupuestos, cuentas y control externo del sector público local», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 89, 2017, pp. 33-50; G. MARTÍNEZ MARTÍ y E. MUÑOZ SAN ROMÁN, «Doce propuestas de mejora y una desiderata desesperada sobre la eficacia y eficiencia de los Órganos de Control Externo (OCEX)», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 69, 2017, pp. 57-68; R. NAVAS VÁZQUEZ, «Crisis y reforma del control externo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 173, 2017, pp. 77-96; y, por último, M. L. PÉREZ GARCÍA, «El control externo de las cuentas públicas de la Unión Europea y su “conciencia financiera”: el Tribunal de Cuentas (TCUE)», *Revista Española de Control Externo*, vol. 19, núm. 55, 2017, pp. 81-111.

En lo que se refiere a la específica función de fiscalización, se ha de dar cuenta de las siguientes publicaciones: C. CARRETERO ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «La intervención de los servicios jurídicos en la elaboración de los Informes de Fiscalización. Tradición, actualidad y necesidad de un cambio de rumbo», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 70, 2017, pp. 105-118; R. FERNÁNDEZ LLERA, «Fines y confines de la fiscalización en el sector público», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 70, 2017, pp. 17-26; N. JOSA ARBONÉS y E. RUIZ GARCÍA, «El tránsito hacia la Administración electrónica desde la perspectiva de la fiscalización. La experiencia de la Diputació de Girona», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 69, 2017, pp. 129-135; A. M. LÓPEZ HERNÁNDEZ y A. MINGUILLÓN ROY, «Las fiscalizaciones de cumplimiento realizadas por los OCEX: normas técnicas, ejecución e informes», *Revista Española de Control Externo*, vol. 19, núm. 56, 2017, pp. 15-42; M. L. MARTÍN SANZ, «Fortalecimiento de las relaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Asambleas Legislativas», *Revista Española de Control Externo*, vol. 19, núm. 56, 2017, pp. 97-123; S. R. MARTÍNEZ ARGÜELLES, «La transformación de entidades de fiscalización superior: el caso

del Colegio Internacional de Auditores de la OTAN», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 70, 2017, pp. 55-64; N. SÁNCHEZ GARCÍA, «Fiscalización de ingresos de las entidades locales», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 70, 2017, pp. 39-46; y, por último, L. TERRAZA TORRA, «2050 Odisea de la fiscalización», *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 69, 2017, pp. 49-56.

En el ámbito particular de la responsabilidad contable, se ha de dar noticia de la publicación de los siguientes trabajos: J. R. CHAVES GARCÍA, «La urgente reconstrucción del enjuiciamiento contable del reintegro por alcance», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 6, 2017, pp. 730-748; P. JIMÉNEZ RIUS, «La responsabilidad contable: modificaciones y mejoras imprescindibles», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 86, 2017, pp. 75-90; A. LÓPEZ DÍAZ, «Comentario general de Jurisprudencia contable: Responsabilidad contable y retribución de trabajadores», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 175, 2017, pp. 271-283; J. M. SUÁREZ ROBLDANO, «El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)», *Revista Española de Control Externo*, vol. 19, núm. 55, 2017, pp. 13-41; y, por último, la tesis doctoral de P. VANEGAS ROA, *Responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas cuando provocan menoscabo de los caudales públicos*, dirigida por F. L. LÓPEZ BUSTOS, Universidad de Granada, 2017.