

EL INFORME ANUAL DEL ARTÍCULO 136.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

I) Introducción. II) ¿Por qué un control del gasto público? III) Dimensión constitucional del gasto público y de su control. IV) El Informe Anual del Tribunal de Cuentas (art. 136.2 CE). V) Informes Anuales aprobados. VI) El Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 28 de junio de 2001. VII) La Memoria de Actuaciones desde el año 2002 hasta nuestros días. VIII) La Resolución de 21 de diciembre de 2022 de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado. IX) Propuestas para el futuro. X) El Informe Anual en países de nuestro entorno europeo. XI) A modo de conclusión.

I.- INTRODUCCIÓN

En 2016 publicamos un artículo en la Revista de las Cortes Generales (número 97, 98 y 99) bajo el título «Algunas consideraciones sobre el artículo 136 de la Constitución. Análisis particular del Informe que debe remitir el Tribunal de Cuentas anualmente a las Cortes Generales»¹ cuya redacción fue sugerida desde el ámbito de la propia administración parlamentaria.

La finalidad del citado artículo fue, en primer lugar, constatar la falta de remisión por parte del Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales del Informe Anual previsto en el artículo 136.2 de la Constitución Española (informe de contenido fiscalizador por cuanto examinaba la gestión económico-financiera del sector público estatal) tal y como con más o menos acierto se había venido realizando hasta el año 2002 y dejó de realizarse en dicho ejercicio. En su lugar el Tribunal de Cuentas ha venido remitiendo desde ese ejercicio hasta hoy una Memoria Anual de Actuaciones, documento que viene a ser una memoria de gestión del propio Tribunal respecto a cada ejercicio.

En segundo lugar, en dicho artículo se indagó sobre la motivación del cambio de contenido del Informe Anual puesto que, de una parte, los presupuestos y razones de dicha decisión no fueron publicitados en forma y, de otra, se corroboraba la ausencia de acuerdo del Tribunal de Cuentas con el Parlamento amparando dicha decisión.

En las propias Cortes Generales desconocían, al parecer, las razones que dieron lugar a la falta de remisión del Informe mandado por la Constitución y cuyo destinatario -y por tanto “dueño o propietario”- era ellas mismas. Lo cierto es que el mero transcurso de los años sin que se cumpliera con el precepto constitucional provocó que el Informe Anual cayera en una especie de limbo, lo que es fácilmente constatable por la ausencia de

¹ vid. Artículo publicado por José Joaquín García-Pando Mosquera y María del Valle Fernández Jiménez, e Letrado y Auditora del Tribunal de Cuentas, respectivamente
<https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/view/21/61>

artículos o estudios científicos en el periodo referenciado sobre el Informe Anual hasta la publicación del artículo al que nos hemos referido en el año 2016.

No obstante, es de justicia resaltar la preocupación entre los profesionales de la administración parlamentaria por la “suerte” que corrió el Informe Anual, preocupación que -hoy en día- se ha extendido a las dos Cámaras de nuestro parlamento que aprecian y demandan su elaboración, tal y como a continuación se expone.

A dicha toma de conciencia ayudó de forma muy particular el artículo firmado por Eloy Suárez Lamata, quien fue anterior Presidente de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas (en adelante nos referiremos a ella con la denominación la Comisión Mixta) en el número especial de la Revista Española de Control Externo dedicado al 40 aniversario de la Constitución² en el que repasaba los cuarenta años de existencia de la Comisión Mixta y del propio Tribunal de Cuentas. En la parte dedicada al Informe Anual de dicho artículo -y con la autoridad propia de ser en ese momento Presidente de la Comisión Mixta- incidió en las principales reflexiones y conclusiones del artículo publicado en 2016, reivindicando la elaboración de dicho Informe que constituiría a su entender «la función constitucional más característica del órgano Fiscalizador».

En los últimos años, y como muestra de esa concienciación, la Comisión Mixta ha llamado o sugerido que se vuelva a tomar como prioridad la elaboración del Informe Anual, tal y como exponemos en este artículo.

Hito fundamental en el lento y tortuoso camino, esperemos que sin marcha atrás, para recuperar el Informe Anual, resulta ser la recentísima Resolución de 21 de diciembre de 2022, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado (BOE de 6 de enero de 2023; páginas 2734-2735³) que reclama al Tribunal de Cuentas un cumplimiento apropiado del artículo 136.2 de la Constitución y que será objeto de particular tratamiento en este estudio.

A sugerencia de Elisa de la Nuez, Secretaria General de Hay Derecho, se intentan, esperemos que con acierto, proporcionar las ideas claves sobre la importancia del Informe Anual con la esperanza fundamental -entre quienes tengan paciencia para llegar hasta el final- de lograr una mayor divulgación acerca de la necesidad de recuperar un instrumento esencial de control del gasto público contribuyendo con ello a la necesidad de fortalecer nuestras instituciones, en línea con el Mensaje del Rey del pasado 24 de diciembre de 2022 que es el leiv motiv de la propia Fundación Hay Derecho.

En los dos capítulos siguientes (¿Por qué un control del gasto público? y Dimensión constitucional del gasto público y su control) se abordan aspectos o cuestiones generales sobre la importancia del control del gasto público que sirven para contextualizar el objeto

² El artículo fue publicado bajo el título «40 años del Tribunal de Cuentas y la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas» y se encuentra disponible en la siguiente dirección <https://recex.tcu.es/export/sites/nuevo-recex/.galleries/pdf/NESP3SuarezLamataEloy40anosTribunalCuentasyComisionMixta.pdf>

³ <https://www.boe.es/boe/dias/2023/01/06/pdfs/BOE-A-2023-440.pdf>

propio del presente estudio (apartados IV a X), ofreciéndose en el último apartado unas conclusiones que bien pudieran ser tenidas como resumen del presente estudio.

II.- ¿POR QUÉ UN CONTROL DEL GASTO PÚBLICO?

II.1.- El control como instrumento de cohesión social. II.2 Control del gasto público y prevención del déficit presupuestario. II.3 Control externo. II.4 Control interno; la AIReF, nuevo órgano de control.

II.1.- El control como instrumento de cohesión social.

Se ha escrito mucho acerca de la necesidad de contar con un sistema fiable de control del gasto público en línea con las exigencias de lo que *se puede suponer que demanda la sociedad*. Se subraya expresamente *se puede suponer* por cuanto lo que parece predominar es la falta de interés, tanto en los medios informativos como en la sociedad o incluso -y lo que es más preocupante, en el propio Parlamento-, en conocer con certeza el destino o empleo de los recursos públicos, al margen de los llamativos casos de corrupción que se puedan dar⁴. La idea matriz es muy simple: el Estado, de una parte, garantiza al ciudadano una serie de bienes y derechos públicos y, como contrapartida, los ciudadanos se someten a unas reglas de convivencia y asumen los costos de forma que realmente merezca la pena la vida en sociedad.

Consecuencia obligada de las obligaciones fiscales que se imponen a los ciudadanos es que los recursos públicos sean destinados a necesidades públicas -tras ser previamente examinadas y aprobadas en sede parlamentaria-, y sujetos al control oportuno a fin de evaluar no sólo que han sido empleados conforme a su finalidad, sino que las necesidades a cubrir eran reales (lo que presupone identificar los objetivos presupuestarios) y que han sido empleados de forma eficiente.

Como se explicita en la Declaración de Lima de 1977 (art. 1) a la que haremos referencia, la institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino que es una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que: puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse

⁴ En las siguientes entradas del blog de Hay Derecho se exponen las deficiencias del control del gasto público, haciendo particular mención al control parlamentario ofreciendo propuestas de mejora:
<https://www.hayderecho.com/2018/05/02/control-parlamentario-del-gasto-publico-la-cuenta-general-del-estado/>
<https://www.hayderecho.com/2017/01/10/propuestas-para-mejorar-el-control-parlamentario-de-la-gestion-publica-i/>
<https://www.hayderecho.com/2018/03/05/algunas-consideraciones-gasto-publico-espana-proposito-las-recomendaciones-del-consejo-la-union-europea/>

la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

Un inexistente o deficiente control en el empleo de los recursos públicos es causa y síntoma de la existencia de fenómenos relacionados con la corrupción y tiene un efecto nocivo en la llamada conciencia fiscal, fenómeno éste muy interesante y que en parte explica la disparidad de desarrollo económico entre países que, por ejemplo, se observa en el continente europeo (contraposición entre países nórdicos y del sur de Europa).

En definitiva, el control del gasto público resulta una obligación ineludible que los poderes públicos deben realizar en virtud del pacto social. Sin un adecuado sistema de control –fiable, transparente y oportuno en el tiempo- quiebra la confianza del ciudadano en el sistema por la incertidumbre generada en cuanto a la forma de utilización de los recursos que se le detraen.

II.2 Control del gasto público y prevención del déficit presupuestario.

Las cifras que manejan los Presupuestos Generales del Estado en España para 2023 suponen un récord tanto por el lado de los ingresos (con una presión fiscal en máximos históricos, por encima de la media de la Unión Europea) como de los gastos (el gasto total del presupuesto consolidado asciende a más de 485.985 millones de euros), en un contexto de gran incertidumbre y desviándose de las previsiones efectuadas tanto por organismos nacionales (Banco de España, AIREF) como internacionales (FMI, OCDE o Comisión Europea). Existen, igualmente, conocidos factores de riesgo tales como la ralentización de la economía mundial con el más que probable riesgo de recesión, la alta inflación o el endurecimiento de la política monetaria que encarecerá el aumento de las emisiones de deuda pública cuyo saldo neto se verá incrementado debido al déficit estructural que venimos arrastrando de ejercicios anteriores (se calcula un 4,5% en 2022) y al hecho de que en los presupuestos aprobados no se contienen medidas efectivas para reconducir el déficit estructural ni la deuda pública (en los presupuestos se contiene una autorización para incrementar el saldo vivo de la deuda en más de 96.000 millones de euros) .

Tal y como ponen de manifiesto diversos estudios cualificados sobre la materia, el foco para reducir el déficit fiscal (diferencias entre ingresos y gastos) ha de centrarse en el control de la gestión del gasto. Un control global, coherente, oportuno (tanto en el tiempo de verificación como en la forma de llevar a cabo el control y exponer sus conclusiones) sobre los distintos programas presupuestarios permite a las Cortes no sólo ejercer el control que les es consustancial sobre el principal instrumento de la política gubernamental (el presupuesto aprobado) sino también les aporta elementos de juicio necesario para el examen y discusión de los presupuestos del ejercicio siguiente.

La superestructura administrativa que existe en España -tres niveles (local, autonómica y estatal) y la eventualidad de duplicidades que se puedan dar- requiere una cantidad ingente de recursos públicos que demandan una revisión profunda a fin de evaluar las competencias que deben ser ejercidas por cada administración/organismo y aquellas que han de considerarse superfluas, por cuanto que «la calidad de los servicios públicos

prestados a los ciudadanos depende de la eficacia y eficiencia con que los mismos se gestionen, por lo que, la existencia de distintas instituciones funcionando en un mismo ámbito, lejos de mejorarlos, supone una merma de recursos públicos, necesarios para aportar al ciudadano y contribuyente el máximo valor de la función pública»⁵.

La evaluación del gasto público que se demanda debe comenzar por la programación presupuestaria por el Gobierno y continuar en la fase de debate presupuestario en las Cortes. Al servicio de una mejor programación existen dos técnicas que coadyuvan a mejorar la eficiencia del gasto:

a) La presupuestación por programas (PPBS, por su acrónimo en inglés⁶), se muestra como instrumento fundamental para poner de manifiesto partidas de gastos ineficientes o superfluos por cuanto que facilita, de una parte, la revisión anual de las partidas presupuestarias incluidas en los distintos programas y, de otra, ofrece análisis de alternativas que con un menor coste permiten el desarrollo de los mismos objetivos. Esta técnica de presupuestación está vigente en España si bien, tal y como pone de manifiesto la doctrina especializada en la materia⁷ ha evolucionado de forma que resulta habitual que una vez diseñados los programas estos no se revalúen. Consecuencia de ello es que se procede a presupuestar cada año incrementando las partidas presupuestarias de los programas anteriores en función de la inflación o de la introducción de nuevas partidas (esto es, la técnica incrementalista).

b) La programación conforme al Presupuesto Base Cero (ZBB, por sus siglas en inglés⁸). Esta técnica presupuestaria de programación que no se ha conseguido implantar -iniciativas han existido pero las dificultades y costes de su implementación y la inestabilidad política que ha obligado a prorrogar de forma recurrente los presupuestos no han ayudado a implantarlo-, «consiste en iniciar cada año la elaboración del presupuesto y requiere que cada unidad decisoria justifique con detalle la totalidad de sus necesidades presupuestarias partiendo desde el primer euro, debiendo demostrar el porqué de su implantación y si verdaderamente es rentable. Un método en el que las decisiones de gasto se ponen en una balanza imaginaria, de modo que distingamos qué gastos son necesarios y cuáles no, compitiendo cualquier partida que quiera introducirse en el presupuesto, no solo con otras alternativas nuevas, sino con las ya existentes. Así, las actividades que se vengán realizando han de ser revisadas detalladamente, al tiempo que se pueden considerar vías alternativas para proporcionar los mismos servicios públicos. Además, permite identificar nuevas actividades y eliminar aquellas que sean

⁵ Vi, entre otros Presupuesto Base Cero: una herramienta para la mejora de las finanzas públicas de José Antonio Martínez Álvarez y M^a Dolores Garcia Martos, en Crónica Tributaria nº 149/2013

⁶ Planning Programming, and Budget System

⁷ Vi, entre otros Presupuesto Base Cero: una herramienta para la mejora de las finanzas públicas de José Antonio Martínez Álvarez y M^a Dolores Garcia Martos, en Crónica Tributaria nº 149/2013

⁸ Zero-base budgeting

obsoletas o ineficientes, introduciendo la obligatoria revisión anual del proceso presupuestario»⁹.

La introducción de este sistema -que entendemos necesaria al menos una vez en cada legislatura- de forma paulatina y en aquellas partidas cuyos beneficios hicieran asumibles los costes de su gestión facilitaría su implementación contribuyendo a un examen en profundidad de la eficacia del gasto respecto de aquellas partidas en las que se hubiera realizado.

Ambas técnicas presupuestarias -PPBS y ZBB- requieren o presuponen un sólido sistema de control anual a posteriori, como instrumento eficacísimo de lucha contra el gasto ineficiente y superfluo y, por ello, instrumento igualmente eficacísimo tanto para prevenir la corrupción como de contención del déficit público.

II.3.- Control externo.

Dentro del contexto que hemos expuesto se encuadra el control que ejercen las entidades fiscalizadoras superiores (EFS), cualquiera que sea su denominación (Tribunales de Cuentas en países de tradición jurídica latina).

Las mismas se conciben como instituciones independientes (particularmente deben ser ajenas a influencias políticas) encargadas de verificar la gestión presupuestaria del ejecutivo ofreciendo al Parlamento, y a la sociedad en general, su opinión al respecto. Su papel es particularmente relevante como organismos que luchan de forma preventiva contra el fenómeno de la corrupción, por cuanto están llamados a verificar una gestión pública transparente, eficiente y acorde con la legalidad, verdadero dique para el fenómeno de la corrupción.

Las entidades fiscalizadoras superiores cuentan con el respaldo de la propia Organización de Naciones Unidas, existiendo organizaciones a nivel internacional (INTOSAI) y a nivel regional (vgr. EUROSAI) en las que las Instituciones Superiores de Control comparten experiencias, buenas prácticas y conocimientos.

Entrando en la materia propia de este estudio, en el ámbito de INTOSAI La Declaración de Lima de octubre de 1977¹⁰ otorga un rol fundamental a los informes anuales elaborados por las entidades fiscalizadoras superiores a los que dedica el artículo 16. Podemos caracterizarlo como un informe que analiza, bajo una visión o prisma coherente y de conjunto, el gasto presupuestario. Su enfoque será diferente según los

⁹ Vid. "El presupuesto como instrumento de gestión pública eficaz. La implantación del Presupuesto Base Cero en la Administración Pública Española", artículo publicado en Presupuesto y Gasto Público nº 76/201 por José Barea Tejeiro, José Antonio Martínez Álvarez y Ana Belén Miquel Burgos.

¹⁰ La Declaración de Lima recoge las buenas prácticas que debe cumplir una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS), contando con el aval de la Organización para las Naciones Unidas por cuanto la Asamblea General de las Naciones Unidas tomó nota con beneplácito de la Declaración de Lima en dos Resoluciones sobre la independencia de las EFS (A/66/209 del 22 de diciembre de 2011 y A/69/228 del 19 de diciembre de 2014) que se basan en la labor de la INTOSAI (organización constituida bajo el auspicio de la ONU formada por las entidades fiscalizadoras superiores a nivel mundial) respecto a la promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las EFS.

países y los propios entornos culturales si bien la declaración de Lima previene que el objetivo al que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores es que ese control abarque cuestiones no sólo de legalidad y regularidad sino también de rentabilidad, utilidad y racionalidad en la utilización de los recursos públicos, sirviéndose para ello de los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.

En nuestro sistema institucional coexisten distintos actores a los que se encomienda el control del gasto público, siendo el control externo competencia del Tribunal de Cuentas, si bien trece Comunidades Autónomas disponen de órganos análogos (Órganos de Control Externo autonómicos, conocidos bajo el acrónimo OCEX) que ejercen el control del gasto público en su respectivo territorio tanto respecto de la administración autonómica como local.

II.4- Control interno; la AIREF, nuevo órgano de control.

El control interno es el que se ejerce en el ámbito de la propia administración de la que se disponen los fondos.

En el ámbito de la Administración General del Estado se encomienda el control interno a la Intervención General de la Administración del Estado -IGAE-, contando las Comunidades Autónomas con una estructura análoga de control interno. Por ello, el esquema Tribunal de Cuentas (control externo)-IGAE (control interno) es igualmente predicable respecto del gasto realizado por las administraciones autonómicas e incluso por la administración local en la que el gasto es controlado de forma externa por el Tribunal de Cuentas u órganos autonómicos análogos y el control interno se encomienda a la intervención local.

Conforme a la regulación establecida en la Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre, la IGAE ejerce tanto un control *ex ante*, lo que tradicionalmente se conoce por función interventora *strictu sensu* (fundamentalmente en los organismos ministeriales, organismos autónomos y entidades gestoras de la Seguridad Social) como un control *ex post*, mediante el denominado control financiero permanente y la auditoría pública, que abarca la totalidad del sector público estatal.

A este esquema tradicional de control externo y control interno, mantenido desde el Siglo XIX, se le ha añadido un nuevo actor, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF). La misma fue inicialmente concebida como Institución Fiscal Independiente, de naturaleza análoga a las existentes en la mayoría de países pertenecientes a la Unión Europea, creada al impulso de la Directiva 85/2011 sobre marcos fiscales nacionales posteriormente reforzado con la aprobación del Fiscal Compact y del Reglamento 473/2013 aplicable a los países del euro.

Conforme a la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, su objeto no es otro que el de garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria previsto en el artículo 135 CE, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones

económicas. Su fin no es otro que el de atajar «las fuentes del sesgo hacia la deuda pública a través de la reducción de la discrecionalidad de los decisores de la política fiscal»¹¹.

Resulta particularmente llamativo -y debiera dar lugar a una profunda reflexión que excede de este estudio- el hecho de que en el año 2017 recibiera el encargo del Gobierno (conforme al compromiso adquirido por el propio Gobierno en la actualización del Plan Presupuestario remitido a la Comisión Europea el 9 de diciembre de 2016¹²) de revisar, de forma global, diversas parcelas del gastos público -Spending Review (SR)- en el conjunto de las Administraciones Públicas con objeto de mejorar su eficiencia, con especial incidencia en el ámbito de las ayudas y subvenciones públicas.

En los presupuestos estatales se recogen, en el capítulo de ingresos, transferencias provenientes de la Unión Europea (Fondos Estructurales, del Fondo de Cohesión y de otros, destinados a cofinanciar proyectos con la Administración General del Estado) por lo que

Dicho encargo excedía de las funciones que le fueron encomendadas en su Ley de creación poniendo el foco sobre ineficiencias en el sistema tradicional de control por cuanto es un encargo realizado a un órgano creado para atender específicamente otras necesidades.

Y es que, a diferencia del Tribunal de Cuentas o la IGAE, la AIREF carecía de medios propios para realizar estos estudios por los que hubo de contratar con consultores externos su realización¹³, debiendo destacarse la celeridad en la realización de dichos estudios.

Lo cierto es que la experiencia adquirida por parte de la AIREF ha sido tenida en cuenta por la recién aprobada Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado para encomendarle (artículo 3.3) las evaluaciones ex post de revisión del gasto público que se

¹¹ vid. Documento Técnico 1/2001 de la AIREF sobre las Instituciones Fiscales Independientes de la Unión Europea.

¹² Así figura en los Antecedentes del Plan de Acción de la revisión del gasto en subvenciones del conjunto de las administraciones públicas (1 de agosto de 2017) de la AIREF <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2018/08/AIREF-Plan-de-Acci%C3%B3n-Spending-Review-Aprobado-por-ACM-.pdf>

¹³ En una primera fase, culminada en 2019, ha presentado estudios sobre: estrategia procedimientos en la concesión de subvenciones centrada en el año 2017, gasto público en recetas dispensadas en oficina de farmacia, en Políticas Activas de Empleo (PAE), becas universitarias para garantizar la igualdad de oportunidades, en el Programa de promoción del Talento y su empleabilidad en I+D+i, en el programa de Reindustrialización y Competitividad Industrial (RCI) (se analizaron las convocatorias desde 2008 a 2016) y el gasto público del Servicio Postal Universal (SPU) por parte de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA.

En una segunda fase ha presentado, durante el segundo semestre de 2020, el estudio sobre evaluación de los beneficios fiscales en 2016, gasto hospitalario del Sistema Nacional de Salud: Farmacia e Inversión en bienes de equipo de 2002 a 2018, gasto en incentivos a la contratación y al trabajo autónomo en 2018 y la inversión en infraestructuras de transporte desde 1985 a 2020

La tercera fase le fue encomendada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de junio de 2021 y su objeto fue el análisis del gastos público en instrumentos financieros para el apoyo a los sectores productivos de la economía española y, en especial, los relativos al ámbito de la internacionalización y el gasto público en gestión de residuos urbanos. Según el cronograma deberá finalizar los trabajos en el plazo de un año desde la efectiva incorporación de los medios externos, no habiéndose publicado en el momento de la redacción de este artículo los Estudios de Evaluación.

consideren necesarias, proporcionando cobertura legal a las evaluaciones que pueda realizar que -más allá del nombre que se le quiera dar- son auténticos procedimientos de control del gasto público.

III.- DIMENSIÓN CONSTITUCIONAL DEL GASTO PÚBLICO Y DE SU CONTROL

III.1 El gasto público en la Constitución. III.2- La programación presupuestaria como objeto de control.

III.1.- El gasto público en la Constitución.

Nuestra Constitución, en su parte dogmática (artículo 31.2 CE) sienta los pilares de lo que debe ser el gasto público disponiendo que «realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía». Dicho artículo se encuadra en el Capítulo II, dedicado a los derechos y deberes de los ciudadanos (no en el Capítulo III, dedicado a los principios rectores de la política social y económica) siendo tutelable vía recurso de inconstitucionalidad.

Consagra, por tanto, un mandato de justicia en la asignación de los recursos públicos de forma que las políticas públicas han de estar regidas por la equidad en lo que respecta a la generación y distribución de la riqueza. Este desiderátum debe entenderse en conexión con el artículo 9.2 de la Constitución (la promoción de la igualdad real y efectiva) y sobre todo con los derechos económicos y sociales que se proclaman en la propia Constitución.

Para la consecución de dicha finalidad se impone una gestión con arreglo a dos criterios técnicos que deben presidir tanto el diseño, como la propia implementación de la acción pública: la eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos. Como señaló el Tribunal Constitucional en sus sentencias 29/1982 de 31 de mayo, 214/1989 de 21 de diciembre y 13/1992 de 6 de febrero, tales principios exigen al Estado que actúe conforme a los criterios que la ciencia y la técnica pongan a su disposición en cada momento para gestionar mejor los bienes públicos.

Como destaca Rodríguez Bereijo,¹⁴ la eficiencia y economía que rigen el gasto público no constituyen principios de menor jerarquía respecto al de equidad, sino que vienen a configurar un gasto público dentro de lo financieramente posible y económicamente viable; importante es subrayar que dicho mandato de eficiencia y economía opera también sobre la programación presupuestaria.

El gasto público es objeto de tratamiento en la parte orgánica de la Constitución, artículos 134 a 136, que han de verse e interpretarse de forma sistemática y conjunta. Mientras que el artículo 134 regula aspectos sustanciales del presupuesto acotando la intervención del ejecutivo y del legislativo en el proceso de elaboración, el artículo 135 consagra el principio de estabilidad presupuestaria condicionando y limitando el recurso

¹⁴ vid. Una perspectiva constitucional del control del gasto público, publicado en la Revista Española de Control Externo nº 58.

a la deuda pública, en tanto que el artículo 136 se dedica al Tribunal de Cuentas, órgano de control del gasto con el que se cierre el ciclo presupuestario.

El concepto de cierre del ciclo presupuestario, sin embargo, resulta ajeno en la mayor parte de la literatura científica dedicada al Tribunal de Cuentas. Ciertamente es que no faltan referencias a este término, pero la realidad es que es una institución más conocida por las auditorías o fiscalizaciones específicas o ad hoc que realiza -que son los que acaparan titulares en la prensa- que por la Declaración sobre la Cuenta General del Estado o por la presentación de su Informe Anual sobre la gestión presupuestaria.

Resulta muy relevante, a título de ejemplo, que en la fase parlamentaria de examen del proyecto de ley de presupuestos, apenas existan referencias parlamentarias a informes elaborados por el Tribunal de Cuentas analizando las correspondientes partidas o programas de gasto, lo que contrasta con la práctica habitual en países de nuestro entorno en los que los informes de sus respectivos órganos de control constituyen un soporte fundamental en el estudio y debate parlamentario sobre los presupuestos.

Las causas de ello habría que buscarlas, de una parte, en el retraso con el que el Tribunal de Cuentas elaboraba durante las dos primeras décadas de su existencia la Declaración de la Cuenta General del Estado y el Informe Anual, retraso que en ocasiones llegó a los cinco años, con varios presupuestos aprobados y ejecutados en el momento en que se hacían públicos dichos informes. Esta desconexión temporal es fundamentalmente debida a los plazos legales establecidos para la elaboración y comprobación de la Cuenta General del Estado, carentes de sentido hoy, así como por una incorrecta interpretación del término *ex post* o *consuntivo* en relación a la fiscalización que realiza el Tribunal de Cuentas y que se interpreta en el sentido de necesitar de un ejercicio cerrado para su implementación.

De otra parte, la desconexión con el concepto de cierre del ciclo presupuestario es debida a que desde hace más de veinte años no se elabora el Informe Anual, esto es, no se elabora ni presenta a las Cortes un documento único, elaborado por el propio Tribunal de Cuentas, que analice con una visión de conjunto el gasto presupuestario. En su lugar se presentan informes específicos sobre materias concretas y distintos ámbitos temporales, imposibilitando conocer, de forma conjunta y coherente, cómo se ha implementado el gasto de los distintos programas presupuestarios.

III.2- La programación presupuestaria como objeto de control.

No queremos desaprovechar este artículo para poner de manifiesto que, conforme al artículo 31.2 CE la programación presupuestaria constituye la primera fase temporal del gasto público, está igualmente sujeto a los principios de eficiencia y economía y, por tanto, no debería existir obstáculo alguno para su fiscalización por parte del Tribunal de Cuentas. Existen ejemplos en nuestro entorno acerca de la fiscalización por parte de los órganos de control externo de la fase de programación presupuestaria. Así el Tribunal de Cuentas europeo en su informe anual sobre el rendimiento del presupuesto de la UE del año 2021, examinó los programas de gasto presupuestarios a fin de comprobar cómo y cuánto se destinaba a cinco de las políticas horizontales prioritarias de la Unión Europea.

El asunto tiene interés por cuanto, tal y como se detalla en el voto particular a la Declaración sobre la Cuenta General del Estado del año 2007¹⁵, el Tribunal de Cuentas acordó realizar una fiscalización especial sobre la transparencia de la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2006. Las Directrices Técnicas de esta fiscalización fueron aprobadas por el Pleno, sin votos en contra, el 6 de abril de 2006 y el objetivo de la fiscalización consistía en comprobar si la documentación que forma parte o que acompaña a los Presupuestos Generales del Estado permite evaluar si los mismos son acordes con el objetivo de estabilidad presupuestaria aprobado en la forma establecida en la propia Ley de Estabilidad.

Lo cierto es que las actuaciones fiscalizadoras se encontraron con la oposición del Ministerio de Economía y Hacienda a facilitar los documentos solicitados¹⁶, mediante el oportuno requerimiento conminatorio, por el Tribunal de Cuentas. Ante esta negativa, el Pleno del Tribunal decidió, en octubre de 2006, poner en conocimiento de las Cortes Generales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30.5 de la LFTCu, la falta de colaboración de los obligados a prestársela.

Sin embargo, esta comunicación no fue objeto de una presentación en las Cortes por parte del Presidente del Tribunal de Cuentas, en contra de lo que es habitual con los resultados de fiscalización tal como se destaca en el voto particular al que hacemos referencia.

En definitiva, la fiscalización nunca tuvo lugar, dejando huérfano de examen y verificación externa un aspecto básico del proceso de programación, que es el primer eslabón del gasto público. Desde entonces no se ha propuesto ninguna otra fiscalización similar sobre la fase de programación presupuestaria.

No queremos extendernos más en este punto concreto, que nos aleja del objeto del presente estudio, pero sí queremos dejar constancia y recordar que la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, dictada por mandato y en desarrollo del artículo 135 de la Constitución, en su artículo 6.3 pone a disposición pública «las previsiones utilizadas para la planificación presupuestaria, así como la metodología, supuestos y parámetros en los que se basen».

IV.- EL INFORME ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (ART. 136.2 CE).

¹⁵ El voto particular se encuentra al final del documento disponible en esta dirección:

<https://www.tcu.es/repositorio/8750db75-7da9-4d65-9a8c-b9398e95c4c6/l849.pdf>

Dicho voto particular hace referencia a otro emitido respecto a la Declaración sobre la Cuenta General del Estado del año 2006, que no se ha podido encontrar en la web del Tribunal de Cuentas. Igualmente se formuló otro voto particular respecto al año 2008 que tampoco se ha podido encontrar.

¹⁶ No se ha publicado el informe jurídico en que se fundamentó el Ministerio de Hacienda para no proporcionar la documentación que hubiera facilitado la realización de la fiscalización.

IV.1.- Normativa. 2.- IV.2 Especial referencia al Dictamen de los Servicios Jurídicos del Congreso de 1 de diciembre de 1983.

IV.1.- Normativa.

El artículo 136.2 de la Constitución nos dice que «las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido».

La misma no define o acota el contenido del Informe Anual, si bien es indubitable su contenido propiamente fiscalizador, esto es, ha de reflejar el parecer del Tribunal de Cuentas tras examinar las cuentas del sector público estatal, independientemente de la extensión que quiera darse al término “cuentas” de forma que abarque también la gestión en cuanto que requiere fondos públicos. No de otra forma se puede interpretar el verbo censurar que en sus dos primeras acepciones es definido por el diccionario de la Real Academia Española como «1. Formar juicio de una obra u otra cosa. 2. tr. Corregir o reprobar algo o a alguien».

El contenido u objeto del Informe Anual se desarrolla en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu), que en su artículo 13 dispone:

1. El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del art. 136.2 de la Constitución, comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público. Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:

- a) La observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo.*
- b) El cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás Entidades sujetas a régimen presupuestario público.*
- c) La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía.*
- d) La ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las Empresas públicas, así como el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos.*

2. Idéntico informe será remitido anualmente a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera.

3. El Informe contendrá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico correspondiente.

Por su lado, la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu), en su Exposición de Motivos, caracteriza a la Memoria o Informe anual en *verdadero eje de su función de control de la actividad económico-financiera del sector público* y, en su artículo 28, dispone la integración en el Informe Anual de todos los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Pleno del Tribunal.

En definitiva, el Informe Anual está llamado a cumplir, como primer objetivo, una función de control sobre el gasto público de forma que sea el instrumento idóneo para ofrecer información global y coherente acerca del cómo se ha ejecutado el presupuesto desde una perspectiva de racionalidad y eficiencia, esto es, más allá del control de regularidad y legalidad.

Es por ello que, quien fuera Presidente de la Comisión Mixta en la XII legislatura, caracteriza al mismo cómo «la función más importante del Órgano, adaptándolo a los tiempos y a la evolución del control; casa con las características del gasto público tal y como se contemplan en la parte dogmática de la Constitución y; en definitiva, podría llegar a plantearse si no constituye, la elaboración del citado Informe, la función constitucional más característica del Órgano Fiscalizador»¹⁷.

IV.2.- Especial referencia al Dictamen de los Servicios Jurídicos del Congreso de 1 de diciembre de 1983.

Una vez aprobada la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en 1982 y elegidos los Consejeros del Tribunal de Cuentas, se aprobó en octubre de 1983 el primer documento que venía a dar cumplimiento al mandato constitucional: la denominada Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del Estado referida al año de 1978.

Cuando dicho documento fue remitido a las Cortes Generales la Mesa del Congreso solicitó, a los Servicios Jurídicos de la Secretaría del Congreso, que dictaminasen sobre la tramitación a seguir. En consecuencia, fechado el 1 de diciembre de 1983, se emitió el Dictamen sobre tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado, que se encuentra publicado en el nº 2 de la Revista de las Cortes Generales¹⁸ y se extiende, más allá de los aspectos técnicos formales de la tramitación parlamentaria, a aspectos o cuestiones de fondo, tales como la función que -de acuerdo con la Constitución, la praxis internacional y la propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas- está llamado a cumplir el Informe Anual,.

Brevemente destacamos algunas consideraciones expuestas en dicho Informe, que se juzgan relevantes a los efectos de que cumpla propiamente con su finalidad:

- ✓ Dicho Informe encuentra su base constitucional en el artículo 31.2 de la Constitución que impone al gasto público realizar una asignación equitativa de los recursos públicos exigiendo que su programación y ejecución respondan a los principios de eficiencia y economía.

¹⁷ vid el artículo «40 años del Tribunal de Cuentas y la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas» <https://recex.tcu.es/export/sites/nuevo-recex/.galleries/pdf/NESP3SuarezLametaEloy40anosTribunalCuentasyComisionMixta.pdf>

¹⁸ <https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/view/874/901>

- ✓ El control de eficiencia y economía en el gasto público viene igualmente exigido por la Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización, del año 1977, que es considerada como la Carta Magna de la auditoría pública y exige en su artículo 16 protección constitucional a los informes anuales que deben remitirse a los parlamentos u órganos correspondientes (el artículo 16 de la Declaración de Lima ha sido tratado previamente, no existiendo duda sobre el contenido de los informes anuales en cuanto documentos que reflejan y en los que se recogen los resultados de la fiscalización).
- ✓ El Informe Anual se concibe como un documento esencialmente analítico, sobre la base de los principios de eficiencia y economía, del gasto público. Gráficamente, la Cuenta General del Estado ofrece un análisis técnico-contable que nos dice “lo que ha sido la ejecución del Presupuesto”. El Informe Anual está llamado a emitir un juicio sobre “lo que debía haber sido la ejecución del Presupuesto”.
- ✓ En el propio Dictamen se caracteriza al Informe Anual como el instrumento constitucionalmente establecido para conectar el Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales, proporcionando a las mismas los elementos de juicio técnicos para poder ejercer su labor de control del gobierno.

Por último, y es un aspecto que abordaremos con más extensión, en el Dictamen se hace especial referencia a las normas y a la praxis de ámbito internacional, dejando sentado que tal control de la eficiencia y economía en la gestión del Estado, algo bastante más amplio que el mero control de legalidad, no hace sino adecuarse al artículo 4º de la importante «Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización» como fue recordado en el debate sobre la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas por el Diputado señor Padrón Delgado (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, 23 de febrero de 1982, núm. 216, pág. 12762).

Intentando buscar una figura con cierto paralelismo o parecido con lo que en su día se esbozó por los Servicios Jurídicos del Congreso en el informe referido, particularmente entiendo -con todas las cautelas que se quieran poner- que el Informe Anual en cierta medida vendría a cumplir la finalidad prevista para el Informe de Gestión en el artículo 262 de la Ley de Sociedades de Capital que delimita su contenido en un «análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma», a fin de ofrecer «una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta». En el caso que nos ocupa se trata de ofrecer un examen coherente y en conjunto de lo que ha sido la gestión del presupuesto, incluyendo también a aquellos entes que no se someten a presupuesto limitativo.

V.- INFORME ANUALES APROBADOS.

V.1.- Relación de Informes Anuales aprobados. V.2.- Sus debilidades. V.3.- Consideraciones de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

V.1.- Relación de Informes Anuales aprobados.

Por ser una materia más propia de especialistas, los hitos fundamentales por las que pasó la elaboración del Informe Anual pueden consultarse en el artículo publicado en la Revista de las Cortes Generales (nº 97, 98 y 99) al que se ha hecho referencia al inicio del presente artículo.

A modo de resumen, la elaboración y presentación a las Cortes del Informe Anual como documento propio llamado a cumplir las previsiones constitucionales y legales recorrió un camino tortuoso, por cuanto no se supo dar con las claves para que fuera un documento con sustantividad propia y que aportara una información diferente a la ofrecida en la Cuenta General del Estado, esto es, orientado hacia una revisión del gasto presupuestario desde la óptica de la racionalidad, oportunidad y eficiencia.

Como hemos avanzado, una vez aprobada en el año 1982 la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y constituido el Órgano de acuerdo con las previsiones constitucionales, se presentó por primera vez en el año 1983 la llamada Memoria Dictamen sobre la Cuenta General del Estado de 1978.

Dicho documento tenía esencialmente un contenido técnico contable, sin análisis alguno acerca de la racionalidad, eficiencia y economicidad del gasto. Téngase en cuenta que, de una parte, la escasez de efectivos con los que contaba el Tribunal de Cuentas en el año 1982 (apenas llegaban a los 300 efectivos entre todas las categorías funcionariales y laborales y la plantilla de lo que hoy serían los letrados y auditores era inferior a 40 puestos de trabajo) y, de otra, que el personal auditor existente en el Tribunal de Cuentas tenía una formación clásica contable, careciendo de conocimientos y experiencia en las modernas técnicas de auditoría, siendo preciso un proceso de adaptación y de reclutamiento de personal especializado. Este modelo de Memoria Dictamen fue seguido con relación a los ejercicios 1979 a 1982.

Será a partir del año 1987 -referido al ejercicio 1983- cuando el Pleno del Tribunal de Cuentas apruebe el primer documento haciendo referencia al Informe Anual, si bien sólo desde el año 1989 -referido al ejercicio 1985- como documento independiente a la Declaración sobre la Cuenta General del Estado.

Con base en los datos obtenidos en la página web del Tribunal de Cuentas, los Informes Anuales aprobados, haciendo referencia al ejercicio al que se refieren, a la fecha de aprobación por el Pleno del Tribunal de Cuentas, a la fecha de discusión y aprobación por la Comisión Mixta y a la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la resolución de la citada Comisión Mixta son los siguientes:

Ejercicio de referencia del Informe Anual	Fecha de aprobación por el Pleno TCu	Fecha de aprobación por la Comisión Mixta Congreso-Senado	Fecha publicación en el BOE
1983*	28/07/1987	26/04/1988	18/05/1988
1984*	26/09/1988	04/07/1989	01/08/1989

1985	18/12/1989	25/06/1990	20/08/1990
1986	14/06/1990	17/10/1990	06/02/1991
1987	10/03/1991	18/06/1991	13/10/1991
1988	20/11/1991	17/06/1992	03/07/1992
1989	28/01/1993	15/02/1994	22/03/1994
1990	22/12/1993	26/09/1994	26/12/1994
1991	28/11/1994	12/06/1995	28/07/1995
1992	28/06/1995	03/12/1996	03/03/1997
1993	27/03/1996	20/05/1997	24/06/1997
1994	19/03/1997	17/11/1997	02/02/1998
1995	25/03/1998	02/11/1998	01/07/1999
1996	27/05/1999	17/10/2000	19/02/2001
1997	29/03/2000	13/02/2001	22/06/2001
1998	01/02/2001	22/05/2001	29/08/2001

* En 1983 y 1984 se presentaron en el mismo documento que la Declaración sobre la Cuenta General del Estado

V.2.- Debilidades.

Sin ánimo de ser exhaustivos reseñamos las dos debilidades principales de las que adolecieron los Informes Anuales presentados a las Cortes:

1) Desde el primer momento existió una brecha temporal insalvable entre el ejercicio al que se hacía referencia y el momento en que dicho Informe se elaboraba y, posteriormente, se aprobaba y remitía a las Cortes.

El primer documento sometido por el Tribunal de Cuentas a las Cortes fue en el año 1983 e iba referido al ejercicio de 1978. Esta brecha o gap de cinco años lastró los trabajos posteriores del Tribunal de Cuentas, sin que se acertara en adoptar medidas para atajar el lapso temporal existente entre el ejercicio de referencia y el año en que se presentaba a las Cortes. No obstante, es de destacar que entre los funcionarios del Tribunal de Cuentas se apreciaba la necesidad urgente de acortar dicho lapso, como lo demuestran que en los años 1991 y 1993 se aprobaron dos Informes Anuales, esfuerzo que tuvo como contrapartida el explícito reconocimiento por las propias Cortes, tal y como consta en Resoluciones del Presidente del Congreso de los Diputados y del Senado de 20 de mayo de 1997 (BOE de 24/06/1997) y 18 de noviembre de 1997 (BOE de 02/02/1998).

En todo caso existía un muro infranqueable puesto que la legislación presupuestaria (artículos 130 y siguientes de la Ley General Presupuestaria) imponía y, sorpresivamente sigue imponiendo (ni el ejemplo de los países de nuestro entorno ni los avances técnicos e informáticos han conseguido acortar los plazos) la remisión de la Cuenta General del Estado por parte del gobierno al Tribunal de Cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al que se refiera, disponiendo el Tribunal de Cuentas de otros seis meses para efectuar sus trabajos de comprobación y elevar la declaración que estime conveniente a las Cortes.

A ello habría que añadir que tampoco en la Comisión Mixta se actuó con la celeridad requerida, tal y como atestigua el lapso de tiempo en que por la misma se discutieron los

informes previamente aprobados por el Tribunal de Cuentas (más de un año los Informes Anuales de 1989, 1992, 1995 y 1996 y más de seis meses los Informes Anuales de 1988, 1990, 1991, 1994 1995).

Dicho retraso se sigue produciendo en la actualidad existiendo ejemplos de retrasos de más de un año entre la fecha en la que son aprobados por el Tribunal de Cuentas y la fecha de debate y resolución en la Comisión Mixta (por ejemplo, el informe de fiscalización del Programa 113M “Registros vinculados con la fe pública”, referida al ejercicio 2017, fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 29 de octubre de 2020 y debatido por la Comisión Mixta el 27 de octubre de 2022, esto es, dos años después).

2) No se acertó en definir el objeto propio del Informe Anual ni deslindarlo respecto del de la Cuenta General del Estado.

Gráficamente podríamos hablar de un problema de coexistencia entre la Cuenta General del Estado y el Informe Anual al que no se supo encontrar solución.

El origen de tal confusión se encuentra, a nuestro parecer, en la propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que concibió al Informe Anual como un documento inquebrantablemente unido a la Cuenta General del Estado de forma que se hacía imposible su confección sin que, previa o simultáneamente, se hubiera aprobado la Cuenta General del Estado.

En un principio la Cuenta General del Estado abarcaba el sector administrativo estatal -esto es, Administración General del Estado y organismos autónomos-, dejando fuera a la Seguridad Social, al sector público empresarial y al sector institucional (fundaciones y demás de organismos públicos).

Consecuencia de ello es que el Informe Anual se extendía y focalizaba, fundamentalmente, sobre los sectores no contemplados en la Cuenta General del Estado -sector público empresarial y el sector institucional estatal- además de los subsectores autonómico y local limitándose a una breve referencia a los resultados de la Cuenta General del Estado.

Como resultado de una Moción del Tribunal de Cuentas se amplió el ámbito de la Cuenta General del Estado (vid Resolución de 27 de abril de 1994, del Presidente del Congreso de los Diputados) modificándose la Ley General Presupuestaria, de forma que a partir del ejercicio de 1999 a la Cuenta General del Estado incluyó también a la Seguridad Social y a los sectores públicos empresarial e institucional.

La nueva configuración de la Cuenta General del Estado hacía que el Informe Anual perdiera el sentido y contenido que hasta entonces había tenido, esto es, un documento en el que, sin perjuicio de hacer las observaciones pertinentes respecto a la racionalidad del gasto en los departamentos ministeriales y sus organismos autónomos, tenía exclusivamente un contenido técnico-contable respecto a la Seguridad Social y a los sectores institucional y empresarial del Estado.

3) No se supo dar respuesta a los requerimientos de las Cortes Generales para que el propio Tribunal de Cuentas definiera el alcance y contenido del Informe Anual.

La Comisión Mixta requirió al menos por dos veces al Tribunal de Cuentas (vid resoluciones de 17 de octubre de 2000 y de 28 de mayo de 2001) para que «definiera el contenido y alcance que debiera tener el informe anual del sector público estatal, dada la actual estructura de la Cuenta General del Estado, sobre la que el Tribunal de Cuentas deberá formular la declaración definitiva»¹⁹.

Siendo el requerimiento de la Comisión Mixta claro en todos sus términos, no dejando duda para su interpretación, lo cierto es que no existe constancia que dicho requerimiento fuera atendido por el Tribunal de Cuentas, muy probablemente por falta de criterio acerca de la función a desempeñar por el Informe Anual.

Tal y como expondremos, estos requerimientos tuvieron una influencia fundamental en el devenir del Informe Anual.

4) Por último no se puede pasar por alto que la regulación contenida en la legislación propia del Tribunal de Cuentas (Ley Orgánica y Ley de Funcionamiento) respecto del Informe Anual resulta claramente inadecuada con relación al objeto propio y específico del Informe Anual. Este punto será objeto de tratamiento singular.

V.3.- Consideraciones de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre los Informes Anuales presentados.

Además de los requerimientos al Tribunal de Cuentas para que se definiera el contenido y alcance del Informe Anual y sin ignorar que la propia Comisión Mixta puso en valor los esfuerzos del propio Tribunal para acortar los plazos de presentación de los informes, lo cierto es que, tal y como resulta de la literalidad de las resoluciones de la Comisión Mixta en relación a los Informes que tuvo la ocasión de debatir, podemos inferir que los Informes Anuales que fueron presentados no satisfacían las expectativas del Parlamento al respecto.

Ejemplo de lo señalado traemos a colación los requerimientos de la Comisión Mixta al respecto:

1) Con ocasión del Informe Anual del año 1996 se instó al Tribunal de Cuentas a²⁰:

Incluir un apartado dedicado a analizar la incidencia que las modificaciones legales realizadas en el ámbito de revisión del Tribunal de Cuentas (legalidad presupuestaria, contratación administrativa, etc.), ha tenido sobre la variable más significativa examinada por el Tribunal de Cuentas.

Incluir un apartado dedicado a analizar las variables más significativas que son objeto de revisión en dicho informe, referidos al menos a los tres años anteriores al ejercicio

¹⁹ vid. respectivamente Resoluciones de la Comisión Mixta de) de 17 de octubre de 2000 (BOE 02/02/2001); https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-3468 y de 22 de mayo de 2001 (BOE 29/08/2001 https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-16749

²⁰ vid. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-3468)

presentado. En los Informes Anuales posteriores no hemos sido capaces de encontrar debidamente cumplido dicho requerimiento.

2) Con ocasión del Informe Anual del año 1997 se instó al Tribunal de Cuentas a que facilitase «la comparación entre el ejercicio precedente, para que el Parlamento pueda constatar con claridad si se ha avanzado o no en los diversos aspectos que han sido objeto de fiscalización», esto es, la solicitud de comparación se restringe al ejercicio anterior, no a los tres anteriores.

3) Por último, con ocasión del Informe Anual del año 1998 ²¹ se instó al Tribunal de Cuentas, con términos algo más duros de los anteriormente empleados a:

Que, en los sucesivos informes anuales, redacte unas conclusiones con entidad propia, evitando las conclusiones que son un mero resumen de los textos del cuerpo de los informes anuales. Tan sólo las conclusiones relativas al sector Seguridad Social responden, en este informe anual de 1998, a este concepto. Las conclusiones deben ser una síntesis de los resultados deducidos de los trabajos de fiscalización, con el valor añadido de una valoración positiva o negativa sobre las cuestiones planteadas.

Que en los casos en que sea necesario, proponga las medidas a adoptar para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, cuestión ésta que, hasta la fecha, no ha sido practicada por el Tribunal.

A modo de conclusión: la literalidad de dichos requerimientos, demandando términos de comparación con Informes Anuales de ejercicios precedentes, a fin de conocer si se producían avances respecto de deficiencias o disfuncionalidades señaladas por el Tribunal de Cuentas o requiriendo que el Tribunal de Cuentas aportara conclusiones con entidad propia sobre la base de la revisión efectuada, nos permite concluir en la falta de comprensión por parte del Tribunal de Cuentas de la función que se suponía al Informe Anual, lo que impedía a su vez atender los requerimientos para que definiera el objeto y alcance de dicho Informe.

VI.- EL ACUERDO DEL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE 28 DE JUNIO DE 2001.

VI.1.- Antecedentes en la doctrina especializada. VI.2.- Unos Acuerdos faltos de publicidad. VI.3.-Contenido del Acuerdo. VI.4.- ¿Podríamos hablar de una mutación constitucional operada por un órgano constitucional?

²¹ vid https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2001-16749

VI.1.- Antecedentes en la doctrina especializada.

Las debilidades de las que adolecían los Informes Anuales presentados hacían inviable seguir elaborando el Informe Anual tal y como se venían elaborando. Simplemente las críticas de la opinión pública cada vez que trascendía la noticia de haberse publicado un Informe Anual referido a tres o cuatro años anteriores resultaban inasumibles para quienes estaban al frente del Tribunal de Cuentas. A ello había que añadir los reproches al contenido y los requerimientos para la mejora de su elaboración efectuados por la Comisión Mixta.

Tanto en el ámbito del propio Tribunal de Cuentas como de las Cortes Generales opiniones de especialistas con predicamento propugnaron por dar un contenido distinto al Informe Anual.

En la esfera del Tribunal de Cuentas Pascual García publicó, en la revista *Crónica*, un artículo titulado «El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: una propuesta de solución a través de una distinta concepción del Informe Anual»²² que, si bien pasó desapercibido en un primer momento, a la postre vino a proporcionar las bases teóricas para que el Pleno del Tribunal de Cuentas acordara dejar de elaborar el Informe Anual.

La tesis del citado autor, con la que no podemos mostrar sino nuestro más profundo desacuerdo, venían a incidir en las siguientes tesis:

- a) El rol fundamental del Tribunal de Cuentas es la de verificación de la contabilidad.
- b) Un retraso en la rendición de cuentas por parte de los gestores públicos ocasionaría igual retraso en el Informe Anual, por lo que califica al mismo como “retardatario”.
- c) Niega que el ámbito temporal del Informe Anual fuera el de un año o ejercicio concreto y, por consiguiente, que pudiera ofrecer una visión global de la actividad financiera del sector público referido al periodo temporal de un año. Ofrece como razonamiento a estos efectos el hecho de que en el mismo se incluye la totalidad de la actividad fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas las cuales tienen un ámbito temporal distinto al del ejercicio anual en el que se incluyen (vgr. un informe de fiscalización puede abarcar diversos ejercicios a menudo alejados en el tiempo al ejercicio de referencia; las actuaciones jurisdiccionales pueden referirse a hechos acaecidos en años distintos al del Informe Anual de referencia).
- d) En definitiva viene a negar que el Informe Anual pudiera tener como objeto el ofrecer una visión global de la actividad financiera del sector público.

Según el citado autor el Informe Anual en lugar de ofrecer los resultados de la gestión económico-financiera bajo la perspectiva anual debería limitarse a sintetizar las

²² José Pascual García, perteneciente al Cuerpo de Interventores del Estado, goza de gran prestigio y predicamento dentro de la Institución, especialista en derecho presupuestario y autor de numerosas publicaciones sobre la materia presupuestaria.

“Crónica” fue una publicación de carácter anual o bianual, ya desaparecida, publicada por la Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas. El artículo en cuestión fue publicado en el número de *Crónica* correspondiente a los años 1994 y 1995, disponible en la biblioteca del Tribunal de Cuentas.

actuaciones fiscalizadoras desarrolladas durante un año (sin tener en cuenta el distinto ámbito temporal de cada una de dichas fiscalizaciones), integrando los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Pleno del Tribunal y aquellos otros exigidos por disposiciones legales, sin necesidad de guardar relación con el periodo temporal al que se refiera el Informe Anual.

En el ámbito de las Cortes Generales, Fernández Carnicero y Araujo Díaz de Terán, ofrecieron respaldo a las tesis propugnadas por Pascual García, reflejando su opinión en un artículo publicado bajo el título, suficientemente explícito, “El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: una propuesta de solución a través de una distinta concepción del Informe Anual”²³.

La tesis expuesta implicaba que el Informe Anual dejaba de tener, en sí mismo, el contenido fiscalizador que le dotaba el artículo 136.2 CE, por cuanto prescindía completamente tanto del examen en conjunto de las cuentas del sector objeto de fiscalización durante un ejercicio determinado como de la opinión (censura en expresión del propio artículo constitucional) que se demanda al Tribunal de Cuentas.

VI.2.- Un Acuerdo falto de publicidad.

Como ha quedado anteriormente expuesto, la Comisión Mixta, en sus reuniones de 17 de octubre de 2000 y 22 de mayo de 2001, instó al Tribunal de Cuentas a «que definiera el contenido y alcance que debiera tener el Informe Anual del Sector público estatal, dados los cambios normativos que se produjeron respecto de la estructura de la Cuenta General del Estado, sobre la que el Tribunal de Cuentas deberá formular su Declaración Definitiva».

Dicho requerimiento, “según se supo con posterioridad”, “fue atendido” mediante el Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 28 de junio de 2001, complementado con otro posterior de fecha 13 de diciembre de 2001.

Subrayamos las expresiones entrecomilladas “según se supo con posterioridad” y “fue atendido” en tanto que demandan una aclaración.

➤ Ni el Acuerdo de 28 de junio de 2001 ni el complementario al mismo de 13 de diciembre de 2001, se hicieron públicos cuando fueron adoptados y, aún hoy, siguen sin hacerse públicos de forma que se desconoce su literalidad y si fueron o no adoptados por unanimidad.

➤ Conocemos su existencia por las referencias a los mismos que se contienen en la «Memoria de Actuaciones correspondiente a los años 1999, 2000 y 2001», que fue, precisamente, el primer documento presentado a las Cortes en sustitución del Informe

²³ El artículo publicado por Claro José Fernández Carnicero y Mercedes Araujo Díaz de Terán, ambos Letrados de las Cortes Generales, fue publicado como comentario al artículo 136 de la Constitución en la obra colectiva “Comentarios a la Constitución Española de 1978”, editado por Cortes Generales: EDERSA (1996)

Anual. Dicho documento fue aprobado por el Pleno Tribunal de Cuentas en su sesión de 25 de julio de 2002²⁴, esto es, un año después de la fecha del Acuerdo.

La citada Memoria de Actuaciones es un documento de más de 190 páginas y las referencias a los citados Acuerdos se encuentran en el apartado de Presentación de la precitada Memoria, sin que exista referencia específica alguna a dicho Acuerdo en el índice ni en ningún epígrafe del referido documento que hubiera facilitado su conocimiento.

➤ No existió traslado formal -a efectos de su conocimiento, debate y en su caso confirmación- por parte del Tribunal de Cuentas a la Comisión Mixta dando respuesta a los requerimientos efectuados en las resoluciones de la Comisión Mixta de 17 de octubre de 2000 y de 28 de mayo de 2001.

Queremos significar con esta aclaración que, si bien se podría presuponer el conocimiento de la existencia de los Acuerdos a quienes fueran miembros en el año 2002 de la Comisión Mixta por cuanto debieron leer la Memoria presentada, tal conocimiento no es ni exigible ni presumible de quienes no tuvieran relación con la Comisión Mixta en el año 2002, máxime una vez transcurrido más de una década desde la adopción de los citados Acuerdos.

El Parlamento nunca se ha podido pronunciar sobre los particulares de los Acuerdos, habiendo asistido como testigo mudo durante más de dos décadas y hasta fecha bien reciente a la falta de remisión por parte del Tribunal de Cuentas del Informe mandado por la Constitución.

Quizás ello explica el desconcierto existente entre quienes tienen alguna responsabilidad profesional con relación a los trabajos parlamentarios por cuanto desconocían las circunstancias por las que el Tribunal de Cuentas dejó de confeccionar el Informe Anual y que motivaron la sugerencia de indagar en las causas por las que se dejó de elaborar y remitir a las Cortes Generales el Informe Anual, tal y como queda expuesto en el inicio de este trabajo.

➤ Tratándose del cumplimiento de un mandato constitucional es de justicia destacar que el segundo plenario del Tribunal de Cuentas, responsable del Acuerdo de 28 de junio de 2001, cumplimentó durante el periodo de su mandato lo dispuesto en el artículo 136.2 de la Constitución²⁵. El meritado Acuerdo fue adoptado una vez transcurrido el periodo

²⁴ vid. páginas 9-11 de la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente a los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Dicho documento, que figura con el nº 563 de los documentos aprobados tanto por el Tribunal de Cuentas como por la Comisión Mixta, puede consultarse en la web del Tribunal de Cuentas a través de la siguiente dirección: https://www.tcu.es/repositorio/614ad56e-a62b-4b24-a5b6-c85cbf8c821c/563_2002_M.pdf

f

²⁵ Los plenarios del Tribunal de Cuentas se renuevan en su totalidad cada nueve años, si bien en la práctica suelen repetir una tercera o cuarta parte de sus miembros, siendo elegido por mitades por el Congreso y el Senado,

El primer Pleno del Tribunal de Cuentas fue elegido en julio de 1982; el segundo Pleno del Tribunal de Cuentas fue elegido en diciembre de 1991; el tercer Pleno del Tribunal de Cuentas fue elegido en

de nueve años para el que fue elegido dicho plenario, que fue renovado en noviembre de 2001, apenas cinco meses después.

Por su lado el Acuerdo de 13 de diciembre de 2001 disponía que los Informes Anuales que hubieran podido presentarse en la forma mandatada por la Constitución respecto de los ejercicios 1998, 1999 y 2000 adoptaran la forma que dispone el Acuerdo de 28 de junio de 2001 sin tener en cuenta que, muy probablemente a fecha de diciembre de 2001 se habían, al menos iniciado, los trabajos de los Informes Anuales de los ejercicios 1998 y 1999. El citado acuerdo fue adoptado apenas transcurrido un mes de haber sido elegido el tercer Pleno del Tribunal de Cuentas, por lo que podemos concluir en la falta de voluntad, desde un principio, por parte de los Consejeros del tercer plenario, en seguir elaborando el Informe Anual en la forma que se venía elaborando. Desconocemos sin embargo si los nuevos Miembros de ese plenario (aquellos que no repetían y carecían de vinculación previa con el Tribunal de Cuentas) eran conscientes de las particularidades y transcendencia del acuerdo que adoptaron.

VI.3.- Contenido del Acuerdo.

Sin que sean descartables influencias de carácter político en la adopción del Acuerdo de 28 de junio de 2001, ni habiéndose encontrado ninguna explicación o justificación por parte de quienes adoptaron el Acuerdo sobre las razones o circunstancias que motivaron su adopción²⁶, habremos de estar a las razones expuestas en el texto de la Memoria de Actuaciones en la que se hace referencia al referido Acuerdo: se trató de dar respuesta a los requerimientos de la Comisión Mixta de 17 de octubre de 2000 y de 22 de mayo de 2001.

En efecto, textualmente se dice que para atender dichos requerimientos se acordó que el Informe Anual habría de configurarse «como Memoria de las actuaciones llevadas a cabo en el respectivo ejercicio, que, agregada a la Memoria de actuaciones jurisdiccionales que al mismo ha de unirse, permita identificarle como el informe o Memoria anual de gestión del Tribunal de Cuentas, aplicando un mismo criterio en la delimitación del ámbito temporal y considerando que esta nueva concepción del informe anual es congruente con la previsión que del mismo se efectúa en el mencionado art. 13 de la LOTCu».

El Acuerdo de 28 de junio de 2001 operó un cambio sustancial en la concepción y configuración del Informe Anual. De ser un auténtico informe de contenido

noviembre de 2001; el cuarto Pleno del Tribunal de Cuentas fue elegido en julio de 2012; y el actual quinto Pleno del Tribunal de Cuentas fue elegido en noviembre de 2021.

²⁶ En el artículo publicado por Milagros García Crespo, quien fue Presidenta del Tribunal de Cuentas, en el número especial de la Revista Española de Control Externo, dedicado a los 40 años de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (págs. 70 y 71) tras exponer los esfuerzos que se hicieron durante los años 1991 a 2001 por mejorar los plazos de presentación del Informe Anual, concluye señalando de forma escueta que «al final de nuestro mandato se entendió el IA como una Memoria de Actuaciones, que analiza la CGE y las cuentas del resto del sector público e incorpora la Memoria de Actuaciones Jurisdiccionales». Vid. https://recex.tcu.es/es/biblioteca/control-externo/Recex_71/#page=70

fiscalizador pasó a configurarse como un informe anual de gestión del propio Tribunal de Cuentas.

Con este cambio de configuración resulta imposible conocer, bajo parámetros de globalidad y homogeneidad, los resultados de la gestión económico-financiera del sector público estatal de un determinado ejercicio desde un punto de vista de eficiencia y economía.

En efecto, la Memoria Anual se limita a recoger los resultados más significativos de los informes aprobados durante un año, pero ha de tenerse en cuenta que estos informes tienen distinto ámbito temporal (por ejemplo en la Memoria del año 2023 podría hacerse referencia a fiscalizaciones a su vez referidas a los años 2019, 2020, 2021 o incluso 2022) y a sectores de actividad u organismos singularizados (basta ver la página web con los informes aprobados para contrastar el objeto limitado de las fiscalizaciones; vgr y a título de ejemplo: en la sesión de la Comisión Mixta de se aprobaron informes de fiscalización sobre el área de Recursos Humanos de las Empresas estatales no financieras del Grupo Patrimonio, ejercicios 2016 y 2017, sobre el Programa 113M Registros vinculados con la fe pública, ejercicio 2017 o a la reactivación de las comarcas mineras con especial referencia a la gestión de la construcción de la residencia de mayores “La Minería”, ejercicios 2006 a 2017).

VI.4.- ¿Una mutación constitucional operada por un órgano constitucional?

Sin ser expertos en materia constitucional, la configuración distinta en su contenido del Informe Anual, configurándolo como un informe de gestión, sin alterar el texto constitucional (ni el artículo de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que desarrolla el artículo 136.2 de la Constitución), se nos presenta como una forma de mutación constitucional (fenómeno tratado con profusión por los autores de la Escuela Alemana de Derecho Público) por cuanto podemos constatar que efectivamente se ha producido la transformación de un mandato constitucional, perfectamente acotado en los términos con los que se expresa el artículo 136.2 CE y ese cambio no se refleja en el documento constitucional, de suerte que el texto de la Constitución permanece intacto, aunque desfasado en comparación con la realidad.

Reiterando lo que venimos exponiendo cuando la Constitución -tras disponer que las cuentas del Estado y del sector público estatal sean remitidas al Tribunal de Cuentas para ser censuradas por éste-, prevé que el Tribunal de Cuentas elabore un Informe Anual, quiere significar que dicho Informe ha de tener un contenido fiscalizador, esto es, en sí mismo ha de servir a las Cortes para poder examinar la gestión económico-financiera del Estado durante un ejercicio determinado, en términos homogéneos y globales, cumpliendo la misión de ser el instrumento constitucionalmente establecido para conectar el Tribunal de Cuentas con las Cortes²⁷:

²⁷ Dictamen de los Servicios Jurídicos del Congreso de 1 de diciembre de 1983

✓ Así se entendió, desde un principio, al aprobarse la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en el año 1982 que en su artículo 13 regula su contenido y desde que los Servicios Jurídicos del Congreso emitieron su informe de 1 de diciembre de 1983.

✓ Así se entiende, desde un punto de vista internacional o supranacional, por la Declaración de Lima del año 1977, a la que se ha hecho referencia y será objeto de atención más adelante.

✓ Así lo entendieron, igualmente, los dos primeros Plenarios del Tribunal de Cuentas, en cuanto que, como se ha expuesto, cumplieron con el mandato constitucional.

✓ Finalmente, así lo entendió -y lo ha seguido entendiendo, tal y como exponemos más adelante- la propia Comisión Mixta, en cuanto que instó al Tribunal de Cuentas a que definiera el contenido y alcance que debiera tener el Informe Anual del Sector público estatal, no a que lo suprimiera o que le diera un contenido que le hiciera irreconocible y para nada asimilable a lo que pueda entenderse por informe anual.

No se puede olvidar que la Constitución es la primera y fundamental de nuestras leyes, tiene fuerza normativa, con fuerza vinculante, tanto respecto de los ciudadanos como de todos los poderes públicos (artículo 9.1 CE).

Por otra parte, la configuración adoptada no cumple con el contenido dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Así Suárez Lamata en el artículo publicado en la Revista de Control Externo al que ya nos hemos referido, explicita que, con la configuración adoptada, la Memoria anual de actuaciones del Tribunal de Cuentas es un «documento que tan sólo cumple con una parte del contenido exigido por el artículo 13 de la Ley Orgánica», conclusión que ampliamente compartimos.

La configuración adoptada, como informe de gestión, degrada no sólo el propio contenido del Informe Anual, sino que resulta además ilógica desde una óptica puramente constitucionalista en cuanto que confiere relevancia constitucional a un contenido -el que es objeto del informe de gestión- que por su propia naturaleza carece de dicha trascendencia constitucional, degradando con ello también las prescripciones de la Norma Fundamental. La Constitución no prevé que las Cortes Generales, ni el Tribunal Constitucional, ni el Consejo General del Poder Judicial tengan que presentar anualmente un informe de gestión de dichos órganos. Son las funciones propias y características de dichos órganos, normadas en la Constitución, las que tienen relevancia constitucional, siendo la función propia y característica del Tribunal de Cuentas la fiscalización de la actividad económica-financiera, función para la que se concibe el Informe Anual.

Por último, no queremos dejar de hacer referencia a que la falta de comunicación al Parlamento, y de publicidad formal del Acuerdo de 28 de junio de 2001, privan al mismo de eficacia en términos de oponibilidad respecto de terceros, por lo que nos encontraríamos ante una mutación constitucional operada por la vía de los hechos consumados, huérfana de una mínima cobertura jurídica.

VII.- LA MEMORIA DE ACTUACIONES DESDE EL AÑO 2002 HASTA NUESTROS DÍAS.

VII.1.- Contenido de las Memorias Anuales aprobadas por el Tribunal de Cuentas. VII.2.- Tratamiento por la Comisión Mixta de las Memorias Anuales presentadas desde el año 2002.

VII.1.- Contenido de las Memorias Anuales aprobadas por el Tribunal de Cuentas.

Desde la aprobación de la primera Memoria Anual en el año 2002, referida a los ejercicios 1999, 2000 y 2001 hasta la actualidad el Tribunal de Cuentas ha aprobado sus Memorias Anuales.

En cada una de ellas consta haber sido aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas a fin de «dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 136.2 de la Constitución, 13 LOTCu y 28 LFTCu, que contemplan la obligación de elaborar una Memoria comprensiva tanto de la actividad de fiscalización, como de enjuiciamiento del mismo, durante el año correspondiente».

En cuanto a su contenido, tomando como ejemplo la última aprobada (a la fecha de realización del presente estudio) respecto al año 2021²⁸ se trata de un contenido de carácter exclusivamente informativo sobre los siguientes ámbitos:

<p>I. Organización y actividades del Tribunal de Cuentas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Organigrama • Ordenación de recursos humanos (estructura del personal, modificaciones de puestos de trabajo, oferta de empleo público para el año 2021 y convocatorias de procesos selectivos, la provisión de puestos de trabajo, negociación colectiva, COVID-19, altas y bajas en el personal del Tribunal de Cuentas) • Actuaciones en materia de igualdad de género • Presupuesto del Tribunal y su liquidación • Relaciones con otras instituciones y relaciones internacionales. 	
<p>II. Actuaciones fiscalizadoras</p>	<p>Cuentas rendidas y documentación remitida al Tribunal de Cuentas en cumplimiento de una obligación legal</p>	<p>Ofrece información estadística de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entidades que han rendido cuentas al Tribunal del sector público estatal, autonómico (Comunidades Autónomas que no disponen de un órgano de control externo equivalente) y local • Extractos de los expedientes de contratos remitidos al Tribunal de Cuentas y relaciones de contratos tanto del sector público estatal (incluyendo Seguridad Social) • Cuentas remitidas por los partidos políticos y entidades dependientes.

²⁸ Vid. <https://www.tcu.es/repositorio/4d7aa982-d6d4-4e30-8943-e95ad06c2299/M1471.pdf>

	<p>Programación de la actividad fiscalizadora, relación de informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas durante el año 2021 y resultado del seguimiento de recomendaciones:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Programación de la actividad fiscalizadora: Expone las fiscalizaciones de contenido más significativo programadas para el ejercicio • Relación de informes aprobados por el Pleno del Tribunal: Cuadro expresivo del título de las distintas fiscalizaciones realizadas, la fecha en la que fue aprobado el correspondiente informe por el Pleno del Tribunal y la fecha en la que el informe, en su caso, hubiera sido presentado ante la Comisión Mixta. • Resultados del seguimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas y de las resoluciones de la Comisión Mixta Los resultados se exponen por medio de gráficos dando información del número de recomendaciones que se consideran total o parcialmente cumplidas, en curso de cumplimiento, no susceptibles de cumplimiento, incumplidas o que su seguimiento no hubiera sido posible.
<p>III. La Memoria de actuaciones jurisdiccionales</p>	<p>Información sobre los siguientes particulares:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acuerdos adoptados que afectan a su funcionamiento. • Desarrollos informáticos. • Actividades y participación en el área internacional. • Actividades de formación.
	<p>Función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. (ofrece información sobre los siguientes particulares):</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Información global de asuntos tramitados por la Sección de Enjuiciamiento. • Resumen de doctrina más relevante de los autos y sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas

		<p>abarcando tanto los principios informadores del orden jurisdiccional contable como las cuestiones de orden procesal y de derecho sustantivo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Información estadística sobre asuntos ingresados en los distintos Departamentos de la Sección de Enjuiciamiento, en la Sala de Justicia y en la Unidad de Actuaciones Previas. • Gráficos.
<p>IV: Otras actuaciones del Tribunal de Cuentas</p>	<p>Informe de evaluación del conjunto de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas del año 2020.</p>	<p>Hace referencia al resultado de la evaluación que se expuso en el informe aprobado en la reunión de la Sección de Fiscalización de 17 de junio de 2021, que se elevó al Pleno para su debido conocimiento y en el que se establecieron recomendaciones y se destacaron buenas prácticas utilizadas.</p>
	<p>Publicaciones del Tribunal de Cuentas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Revista Española de Control Externo (publicación de carácter doctrinal y destinada a un público especializado) • Boletín de noticias del Tribunal de Cuentas (de periodicidad trimestral, es una revista digital dirigida a medios de comunicación, instituciones oficiales y al ámbito académico con la finalidad de incrementar la transparencia de la actividad del Tribunal de Cuentas y su difusión pública). • Informe Anual (publicado desde 2015, es un resumen divulgativo de la propia Memoria Anual)
	<p>Actividad formativa</p>	<p>Información centrada en el plan de formación aprobado para el personal del Tribunal de Cuentas.</p>
	<p>Proyectos sobre tecnologías de la información y telecomunicaciones</p>	<p>Informa sobre el esfuerzo realizado en la mejora de las infraestructuras, equipamiento, sistemas y aplicaciones que se utilizan en el día a día.</p>
	<p>Actuaciones llevadas a cabo en aplicación de la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno</p>	<p>Da cuenta del espacio propio para la presentación de solicitudes en la sede electrónica de la Institución y al que se puede acceder desde su Portal de la Transparencia y del número de solicitudes presentadas.</p>

VII.2.- Tratamiento por la Comisión Mixta de las Memorias Anuales presentadas desde el año 2002.

El Reglamento del Congreso de los Diputados de 10 de febrero de 1982 en su artículo 199.1 regula el tratamiento procedimental respecto del Informe Anual del artículo 136.2 CE disponiendo que «recibido el informe anual del Tribunal de Cuentas, se procederá conforme a lo establecido en el artículo anterior», esto es, está sujeto a la misma tramitación parlamentaria que los documentos gubernamentales -planes y programas- que requirieran un pronunciamiento del Congreso.

Por ello, conforme al artículo 198.2 del Reglamento debería ser remitido a la Mesa de la Comisión Mixta a fin de que organice su tramitación y fije los plazos de debate, pudiéndose nombrar una ponencia para que realice un estudio previo. Necesariamente la Comisión debe dictar Resolución, al igual que respecto a los planes o programas remitidos por el gobierno, expresando su parecer sobre los Informes Anuales presentados.

Lo cierto es que tras la configuración adoptada en el año 2002 las Memorias Anuales presentadas no son objeto de debate o votación alguna en la Comisión Mixta. Tal y como se puede comprobar en la página web del Congreso dichas Memorias tan sólo figuran como documentación recibida de la que se da traslado, para su conocimiento, a los miembros de la Comisión.

La razón de ello es que dicho documento no tiene el contenido fiscalizador que se le atribuye por el Pleno del Tribunal de Cuentas por cuanto -como informe de gestión de la actividad del propio Tribunal de Cuentas- no ofrece ningún análisis bajo los parámetros de legalidad, economía y eficiencia de la gestión económico-financiera del sector público estatal. No cumple con las previsiones del artículo 136.2 CE, careciendo, en definitiva, no sólo de trascendencia constitucional, sino de utilidad alguna para la función de control parlamentario.

MEMORIAS ANUALES PRESENTADAS DESDE EL AÑO 2002 TRAS LA CONFIGURACIÓN DEL ACUERDO DE 28 DE JUNIO DE 2001		
Ejercicio de referencia	Fecha aprobación por el Pleno	Fecha debate y aprobación por Comisión Mixta
1999, 2000 y 2001	25/07/2002	-
2002	25/07/2003	-
2003	22/06/2004	-
2004	26/05/2005	-
2005	26/07/2006	-
2006	27/06/2007	-

2007	26/06/2008	-
2008	28/05/2009	-
2009	25/03/2010	-
2010	28/04/2011	-
2011	26/04/2012	-
2012	25/04/2013	-
2013	27/03/2014	-
2014	26/03/2015	-
2015	31/03/2016	-
2016	30/03/2017	-
2017	22/03/2018	-
2018	28/03/2019	-
2019	30/04/2020	-
2020	25/03/2021	-
2021	28/04/2022	-

Esta situación contrasta con la que se da respecto al resto de informes de fiscalización que presenta el Tribunal de Cuentas ante la Comisión Mixta, o incluso respecto de las Notas que se presenta ante dicha Comisión (documentos que se limitan a destacar o complementar cuestiones importantes o singulares de un procedimiento fiscalizador) objeto todos ellos del correspondiente debate y resolución.

VIII.- LA RESOLUCIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 2022 DE LA PRESIDENCIA DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS Y DE LA PRESIDENCIA DEL SENADO.

VIII.1.-Antecedentes. VIII.2.- ¿Un punto de inflexión?

VIII.1.- Antecedentes.

En las dos décadas transcurridas desde el año 2002 hasta la actualidad no hemos encontrado, en las resoluciones dictadas por la Comisión Mixta, referencias al Informe Anual tal y como se venía presentando hasta el año 2001. No obstante, si es posible adivinar, a la luz de las Resoluciones dictadas por la Comisión Mixta, la relevancia del citado Informe a los efectos de proporcionar a la citada Comisión de la información necesaria para el adecuado ejercicio de sus funciones.

Destacamos las siguientes recogidas de los años recientes:

- En resoluciones de 10 de octubre y 23 de noviembre de 2017 se pone en valor la función del Informe Anual -por contraposición a la Memoria Anual- como documento que proporciona información coherente y general respecto al conjunto de las administraciones públicas, sugiriendo la redacción del Informe Anual.

El texto de ambas resoluciones, de contenido idéntico en cuanto al requerimiento al que nos referimos, literalmente es el siguiente²⁹:

La Comisión Mixta acuerda instar al Tribunal de Cuentas a:

«La elaboración de un informe anual en el que se recojan las incidencias detectadas en las comprobaciones y, que teniendo efectos transversales por su repetición, se considere necesaria su comunicación. No nos referimos a la memoria del Tribunal en la que de manera resumida se indican los expedientes fiscalizados y una reseña de los mismos, sino un documento de aquellas incidencias o anomalías que, se observa, se reiteran en las distintas fiscalizaciones (falta de comunicación adecuada con los Tribunales, discrepancias de los contenidos en los contratos administrativos, cuantificación de las tasas, apertura de sobres, etc...) como concepto general, y sin entrar en los detalles de los expedientes de los que proceden. Entendemos que esa visión general, que realiza el Tribunal del conjunto de las administraciones y demás entes, podría generar un informe general anual con las cuestiones a mejorar en su globalidad en el entorno de las Administraciones».

- El Tribunal de Cuentas durante todo este periodo siguió realizando un Informe Anual referido al sector público autonómico. La Comisión Mixta agradeció en diversas resoluciones la elaboración de estos Informes, como ejemplo a seguir por la calidad de la información ofrecida en los mismos. Así consta en las resoluciones de la Comisión Mixta de 7 de febrero de 2019, 17 de diciembre de 2020 y 28 de febrero de 2022 respecto a los informes globales del sector público autonómico referido a los ejercicios 2015, 2017 y 2018 y en las que se insta al Tribunal de Cuentas a³⁰:

«Continuar elaborando este informe global en los sucesivos ejercicios pues, si bien debe considerarse el esfuerzo que conlleva por la prolijidad de datos a manejar, resulta de especial utilidad ya que permite obtener una visión conjunta de la actividad económico-financiera desarrollada en cada ejercicio por el sector público autonómico en su totalidad, analizando de forma homogénea los distintos aspectos constitutivos de dicha actividad, algunos de esencial relevancia como el gasto sanitario, la actividad universitaria, el reparto y ejecución de los Fondos de Compensación o el cumplimiento

²⁹ vid. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-121 y https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-2662

³⁰ vid. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3659; https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-2808; https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-11617

de los objetivos de déficit. Además, este tipo de informe coadyuva y refuerza una mayor implantación de la transparencia en el ámbito de la Administración Pública».

- La homogeneidad y generalidad en el objeto de las fiscalizaciones, con la idea de proporcionar un ámbito lo más amplio posible, es particularmente apreciado por la Comisión Mixta, tal y como se pone de relieve incluso en informes de fiscalización con un ámbito objetivo más específico³¹. Así, se infiere de la Resolución de la Comisión Mixta de 17 de octubre de 2020 en la que se insta al Tribunal a:

«Continuar elaborando, en los sucesivos ejercicios, este tipo de informes en coordinación con las instituciones de control externo de las Comunidades Autónomas, pues si bien debe considerarse el esfuerzo que conlleva la concreción conjunta de los parámetros, objetivos y ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de las actividades fiscalizadoras en relación con las áreas que se acuerden, aportan una inestimable visión conjunta de la actividad económico-financiera desarrollada por el sector público autonómico en su totalidad y redundan en la homogeneidad del análisis realizado. Con ello se refuerza el principio de transparencia de la actuación administrativa autonómica, configurándose como una herramienta de información más completa y de mejor comprensión y acceso, tanto para las Cortes Generales, como para la ciudadanía en general».

En todos estos requerimientos de la Comisión Mixta al Tribunal de Cuentas se trasluce la importancia y necesidad de elaborar de un informe que proporcione los resultados de fiscalización (esto es, que ofrezca un análisis del gasto público, o de aspectos concretos del mismo desde el punto de vista de la legalidad, eficiencia y economía) de carácter global y homogéneo respecto del sector público estatal.

VIII.2.- ¿Un punto de inflexión?

En todos los requerimientos de la Comisión Mixta al Tribunal de Cuentas se trasluce la importancia y necesidad de elaborar de un informe que proporcione los resultados de fiscalización del sector público estatal en conjunto, esto es, en términos globales y homogéneos.

Es preciso resaltar dos aspectos importantes respecto a esta cuestión:

- 1) Los informes de fiscalización sobre aspectos concretos del gasto público (vgr. de un organismo, de un programa durante un periodo de tiempo determinado) son necesarios por cuanto permiten su análisis en profundidad. Sin embargo, ello no puede impedir la realización de informes de carácter global o conjunto de la actividad económico-financiera.

³¹ Informe de fiscalización sobre los procesos de extinción de entidades de las Comunidades Autónomas como consecuencia de la reestructuración de su sector público.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-15821

La razón es muy sencilla, si (tal y como ocurre en la actualidad) sólo se realizan informes de fiscalización sobre aspectos o ámbitos concretos del gasto público, se atribuye al Tribunal de Cuentas la función de decidir cuáles son los aspectos o parcelas concretas del gasto que somete a las Cortes para su control, condicionando o adulterando la función constitucionalmente atribuida a las Cortes de control del ejecutivo.

Esta disfuncionalidad, de la que se dejó expresa constancia en el artículo antes referido del año 2016, resulta trascendental para el correcto ejercicio de la función de control parlamentario como bien expone, con conocimiento de causa, Suárez Lamata, quien reprocha que las Cortes «no cuentan con una información sistematizada general sobre el Presupuesto. Las Cortes, a través de su Comisión Mixta, reciben la información por partes (los concretos informes que se vienen analizando), pero no del todo (pues la Declaración sobre la Cuenta General del Estado cumple otra función)».

2) Por otra parte, en todos estos requerimientos la Comisión Mixta demanda informes de fiscalización que analicen la actividad económico-financiera, esto es, que vayan más allá de una mera exposición estadística de resultados o de un análisis técnico-contable propio de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, por cuanto el análisis que demanda ha de ser desde el prisma de la eficiencia y economía.

Estas premisas son útiles para entender y contextualizar el **requerimiento efectuado por medio de la Resolución de 21 de diciembre de 2022, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado**, en cuanto que asume el Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2020 y se **insta al Tribunal de Cuentas a: «dar cumplimiento, en su integridad, a lo dispuesto el artículo 136.2 de la Constitución española de 1978»**.

Unos breves comentarios al respecto:

- El contenido del requerimiento, por su concisión, no deja dudas sobre su interpretación: constata que el Tribunal de Cuentas no cumple apropiadamente con el mandato constitucional e insta a su cumplimiento.
- No conocemos ningún otro caso en el que se requiera formalmente a un órgano constitucional a que cumpla de forma apropiada un mandato constitucional que le atañe de forma particular.
- Dicho requerimiento es respaldado por los Plenos del Senado (23 de noviembre de 2022) y del Congreso de los Diputados (1 de diciembre de 2022), por lo que no se puede dudar de haber sido suficientemente debatida.
- Sorprende, igualmente, la forma en que se aprobó inicialmente dicho requerimiento por la Comisión Mixta, esto es, a propósito de la aprobación de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado y dentro de un conjunto de requerimientos que se hacen no sólo al Tribunal de Cuentas, sino también al Gobierno y a la Intervención General de la Administración del Estado.

En definitiva, a pesar de la trascendencia del requerimiento lo cierto es que el mismo ha pasado completamente desapercibido, figurando entre otros requerimientos que bien podemos considerar como menores, en estrictamente términos comparativos, por cuanto no hacen referencia a la falta de cumplimiento o incumplimiento inadecuado de un precepto constitucional.

IX.- PROPUESTAS PARA EL FUTURO.

IX.1.- La necesaria reforma de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. IX.2.- Propuestas para su reforma.

IX.1.- La necesaria reforma de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Resulta evidente que, tal y como expresa quien fue Presidente de la Comisión Mixta, durante todos estos años en los que no se ha cumplido con el mandato del artículo 136.2 de la Constitución «las Cámaras no han tenido la información que a dicho Informe le corresponde aportar, de conformidad con la Constitución y la Ley Orgánica (...) puede que haya llegado el momento de reflexionar sobre este tema y replantearse la necesidad de contar con la información dispuesta en el artículo 13 de la Ley Orgánica. Y ello no solo por la utilidad de dicha información, sino también por el mantenimiento de la posición de ambos órganos», idea o sugerencia que compartimos.

En el epígrafe V.2 se han analizado las debilidades de las que, a nuestro juicio, adolecían los Informes Anuales que fueron presentados ante la Comisión Mixta; en el epígrafe V.3. las consideraciones de la Comisión Mixta respecto a los Informes Anuales que conoció y en el epígrafe VI.1. se han reflejado las opiniones en la doctrina especializada sobre la problemática que presentaban los Informes Anuales presentados.

Analizando las críticas se puede concluir en que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas configuró y dotó de contenido (no idóneo) al Informe Anual para la finalidad que se le presupone conforme a lo señalado en el Dictamen de los Servicios Jurídicos del Congreso de 1 de diciembre de 1983 que lo concibió como el «instrumento constitucionalmente concebido para conectar el Tribunal y las Cortes» en el que se habrían de incluir -como señala la Resolución de la Comisión Mixta de 22 de mayo de 2001, ya expuesta- las conclusiones y valoraciones del propio Tribunal acerca de la gestión económico-financiera y las medidas que estimare oportunas para la mejora de dicha gestión.

La Ley Orgánica, sin embargo, hace depender o girar el Informe Anual alrededor de la Cuenta General del Estado, que es un documento técnico contable (cuyo autor no es el Tribunal de Cuentas, que se limita a hacer sus comprobaciones a fin de presentarla a las Cortes) sujeto a unos plazos de elaboración y presentación propios de épocas pasadas en los que no existían los medios técnicos de los que se disponen ni tampoco había conciencia de la necesidad de presentar los resultados de fiscalización en un tiempo apropiado a fin de que no deviniera en un trabajo completamente intrascendente.

Ni la Ley Orgánica ni la de Funcionamiento precisan los plazos o tiempos de elaboración y presentación a las Cortes del Informe Anual. Esta falta de previsión enfatiza

la primera carencia o debilidad que hubo de afrontar el Informe Anual desde su inicio, pues existió un desfase temporal de más de cinco años respecto al año de referencia (el primer informe anual referido al año 1978 se presentó en 1983).

Igualmente, la Ley Orgánica regula de forma un tanto confusa e imprecisa el contenido del Informe Anual, por cuanto:

- a) Ha de contener un examen de legalidad respecto de las normas que afectan a la actividad económico-financiera, expresión de alcance muy amplio y que puede ser difícil de acotar por cuanto la mayor parte de las normas requieren de bienes o recursos públicos.
- b) Ha de reflejar la ejecución presupuestaria de todas las entidades sujetas a presupuesto público, sean de ámbito estatal, autonómico o local. Téngase en cuenta que actualmente existen Comunidades Autónomas dotadas de sus propios órganos de control externo con competencias sobre el respectivo sector autonómico y local. Es un objetivo muy loable pero difícil de cumplir por la necesidad de coordinar distintos organismos, distintos plazos, etc.
- c) Ha de reflejar la racionalidad en la ejecución del gasto basada en principios de eficiencia y economía. No se dice nada respecto al objeto propio sujeto a análisis, debiendo tenerse en cuenta la complejidad de nuestro estado autonómico, el ingente importe del gasto público, la multiplicidad de entidades públicas de toda índole y las muy variadas formas que adopta el gasto público (contratación, ayudas y subvenciones, gastos de personal, etc.).
- d) Igualmente debe reflejar la ejecución de los planes y programas económico-financieros de las empresas públicas, sin especificar la intensidad o alcance de dicho control. Idéntico reproche se puede hacer a que, conforme a la regulación legal, en el Informe Anual ha de reflejarse el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos, teniendo en cuenta la multiplicidad de subvenciones que se otorgan con cargo a presupuestos de entidades de los sectores públicos estatal, autonómico y local.

A nuestro entender, la regulación contenida en la Ley Orgánica, con la intención de dotar al Informe Anual de un contenido omnicomprendivo, en lugar de facilitar la función de control encomendada al Informe Anual, dificulta hasta límites extremos su elaboración. Y esa dificultad se acentúa con la regulación contenida en la propia Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en cuanto dispone (artículo 28) que se integren en el mismo los diversos Informes, Mociones o Notas aprobados durante el ejercicio.

Lo que no logramos comprender es la falta de iniciativa de reforma de la Ley Orgánica a fin de facilitar la elaboración del Informe Anual, máxime cuando en el año 2015 se reformó la misma a fin de que, entre otros extremos, la función fiscalizadora tuviera como referentes -además de los principios de legalidad, eficiencia y economía-, los de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género (artículo 3 de la Ley Orgánica de 30 de marzo de 2015), obviando que la trascendencia constitucional de la

que goza el Tribunal de Cuentas le compromete a la elaboración del Informe Anual, piedra angular de control del gasto público.

IX.2.- Propuestas para su reforma.

Precisamente, con el fin de proporcionar elementos de debate que pudieran ser de utilidad para facilitar la elaboración del Informe Anual previsto en la Constitución, cuyo contenido es objeto de regulación por Ley Orgánica, la reforma de la Ley debe cumplir con los siguientes condicionantes:

- El Informe Anual ha de expresar o ser reflejo de la función constitucional asignada al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador del gasto público, íntimamente unida a lo que debía haber sido la ejecución del presupuesto, sobre la base del artículo 31.2 de la Constitución, tal y como perfiló el Dictamen de los Servicios Jurídicos del Congreso de 1 de diciembre de 1980, circunscribiendo a dicho ámbito su objeto.

- Su contenido ha de ser forzosamente distinto al que es propio de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado. Partiendo de lo que ha sido la ejecución del presupuesto también ha de contener la opinión del Tribunal acerca de cómo debía haberse ejecutado, aportando y proponiendo, en su caso, medidas para la mejora de la gestión económico-financiera.

- Su contenido ha de ser propiamente fiscalizador del gasto público, esto es, ofreciendo un análisis fundamentado en criterios de eficiencia y economía.

- Resulta esencial establecer plazos para la elaboración del Informe Anual por el Tribunal de Cuentas y de remisión a las Cortes. Tal y como veremos a continuación, por referencia a ejemplos de otros países, dichos plazos han de permitir a las Cortes disponer del Informe Anual de un ejercicio durante el periodo de debate presupuestario que tiene lugar en el ejercicio siguiente (n+1) de forma que las mismas puedan disponer de referencia solvente acerca de cómo se ha ejecutado el anterior presupuesto.

Existe una confusión generalizada respecto al significado de control “ex post” o “a posteriori”, por cuanto se entiende que no se puede entrar a fiscalizar en tanto no haya terminado el ejercicio correspondiente. Lo esencial de la fiscalización “a posteriori” es que los trabajos de fiscalización no interfieran con la propia gestión de forma que la pudiera condicionar, siendo práctica habitual en otros países comenzar los trabajos de fiscalización antes del término del periodo de referencia³² a fin de facilitar su elaboración en tiempo oportuno.

³² Vid. a título de ejemplo “The making of... a look behind the scenes of the Annual Report” en el número 12 correspondiente a diciembre de 2017 de Journal, editado por el Tribunal de Cuentas europeo https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/JOURNAL17_12/JOURNAL17_12.pdf

X. EL INFORME ANUAL EN PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO EUROPEO

En línea con lo anteriormente expuesto, la experiencia de otros estados de la Unión Europea demuestra que una información coherente, puntual y comprensiva de la forma en que se ha ejecutado el presupuesto (entendiendo la ejecución en sentido amplio, esto es, comprendiendo también las fases previas a su aprobación por cuanto se definen las necesidades a satisfacer) proporcionada por un órgano independiente resulta esencial tanto para que el Parlamento cuente con los elementos necesarios que le permitan discutir y aprobar un nuevo presupuesto sobre la base del proyecto presentado por el Gobierno como para ejercer su labor de control sobre el presupuesto ya ejecutado.

Se trata de un “trabajo de pico y pala” no sólo porque está sujeto a un exigente calendario sino porque el resultado ha de servir como referente a los parlamentarios para discutir las partidas presupuestarias con los gestores públicos que han implementado el presupuesto (o habrán de hacerlo si existe cambio de gobierno) por lo que ha de cumplir con unos exigentes estándares de profesionalidad para tal fin.

Veamos algunos ejemplos de lo expuesto:

Francia: El Tribunal de Cuentas francés publica cada mes de junio un informe que analiza la ejecución el presupuesto del año anterior y debe ir unido al proyecto de ley de presupuestos que presenta el ejecutivo

El artículo 58.4 de la Ley Orgánica 2001-692, de 1 de agosto, relativa a las leyes financieras (LOLF) establece las bases en las que se ha de asentar este informe. El correspondiente al año 2001 se hizo público en julio de 2022³³.

Conforme a la Ley orgánica 2001-692, el presupuesto francés presenta las grandes políticas públicas en “misiones” que a su vez se dividen en “programas” y estas a su vez en “acciones”. Los programas son la unidad de especialidad de los créditos, sobre la que reposa la autorización dada por el Parlamento y que constituyen el ámbito global y limitativo de los créditos asignados a la gestión ministerial.

En concreto el análisis ofrecido por el Tribunal de Cuentas francés (66 tomos) se ciñe a 59 misiones y sus correspondientes programas y es comprensivo de:

- la regularidad en la ejecución de los créditos
- análisis del desempeño en relación a los objetivos señalados y medidos conforme a los indicadores de la propia ley de presupuestos y el informe anual de gestión
- la sostenibilidad presupuestaria.

³³ <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/le-budget-de-letat-en-2021-resultats-et-gestion#:~:text=Des%20d%C3%A9penses%20encore%20tr%C3%AAs%20dynamiques,1%20Md%E2%82%AC%20en%202021.>

El Informe correspondiente a 2021 se publicó el 4 de julio de 2022. El Tribunal de Cuentas de Francia también presenta un informe, que elabora el mismo, sobre la certificación de cuentas del Estado (certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat) previsto en el artículo 58.4 de la Ley ³⁴. Su función vendría a ser similar a la de la Cuenta General del Estado, si bien se trata de un documento mucho más sencillo y presenta, en anexos adjuntos, el balance de situación y la cuenta de resultados.

Botón de muestra de cómo en el país vecino se tiene asumida la importancia del ciclo presupuestario y de la necesidad de que la fase de control del ciclo se acompañe con la actuación en tiempo de sus principales actores (parlamento y órgano de control) es, que conforme al artículo 41 LOLF, sea necesario que la Asamblea delibere y vote estos dos documentos con carácter previo a la discusión del proyecto de ley del nuevo presupuesto.

Italia: Por mandato del artículo 100 de su Constitución, el Tribunal de Cuentas publica en el mes de junio de cada año un informe (el 24 de junio de 2022 se publicó el referido al ejercicio 2021³⁵). Al igual que el Tribunal de Cuentas francés analiza las “misiones” y “programas” en las que se articula el presupuesto estatal. Tal y como se expone en la síntesis del documento su finalidad es la de dar cuenta de la evaluación conjunta de la política de ingresos y gastos.

Su destinatario principal es el Parlamento, estando concebido como documento de base tanto para el control de la gestión efectuada como documento facilitador de la tarea parlamentaria respecto al nuevo presupuesto.

Se articula en tres volúmenes:

- El primer volumen de 358 páginas³⁶, está dedicado a las cuentas del Estado y las políticas presupuestarias, hace una exposición similar a la de la Cuenta General del Estado, tanto respecto al presupuesto de ingresos como al presupuesto de gastos
- El segundo volumen relativo a la verificación y examen de los resultados de la gestión presupuestaria³⁷, dividido a su vez en dos tomos de más de 500 páginas cada uno de ellos, expone de manera detallada por cada administración los recursos asignados en relación a las misiones y programas haciendo especial referencia los hechos relevantes que pudieran haber afectado a los resultados de la gestión. presupuestaria.
- El tercer volumen, que podríamos traducir con la expresión “veracidad de los datos contables” está dedicado, en dos tomos, a la verificación de la veracidad de los datos contables tenidos en cuenta para hacer el análisis objeto de los dos anteriores volúmenes. Las comprobaciones, mediante una selección significativa, se hacen a nivel de

³⁴ <https://www.ccomptes.fr/system/files/2022-05/20220524-rapport-certification-comptes-Etat-exercice-2021.pdf>

³⁵ <https://www.corteconti.it/Download?id=fe5074a3-3086-4858-a13c-7b601409faa2>

³⁶ <https://www.corteconti.it/Download?id=fe5074a3-3086-4858-a13c-7b601409faa2>

³⁷ <https://www.corteconti.it/HOME/Documenti/DettaglioDocumenti?Id=80560462-8ff9-4449-8292-3c7ecf0cf3fa> y <https://www.corteconti.it/Download?id=02de215d-b07a-4997-bcc3-90d0fbe15933>

ordenadores de pago con la finalidad de comprobar la regularidad y veracidad de los pagos.

Alemania, El Tribunal de Cuentas *Bundesrechnungshof*, focaliza la finalidad del Informe Anual en asistir al Parlamento en su función de control del ejecutivo, como expresión visible del principio de separación de poderes, y de información a la ciudadanía, razón por la cual no se publica cuando el proyecto de presupuestos tiene entrada en el Parlamento (el correspondiente a 2021 se publicó el 30 de noviembre de 2022, resumido en inglés³⁸, siguiendo igualmente los patrones de análisis por objetivos de los presupuestos de los distintos entes federales, con arreglo a los principios de legalidad, eficacia y economía. En el resumen en inglés que se publica en su página web se destacan algunos aspectos concretos de la gestión presupuestaria susceptibles de mejora.

Tribunal de Cuentas de la Unión Europea (ECA). Por último, no podemos dejar de referirnos al Informe Anual que elabora el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea que presenta igualmente en los Estados miembros, siendo objeto en España de un acto particular ante el Pleno del Tribunal de Cuentas, normalmente en la sede del Senado. Dicho informe se presenta dividido, en los últimos años, en dos partes, y se presentan antes de que finalice el año siguiente al de referencia.

- Informe sobre la fiabilidad de las cuentas de la UE y de legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes.
- Informe sobre el rendimiento de los programas de gasto con cargo al presupuesto de la UE.

La razón fundamental por la que dicho Informe se presenta en dos partes diferenciadas es que el Informe sobre rendimiento del Tribunal de Cuentas europeo pueda contar como base de elaboración el informe anual sobre gestión y rendimiento que elabora la Comisión europea y que tiene como fecha tope de presentación el mes de junio del ejercicio n+1.

En el año 2022 la parte del informe referente a la fiabilidad de las cuentas del ejercicio 2021 se publicó el 10 de octubre de 2022³⁹ en tanto que la parte del informe dedicada al análisis de rendimiento se publicó el 10 de noviembre de 2022⁴⁰

El informe anual es la piedra angular del procedimiento de descargo en el que el Parlamento decide si la Comisión y demás agencias y organismos europeos han cumplido con sus responsabilidades presupuestarias. Este procedimiento se articula en dos fases, la primera ante la Comisión parlamentaria encargada del control presupuestario y posteriormente permite al Parlamento de la Unión Europea en pleno. un conocimiento de la ejecución presupuestaria en su conjunto.

³⁸https://www.bundesrechnungshof.de/SiteGlobals/Forms/Suche/EN/Servicesuche_Formular.html?nn=20056&resourceId=20152&input=20056&pageLocale=en&templateQueryString=annual+report&submit.x=17&submit.y=19

³⁹<https://www.eca.europa.eu/es/Pages/DocItem.aspx?did=61254>

⁴⁰<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=61258>

La declaración de fiabilidad sobre las cuentas consolidadas de la UE y la legalidad y regularidad de las operaciones constituye la parte fundamental del informe anual, que se complementa con observaciones específicas sobre los ámbitos principales del gasto presupuestario de la UE. La declaración de fiabilidad se hace sobre la base del trabajo de fiscalización del propio Tribunal de Cuentas y de sus propios análisis, incluyendo un epígrafe especial sobre los ingresos de la UE y un examen particular de las principales rúbricas del actual marco financiero plurianual (MFP) 2021-2027.

El informe de rendimiento realizado respecto al ejercicio 2021 tuvo como temática principal el seguimiento presupuestario de cinco políticas horizontales consideradas claves examinando si habían sido incorporadas a los programas de gasto y a cómo la Comisión aplicó un marco de rendimiento apropiado para medir la contribución del presupuesto de la UE a estas prioridades horizontales.

XI.- A MODO DE CONCLUSIÓN.

I.- La Resolución de 21 de diciembre de 2022

La Resolución de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado insta al Tribunal de Cuentas a «dar cumplimiento, en su integridad, a lo dispuesto el artículo 136.2 de la Constitución española de 1978».

El requerimiento hace referencia a la falta de elaboración y remisión por el Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales del Informe Anual mandado por el artículo 136.2 de la Constitución.

II.- Motivación de la Resolución de 21 de diciembre de 2022. Sus causas.

Si bien en la Resolución no se expresa las causas y motivos del requerimiento que se hace al Tribunal de Cuentas, dicho requerimiento se entiende tras estudiar las funciones constitucionales encomendadas al mismo y la forma en que ha cumplido con el mandato constitucional.

1) El Tribunal de Cuentas tiene encomendada constitucionalmente la elaboración anual y remisión a las Cortes de dos documentos:

a) La Declaración que le merezca la Cuenta General del Estado, (art. 136.1 CE).

La Cuenta General es un documento que elabora el Gobierno. Tras su examen y comprobación el Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, emite su Declaración sobre dicha Cuenta y la eleva a las Cortes al objeto de que delibere y vote sobre la base del documento presentado por el Tribunal de Cuentas.

La Declaración sobre la Cuenta General del Estado es un documento de carácter estrictamente técnico-contable que nos dice “lo que ha sido la ejecución del Presupuesto”. En los últimos años ha evolucionado favorablemente, por impulso del Tribunal de

Cuentas, de forma que en la actualidad abarca, de forma consolidada, la totalidad de las cuentas del sector público estatal.

b) El Informe Anual (art. 136.2 CE).

El artículo 136.2 dispone que «las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido».

La norma constitucional ha sido desarrollada por el artículo 13 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, delimita el ámbito y contenido del Informe Anual y el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

2) El Informe Anual se concibe cómo verdadero eje de la función de control de la actividad económico-financiera del sector público (Exposición de Motivos de la Ley de Funcionamiento).

Es un documento elaborado de forma exclusiva por el Tribunal de Cuentas, en contraste con la Cuenta General del Estado, que elabora el ejecutivo.

El Dictamen de 1 de diciembre de 1983, de los Servicios Jurídicos del Congreso de los Diputados, lo considera como:

- El instrumento constitucionalmente establecido para conectar el Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales, proporcionando a las mismas los elementos de juicio técnicos para poder ejercer su labor de control del gobierno.
- Un documento esencialmente analítico, sobre la base de los principios de eficiencia y economía, del gasto público (artículo 31.2 CE), llamado a emitir un juicio (censura en la dicción constitucional) sobre “lo que debía haber sido la ejecución del Presupuesto”.
- Su objeto es el gasto público presupuestario de carácter anual, concibiéndose como último eslabón del ciclo presupuestario.

3) El Tribunal de Cuentas presentó los correspondientes Informes Anuales a las Cortes Generales hasta el año 2001 si bien, desde un principio, se observan las siguientes deficiencias:

- En el ámbito temporal, no se regulan los plazos de elaboración y presentación a las Cortes de los Informes Anuales, existiendo un desfase temporal respecto del ejercicio de referencia. El Tribunal de Cuentas presentó el primer documento a las Cortes, referido al año 1978, en el año 1983.
- Con carácter general, los Informes Anuales presentados no supieron deslindar su ámbito objetivo respecto al que es propio de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado.

- Se aprecia una defectuosa regulación del contenido del Informe Anual en la legislación de desarrollo del artículo 136.2 debido a la amplitud en que se delimita el ámbito objetivo del Informe Anual.

4) La Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas es el órgano parlamentario en el que se estudian, debaten y discuten los informes del Tribunal de Cuentas, siguiendo el trámite previsto en el Reglamento del Congreso.

En dicha Comisión se debatieron y votaron los Informes Anuales presentados hasta el año 2001.

La Comisión Mixta requirió, infructuosamente, en dos ocasiones (Resoluciones de 17 de octubre de 2000 y de 28 de mayo de 2001) al Tribunal de Cuentas para que definiera el ámbito y contenido del Informe Anual a fin de diferenciarla de la Cuenta General del Estado, por cuanto esta última amplió su propio ámbito objetivo.

5) En el año 2002, coincidiendo con la toma de posesión del tercer plenario del Tribunal de Cuentas, y en respuesta a los requerimientos de la Comisión Mixta anteriormente referidos, se deja de elaborar y remitir a las Cortes Generales el Informe Anual. En su lugar, haciendo referencia a un acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 28 de junio de 2001 se remite un documento al que se denomina Memoria Anual (y se ha seguido remitiendo hasta el año 2022) que es propiamente una memoria de gestión del propio Tribunal de Cuentas.

El acuerdo de 28 de junio de 2001, hasta el día de hoy, no ha sido publicado ni dado a conocer a las Cortes. Resulta particularmente significativo que hasta el año 2016 en las Cortes se desconocían las razones por las que se dejó de elaborar y remitir a las mismas el Informe Anual.

La falta de publicidad del Acuerdo consagra una *vía de hecho contra constitutione*.

6) En contraste con el tratamiento parlamentario dado a los Informes Anuales presentados hasta el año 2001, la Comisión Mixta ha considerado a las Memorias Anuales presentadas desde el año 2002 hasta el día de hoy, como documentación recibida del Tribunal de Cuentas, sin ser objeto de la tramitación parlamentaria prevista expresamente para el Informe Anual. La falta de tramitación parlamentaria se debe a la falta de adecuación de las Memorias Anuales presentadas al contenido previsto en el artículo 136.2 CE y 13 de la Ley Orgánica.

7) En todas las Memorias Anuales presentadas desde 2001 hasta la actualidad se afirma, por el Pleno del Tribunal de Cuentas que, por medio de las mismas, se da cumplimiento al artículo 136 de la Constitución y a los preceptos de la Ley Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que lo desarrollan.

8) III. Experiencia internacional.

A la luz de la experiencia de los países de nuestro entorno europeo se demuestra la utilidad de los Informes Anuales por cuanto proporcionan al Parlamento la información necesaria para evaluar la gestión presupuestaria gubernamental. Todos ellos se elaboran y presentan en el año siguiente al ejercicio de referencia (n+1).

- La experiencia alemana acentúa el valor del Informe Anual como instrumento idóneo para el procedimiento de descargo ante el Parlamento de la gestión económico-financiera del ejecutivo federal.

- El Tribunal de Cuentas europeo viene elaborando en los últimos años un Informe Anual, que presenta en dos volúmenes diferenciados en tiempo y forma. En el primero de ellos se examina la fiabilidad de las cuentas presentadas, siendo de naturaleza semejante al de nuestra Cuenta General del Estado. El segundo de ellos, cuya elaboración es más reciente, se analizan aspectos esenciales de gestión presupuestaria.

- Resultan especialmente de nuestro interés los ejemplos de Francia e Italia, por cuanto los informes anuales son presentados antes, o con ocasión, de la aprobación por parte de sus respectivos gobiernos (antes del 30 de junio del año n+1) de los proyectos de presupuestos para su debate y aprobación en los respectivos parlamentos.

Sus respectivos informes focalizan aspectos esenciales de los distintos programas presupuestarios, tanto desde un punto de vista más contable como incidiendo en determinados aspectos de gestión, de forma que resulte de utilidad en el debate parlamentario, proporcionando la base con la que contrastar el proyecto de presupuesto. De esta forma, muy exigente en cuanto a plazos y contenido, se asegura la relevancia del Informe como instrumento de control en la totalidad del ciclo presupuestario.

Igualmente, los Tribunales de Cuentas francés e italiano presentan ante sus respectivos parlamentos los documentos que certifican la realidad y veracidad de las cuentas estatales.

IV. Ventajas del Informe Anual y propuestas de futuro.

1) El examen del gasto público en su conjunto, de forma global y coherente y no parcial ni fraccionado en el tiempo, es una exigencia que demanda el artículo 136.2 CE.

Tanto la experiencia internacional, como la propia Comisión Mixta ponen en valor el examen en conjunto del gasto y con referencia a un ejercicio determinado. Así se infiere de forma indirecta al agradecer al Tribunal de Cuentas los informes anuales que presenta respecto de las Comunidades Autónomas que fiscaliza de forma exclusiva, bien por medio de resoluciones que destacan aspectos propios y característicos de los Informes Anuales.

El control del conjunto del gasto público (o de determinadas parcelas del mismo) se considera como buena práctica para mejorar su eficiencia, dada la complejidad del sistema político-administrativo español. Así se infiere de los Spending Review encargadas a la AIREF por el Gobierno a consecuencia del compromiso adquirido ante la

Comisión Europea con ocasión de la actualización del Plan Presupuestario y que remitió el 9 de diciembre de 2016.

Quien fuera presidente de la Comisión Mixta en el año 2018 publicó, en una revista editada por el propio Tribunal de Cuentas, un artículo demandando la elaboración del Informe Anual como instrumento de control del gasto desde una perspectiva global.

En definitiva, el control parlamentario sobre la acción gubernamental requiere un primer conocimiento en conjunto de la gestión económico-financiera de un ejercicio. En la actualidad sólo llegan informes de fiscalización que tienen un ámbito objetivo concreto y referidos a ejercicios distintos. Se convierte al Tribunal de Cuentas en decisor del ámbito concreto, tanto objetivo como temporal, sobre la que se ejercerá el control.

2) Constatada la falta de acierto en la configuración del Informe Anual por parte de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, se propone la reforma de la Ley Orgánica a fin de configurar al Informe Anual como instrumento idóneo para examinar y verificar la forma en que se ejecuta el presupuesto, último eslabón del ciclo presupuestario en concordancia con los artículos 134 y 135 de la Constitución.

A nuestro juicio, dicha reforma debe seguir el ejemplo francés e italiano en los que sus respectivos Informes Anuales se centran y focalizan en el examen y verificación de la ejecución de los programas presupuestarios.

Este enfoque permite ofrecer los resultados, en tiempo oportuno, a las Cortes para que puedan ser tenidos en cuenta en la fase parlamentaria de debate y aprobación de los presupuestos del año siguiente (n+1), implicando una mejora significativa del control del gasto público tanto en la fase de ejecución como en el de debate parlamentario de los presupuestos durante el siguiente ejercicio.

Por otra parte, la revisión anual y de forma recurrente de los distintos programas de gasto presupuestario facilita la detección de partidas de gasto ineficaces o superfluos, siendo un instrumento idóneo para reducir el déficit desde el momento de la programación presupuestaria.

La presupuestación por programas (PPBS), vigente en España, demanda un control externo del conjunto del gasto público, anual y recurrente, que facilite la reevaluación de los programas de gasto. Ese control externo del gasto por parte de un tercero (con un objeto global y coherente y periodicidad anual) es hoy inexistente en España pues las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas son parciales en relación con su objeto y año de referencia. Además de incrementar la eficacia de la programación por programas, se facilitaría la posibilidad de programar, al menos una vez cada legislatura, conforme a las exigencias y técnicas características del presupuesto base cero (ZBB).