

El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública

La auditoría pública se caracteriza por la importancia que tiene en su ejercicio y desarrollo el cumplimiento del principio de legalidad. Ahora bien, este principio se manifiesta con distinta intensidad según se auditen entidades sometidas al Derecho público (Administraciones públicas, organismos autónomos, agencias, etc.) u organismos sujetos al Derecho privado (empresas públicas, entidades públicas empresariales, fundaciones, etc.). En el primer supuesto, el principio de legalidad funciona como un límite positivo a su actuación (sólo pueden hacer lo que está permitido por la ley), en el segundo, opera en un sentido negativo (pueden hacer todo lo no prohibido por la ley).

La finalidad de este artículo es exponer, de manera concisa y esquemática, los diferentes incumplimientos normativos que se suelen poner de manifiesto en los informes de auditoría pública, así como las responsabilidades que de ellos se derivan. Se pretende que sirva de guía o prontuario para aquéllos que se acercan por primera vez a la fiscalización del sector público, bien porque se inician en el ejercicio de esta actividad, bien porque en su condición de auditores privados comienzan a colaborar, paulatinamente, en el control del sector público.

Public auditing is characterized by the importance which the fulfilment of the principle of legality has in its performance and practice. However, this principle is shown with different intensity depending on whether the auditing is practiced on bodies subject to public Law (public administrations, autonomous bodies, agencies, etc.) or bodies subject to private Law (public companies, public business bodies, foundations, etc.). In the first case, the principle of legality works as a positive limit to their activity (they may only do what is permitted by the law), and in the second, it works in a negative sense (they may do anything that is not prohibited by the law).

The purpose of this article is to set forth, in a concise and schematic way, of the different regulatory non-fulfilments which usually appear in public auditing reports, and the liabilities arising from them. It is intended to serve as a guide or handbook for those who are approaching the control of the public sector for the first time, either because they are starting out in the practice of this activity, or because, in their capacity of private auditors, they are gradually beginning to collaborate in the control of the public sector.

Palabras claves: AUDITORÍA PÚBLICA, LEGALIDAD, SECTOR PÚBLICO, INFORMES, INFRACCIONES

Keywords: PUBLIC AUDIT, LEGALITY, PUBLIC SECTOR, REPORTS, OFFENCES.

1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La auditoría pública se caracteriza, entre otras cuestiones, por la importancia que tiene en su ejercicio y desarrollo el principio de legalidad. Así se expone en los *Principios y normas de auditoría del sector público*¹, en los que se recoge que una de las diferencias entre la fiscalización del sector público y la auditoría privada es "el mayor énfasis que los órganos de control externo deben de poner en el cumplimiento de la legalidad" (apartado 1.1). Y más adelante se determina: "El cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de las leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado" (apartado 3.2.5).

Que las Administraciones públicas estén sujetas al principio de legalidad, no quiere decir, como es obvio, que el resto de las personas físicas o jurídicas no queden sometidas al cumplimiento y al respeto del ordenamiento jurídico (arts. 9.1, 9.3 y 103 CE), lo que ocurre es que esta sumisión es diferente según se trate de Administraciones públicas o de personas privadas.

En el ámbito de las Administraciones públicas el principio de legalidad funciona, en la mayoría de las ocasiones, como un límite positivo de su actuación. Las Administraciones sólo pueden hacer aquello que expresamente la ley les permite. Así, se habla de una vinculación positiva a la ley (sólo se puede hacer lo que está permitido por la ley). Por el contrario, en las relaciones jurídicas privadas rige el principio fundamental de la autonomía de la voluntad². Por ello, se afirma que el principio de legalidad opera en un sentido negativo, es decir, está permitido todo lo no prohibido por la ley. Es lo que se denomina

vinculación negativa a la ley (se puede hacer todo lo que no esté prohibido por la ley).

En tal sentido, es necesario recordar que no todas las entidades a las que se extiende la auditoría pública son Administraciones sometidas al Derecho público. Por el contrario, dentro del concepto más amplio de sector público se integran un conglomerado de organismos que se rigen, en muchos aspectos, por el Derecho privado (empresas públicas, entidades públicas empresariales, fundaciones, etc.). En estos supuestos, la sumisión al principio de legalidad no se manifestará con la misma intensidad que en el caso de las Administraciones públicas.

2. NORMATIVA APLICABLE A LOS INFORMES DE AUDITORÍA PÚBLICA

La auditoría de regularidad o de cumplimiento es aquella que tiene por finalidad comprobar "la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico financiera de las entidades auditadas" (art. 169 de la Ley General Presupuestaria).

En tal sentido, para determinar la normativa que se debe tener en cuenta en la fiscalización de las entidades integrantes del sector público, podemos partir de una primera distinción que diferencie entre las normas generales de la actividad presupuestaria y las que se refieren a otros aspectos de la gestión de las entidades públicas.

Dentro del primer grupo habrá que incluir el conjunto de disposiciones que se aplican a la actividad presupuestaria (leyes de Hacienda Pública y sus normas de desarrollo³), así como las referidas a la gestión contable (principios de contabilidad generalmente aceptados y los distintos planes de

¹ Elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992).

² El artículo 1.255 del Código Civil determina: "Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público".

³ En el Estado, la Ley General Presupuestaria; en las distintas Comunidades Autónomas, su respectiva normativa sobre Hacienda Pública y, por último, en el ámbito local rige la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

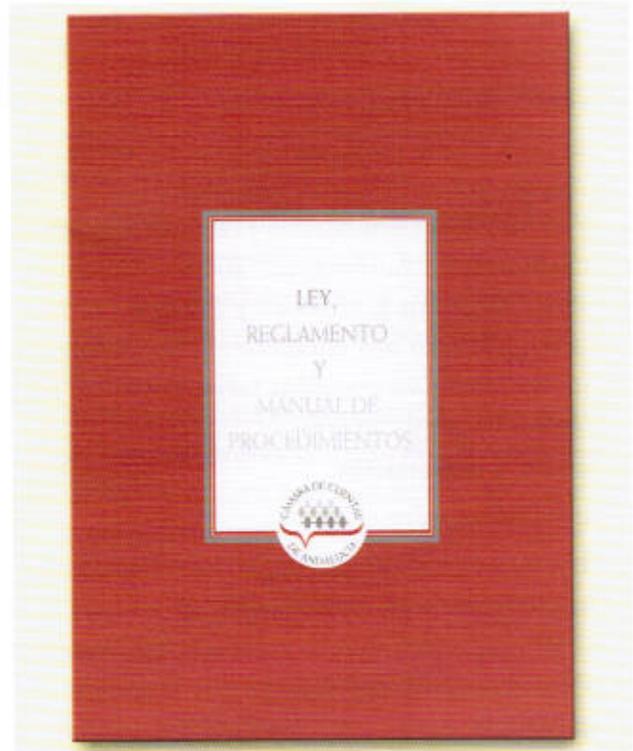
contabilidad⁴). En el segundo, se debe encuadrar la legislación sobre personal, contratos, subvenciones, patrimonio, tributaria, etc.

Por su parte, los Principios y normas de auditoría del sector público determinan, en su apartado 3.2.5.3, que "El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener certeza razonable de detectar los errores, las irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría".

El Manual de procedimientos de la Cámara de Cuentas de Andalucía (se puede consultar en la página web www.ccuentas.es), define y diferencia, en su apartado 149, estas posibilidades:

- **Error** puede ser todo aquello que no es correcto, una acción u omisión que no se ajuste a las normas internas siempre que no se aprecie intencionalidad. Así, pueden ser considerados como tales, por ejemplo, los errores aritméticos, las interpretaciones incorrectas de hechos, etc.
- Por su parte, las **irregularidades** se distinguen del error porque requieren intencionalidad por parte de los actores del organismo auditado. Sería una alteración intencionada de la información sometida a auditoría, que puede ser cometida por uno o varios individuos con diferentes niveles de responsabilidad.
- Por último, los **actos ilegales** engloban las infracciones contrarias al ordenamiento jurídico, tanto si concurre dolo, culpa o negligencia, como si no se produce tal circunstancia.

En todo caso, para determinar los actos ilegales es necesario establecer una graduación de los mismos. Así, por un lado, debe tenerse en cuenta el rango normativo de la disposición infringida (ley, reglamento, instrucciones, circulares, etc.) y, por otro, si se trata



de normas generales aplicables a todo el sector público o, por el contrario, son normas internas o de funcionamiento, propias de la entidad fiscalizada.

Como regla general en los informes de auditoría se indicará, tras una descripción sucinta del hecho detectado, la norma que ha sido infringida. En principio, es preferible utilizar una fórmula hipotética o potencial, del tipo: "esta circunstancia pudiera constituir una infracción de la ley..." u otra parecida. No obstante, cuando la infracción sea flagrante se podrá indicar tal situación: "esta circunstancia constituye una infracción o un incumplimiento de la ley...".

Centrándonos en los actos ilegales, es decir, los que infringen el ordenamiento jurídico, podemos diferenciar entre las infracciones presupuestarias y las infracciones del resto de normas jurídicas que

⁴ Plan general de contabilidad (Real Decreto de 16 de noviembre de 2007); Plan general de contabilidad pública (Orden de 6 de mayo de 1994); planes de contabilidad pública de las CC.AA., así como las Instrucciones de contabilidad local, aprobadas por Orden de 23 de noviembre de 2004.

⁵ Todas las Comunidades Autónomas, excepto La Rioja, han dictado su propia legislación presupuestaria (en la mayoría de las ocasiones se denominan Leyes Generales de Hacienda Pública, pero también Leyes de Finanzas, de Régimen Financiero y Presupuestario o Régimen Económico y Presupuestario).

se aplican a la gestión de las entidades del sector público.

3. INFRACCIONES PRESUPUESTARIAS

Las infracciones presupuestarias se encuentran recogidas en la Ley General Presupuestaria del Estado y en las Leyes Generales de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas⁵. Todas ellas, excepto la Ley de Régimen Económico y Presupuestario de Asturias, incluyen una enumeración de las diferentes infracciones, con pequeñas variaciones.

Pueden ser las siguientes:

A) Alcance y malversación

Se considera infracción:

“Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos”.

El alcance constituye la expresión más característica de la responsabilidad que puede recaer sobre quienes administran los caudales públicos. La noción de alcance aparece ya recogida en la primera Ordenanza de Don Juan de Castilla, dictada en 1437 para organizar la Contaduría Mayor de Cuentas.

El Diccionario de la Real Academia define el alcance (acepción 5ª) como: “saldo que, según las cuentas, está debiéndose”. Por su parte, Fábregas del Pilar señala: “reciben genéricamente esta denominación, las faltas o descabalamientos en los fondos o efectos públicos que no se hallen justificados y las cantidades de que por no haber cumplido sus obligaciones han de responder los funcionarios gestores de los servicios públicos o sus herederos”⁶.

Tradicionalmente el alcance se asimilaba a los supuestos de sustracción de fondos públicos. Por regla general, cualquier desfalco o descubierto en fondos de naturaleza pública era catalogado como alcance y

se consideraba como alcanzado al empleado público o persona responsable de los mismos. No obstante, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ha distinguido nítidamente entre el alcance y la malversación⁷. El alcance se produce cuando existe un saldo deudor o déficit en una cuenta, bien por ausencia de numerario bien por falta de justificación de las mismas. Se trata de un concepto más amplio que el de malversación, pues para que se produzca ésta es necesaria una sustracción de los efectos públicos o su aplicación a usos propios o ajenos.

Por otro lado, se debe destacar cómo la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas viene manteniendo una interpretación amplia o extensiva del concepto de alcance, que permite, al amparo del artículo 72 de la Ley de Funcionamiento, incluir dentro de esta categoría jurídica algunas de las demás infracciones que seguidamente se analizarán. De esta forma, se consideran alcance los pagos realizados y no contabilizados que carecen de una adecuada justificación; también se subsume en la noción de alcance la falta de justificación de distintos órdenes de pago libradas a favor de un funcionario, así como la falta de justificación de las subvenciones o ayudas públicas.

B) Administración irregular de recursos

Las leyes de Hacienda Pública tipifican como infracción:

“Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación e ingreso en la Tesorería (o el Tesoro)”.

Este apartado nos remite a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, así como a lo establecido en las disposiciones que regulan los distintos tributos y en las normas de recaudación.

⁵ *La contabilidad del Estado*, Madrid, 1950.

⁷ El artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece: “1. A los efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. 2. A los mismos efectos, se considerará malversación de caudales o efecto públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo”.

En todo caso, en las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de los últimos años no se encuentra ninguna que afecte al ámbito del presupuesto de ingresos (liquidaciones tributarias, recaudación de ingresos, prescripción de derechos, etc.); por el contrario, todas están referidas a la vertiente del gasto y no porque no sean posibles actuaciones ilícitas de los gestores de los tributos que generen responsabilidad contable, sino porque, en la práctica, está inédita su aplicación.

C) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente

Se considera infracción:

“Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable”.

Esta infracción se encuentra estrechamente relacionada con la nulidad de pleno derecho de aquellos actos que prevean compromisos de gastos por importe superior a la cuantía de los créditos autorizados en los presupuestos.

La infracción se produce tanto si se comprometen gastos o se reconocen obligaciones sin consignación presupuestaria como si se ordenan pagos sin crédito suficiente.

D) Pagos indebidos o reintegrables

“Dar lugar a pagos indebidos (reintegrables), de conformidad con lo establecido en las diferentes leyes de Hacienda pública”.

Se consideran pagos indebidos los que se realizan por error material, aritmético o de hecho en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración. Se producen, pues, cuando, contraviniendo lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, se pagan cantidades que no correspondan o se abonan cantidades superiores a las establecidas.

En todo caso, los perceptores de pagos indebidos quedan obligados a su restitución y el órgano que haya cometido el error deberá disponer, de inmediato, su restitución conforme a los procedimientos reglamentariamente establecidos.

E) No justificar la inversión de determinados fondos

Se tipifica como infracción: “no justificar la inversión de los fondos recibidos como anticipos de caja fija, pagos a justificar y subvenciones o ayudas públicas”.

Tienen la consideración de anticipos de caja fija las provisiones de fondos realizadas a los pagadores o habilitados para hacer frente a gastos periódicos o repetitivos (dietas, locomoción, material no inventariable, etc.). Las unidades administrativas responsables de tales fondos deberán justificar su utilización.

Por su parte, los pagos a justificar se producen cuando se libran cantidades para hacer frente a determinados gastos, sin que en esos momentos se pueda aportar la correspondiente documentación que los justifique. Los perceptores de estas órdenes de pago deberán justificar la aplicación de las cantidades recibidas en el plazo de tres meses; plazo que podrá ser ampliado para supuestos excepcionales.

Las subvenciones y ayudas públicas tradicionalmente se regulaban en la legislación presupuestaria; si bien, tras la aprobación de la Ley General de Subvenciones de 17 de noviembre de 2003, las infracciones y las sanciones en esta materia se encuentran recogidas en la misma⁸. No obstante, se debe tener en cuenta que, según viene interpretando la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, estos incumplimientos pueden dar lugar a la exigencia de responsabilidad contable ante el Tribunal de Cuentas y, a su vez, a la exigencia de responsabilidad administrativa ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁸ El artículo 52 de la Ley General de Subvenciones determina: “Constituyen infracciones administrativas en materia de subvenciones las acciones y omisiones tipificadas en esta ley y serán sancionables incluso a título de simple negligencia”.



F) No rendir las cuentas exigidas

La legislación de algunas Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, Navarra, País Vasco y Valencia) considera infracción: "no rendir las cuentas reglamentarias exigidas, rendirlas con notable retraso o presentarlas con graves defectos".

Esta circunstancia también se incluía, tradicionalmente, en la Ley General Presupuestaria; si bien, tras la última reforma de 2003 ha dejado de ser tipificada como infracción. En todo caso, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas prevé que cuando no se rindan las cuentas o se haga con graves defectos, los obligados podrán ser compelidos a ello mediante requerimiento conminatorio e, incluso, podrán imponerse multas coercitivas (artículo 42)⁹.

G) Cualquier otra infracción

La legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas (excepto la de Castilla y León, Navarra y Valencia) incorporan una cláusula residual que permite considerar como infracción "cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley...".

Por tanto, en estos casos, cualquier infracción de la normativa presupuestaria dará lugar a la obligación de indemnizar a la Hacienda pública.

Por último, se debe destacar que la Ley Foral de la Hacienda Pública de Navarra, de 4 de abril de 2007, tipifica como incumplimiento: "No haber hecho constar en el ejercicio de las funciones de intervención los reparos pertinentes acerca de la improcedencia o ilegalidad del actos de que se trate, concurriendo dolo, culpa, negligencia o ignorancia inexcusable" [artículo 132.g)].

4. OTRO TIPO DE INFRACCIONES

Como ya se ha señalado con anterioridad, las infracciones normativas que se deben poner de manifiesto en los informes de auditoría no son sólo las contempladas en la legislación sobre Hacienda pública, sino que también se pueden derivar de otros textos normativos. Seguidamente, y con carácter meramente enunciativo, se van a destacar algunas de ellas:

A) Incumplimientos contables

En esta materia son reiterados los incumplimientos de los principios contables generalmente aceptados (como por ejemplo, devengo, prudencia, no compensación, etc.). También se suele hacer referencia a la contabilización inadecuada del endeudamiento o del inmovilizado (sobre todo en el ámbito de las Ad-

⁹ Mas Cladera, P. A., "Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008", *Revista Española de Control Externo* n° 30, 2008, págs. 103 y ss.

ministraciones locales) o al uso indebido del procedimiento de aplicación diferida de ingresos.

B) Incumplimientos en materia de personal

Uno de los más reiterados es la falta de aprobación por la Administración competente de la relación de puestos de trabajo (RPT). Es habitual que se detecten, por ejemplo, el abono de complementos retributivos no incluidos en los Pactos y Acuerdos de las condiciones de trabajo o en los convenios colectivos; el pago de indemnizaciones por razón de servicio indebidas o el abono de dietas de manera periódica.

C) Incumplimientos de la legislación de contratos del sector público

En los informes de auditoría pública se suele poner de manifiesto el uso inadecuado de la tramitación de los expedientes por urgencia o emergencia o la utilización indebida del procedimiento negociado, en detrimento del abierto o restringido.

También se suelen destacar la ausencia de criterios objetivos para la selección del contratista, así como los posibles fraccionamientos de contratos para evitar los principios de publicidad y concurrencia.

D) Incumplimientos de la normativa sobre subvenciones

La concesión de subvenciones requiere que los beneficiarios justifiquen, en el plazo establecido, la realización de la actividad para la que se les otorgó la ayuda. Las infracciones más asiduas en esta materia consisten, precisamente, en la falta de justificación del empleo dado a los fondos recibidos o en el retraso del cumplimiento de esta exigencia. En algunos casos, cuando se trata de subvenciones periódicas —que se suelen aprobar todos los ejercicios económicos—, el problema se presenta al superponerse la concesión de la nueva subvención cuando todavía no se ha justificado la del ejercicio anterior.

Por otro lado, también es usual que la documentación justificativa carezca de la necesaria concreción y de los requisitos mínimos que deben cumplir las facturas.

E) Incumplimientos en materia de patrimonio

El patrimonio de las Administraciones públicas está sujeto a las restricciones previstas en la normativa correspondiente (Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas, legislación de las distintas Comunidades Autónomas y Reglamento de Bienes de las Entidades Locales). Se suele reiterar en esta materia la ausencia de inventario o su falta de actualización (circunstancia que se hace más patente en el ámbito de las Entidades locales). Por otro lado, la enajenación de bienes de las Administraciones está sometida a un procedimiento tasado que exige el respeto de los principios de publicidad y concurrencia.

F) Incumplimientos de la normativa tributaria

Las infracciones más características en el ámbito tributario suelen ser que la Administración no practique a determinados trabajadores (generalmente eventuales o con contratos por obra y servicios determinados) las retenciones por el IRPF. También es posible que se detecten facturas sin IVA o que carezcan de los mínimos requisitos para ser consideradas como tales (Real Decreto de 28 de noviembre de 2003).

5. RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LAS INFRACCIONES NORMATIVAS

Las responsabilidades que se pueden derivar de los diferentes incumplimientos normativos puestos de manifiesto en los informes de auditoría pública pueden ser de tres tipos: administrativas, contables y penales.

A) Responsabilidades administrativas

Las Administraciones públicas pueden exigir a las autoridades y al personal a su servicio las responsabilidades en que hubieran incurrido por los daños y perjuicios ocasionados a la misma en sus bienes y derechos (artículo 145 LRJA). Esta responsabilidad patrimonial se encuentra desarrollada en los artículos 19 y siguientes del Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial (Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo).

Junto a la responsabilidad que la Administración puede pedir a sus autoridades y funcionarios por los daños y perjuicios que le hayan ocasionado, también pueden exigir al personal a su servicio las responsabilidades disciplinarias por las faltas que hubieran cometido (Reglamento de régimen disciplinario de 10 de enero de 1986).

Las responsabilidades administrativas deberán ser exigidas, en su caso, por los órganos competentes de la Entidad afectada. Por tanto, cuando en un informe de auditoría se pongan de manifiesto determinadas actuaciones que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidad administrativa, se deberán comunicar a los superiores jerárquicos de los presuntos responsables y, en su caso, a las autoridades que tengan atribuidas competencias de supervisión o control según cada supuesto concreto.

B) Responsabilidades contables

La responsabilidad contable se nos presenta como una variante de la que puede ser exigida a las autoridades y funcionarios de las Administraciones públicas, cuya peculiaridad fundamental consiste en recaer sobre aquéllos que manejan caudales públicos. Se puede afirmar, pues, que el elemento verdaderamente diferenciador de la misma radica, precisamente, en la utilización de fondos o caudales públicos.

La responsabilidad contable está encaminada a obtener el resarcimiento de los daños y perjuicios producidos a la Hacienda pública como consecuencia del manejo ilegal de los fondos de esta naturaleza. Tiene, pues, una finalidad meramente reparatoria con la intención de dejar las cosas tal y como estaban antes de que se hubiese producido un detrimento de los fondos públicos. Ésta es una de las fundamentales diferencias que presenta en relación con otros tipos de responsabilidades que, también, pueden recaer sobre quienes manejan caudales públicos, como son la penal o disciplinaria,

cuya finalidad principal va dirigida, por contra, a la prevención de determinadas conductas y, en su caso, a la imposición de la correspondiente pena o sanción.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, define la responsabilidad contable en su artículo 38.2:

“El que por acción u omisión contraria a la ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”.

A partir de esta definición amplia, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha ido delimitando y restringiendo este concepto¹⁰, y para que se pueda exigir responsabilidad contable se hace necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1) La responsabilidad contable recae sobre quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.
- 2) Es necesario que se produzca un menoscabo en los caudales públicos, que a su vez debe ser efectivo, directo e individualizado.
- 3) Se requiere que se produzca un incumplimiento de las leyes reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad.
- 4) El perjuicio para el erario público tiene que ser consecuencia de una conducta dolosa o culposa grave.
- 5) La responsabilidad se debe derivar de las “cuentas” que han de rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales públicos.
- 6) Y, por último, ha de existir una relación de causalidad entre la conducta del agente y el daño efectivamente producido.

Cuando en los informes de auditoría pública se detecten situaciones que pudieran ser consideradas como posibles responsabilidades contables se comunicarán a la Administración afectada y al Tribunal de Cuentas.

¹⁰ Para conocer la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se pueden consultar los comentarios sobre jurisprudencia contable en la Revista Española de Derecho Financiero (Civitas).

Estas responsabilidades podrán ser exigidas por la Entidad pública perjudicada o por el Tribunal de Cuentas. Si los hechos son considerados como alcance o malversación la competencia le corresponde al Tribunal de Cuentas. En los demás supuestos será la propia Administración afectada la que inicie el correspondiente procedimiento –regulado en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio–, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas, en cualquier momento, pueda recabar el conocimiento del asunto.

C) Responsabilidades penales

Por lo que se refiere a las posibles responsabilidades penales, el delito más característico referido a las personas que manejan caudales públicos es el de malversación. El vigente Código Penal establece, en su artículo 432:

“La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, sustrajere o consintiere que un tercero, con igual ánimo, sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo por razón de sus funciones, incurrirá en la pena de prisión de tres a seis años e inhabilitación absoluta por tiempo de seis a diez años”.

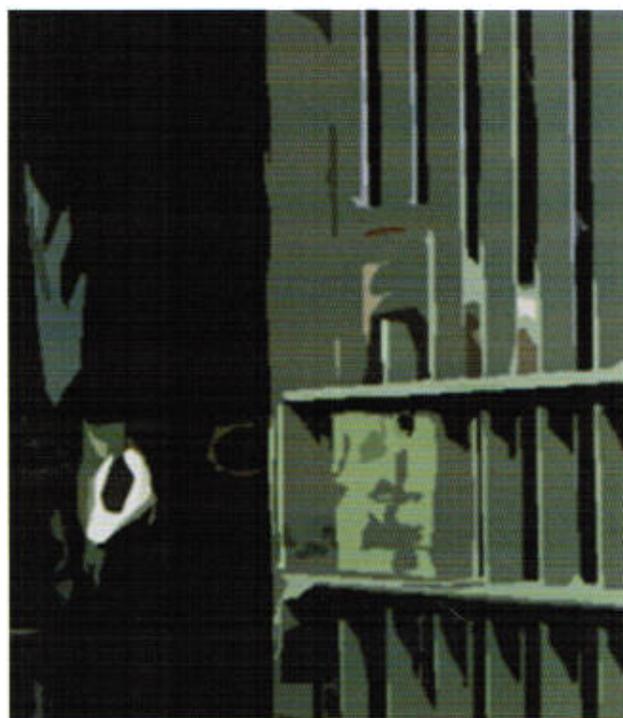
Es necesario que, con ánimo de lucro, se produzca la sustracción de los efectos o caudales o que se permita o consienta tal sustracción. De tal forma que se exige un resultado material: el desplazamiento patrimonial de los fondos públicos al patrimonio privado del funcionario o de un tercero a quien el mismo consiente su sustracción.

Junto a este tipo básico de malversación, el Código Penal también prevé otros supuestos relacionados con los caudales públicos. Así, tipifica como delito el hecho de que las autoridades o funcionarios destinen a usos ajenos a la función pública los caudales o efectos puestos a su cargo por razón de sus funciones (artículo 433) o que se diere una aplicación privada a bienes muebles o inmuebles pertenecientes a las Administraciones públicas u organismos dependientes (artículo 434).

No obstante, no es el delito de malversación de caudales públicos el único relacionado con las audi-

torías públicas; el Código Penal también establece otros vinculados con la actividad económico financiera de las Administraciones públicas. En tal sentido, constituyen delito los fraudes a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma (artículo 305), los fraudes a los presupuestos generales de la Comunidad Europea (artículo 306), los fraudes a la Seguridad Social (artículo 307). También es posible que los beneficiarios de subvenciones o ayudas públicas falseen las condiciones requeridas para su obtención o incumplan los fines para las que fueron concedidas (artículo 308).

Por último, y debido a que paulatinamente la auditoría pública va ampliando su campo de actuación (urbanismo, medio ambiente, etc.), también se deberán tener en cuenta los delitos relativos a la ordenación del territorio y la protección del patrimonio histórico y del medio ambiente (artículos 319 a 340 del Código Penal).



En los informes se deberán poner de manifiesto los hechos detectados que, en su caso, pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidades penales y éstos deberán ser notificados al Ministerio Fiscal para que, dentro de su competencia, actúe según la legalidad vigente.

6. CONCLUSIONES

El principio de legalidad tiene una importancia decisiva en el control externo de las Administraciones públicas y de las entidades sujetas íntegramente al Derecho público (organismos autónomos, agencias estatales...), pues, por regla general, quedan vinculadas positivamente a la ley (sólo pueden hacer lo que está permitido por la ley). Por el contrario, este principio se manifiesta con menor intensidad en el caso de las demás entidades que configuran el sector público (empresas públicas, entidades públicas empresariales, fundaciones, etc.), ya que están sometidas, en muchos aspectos, al Derecho privado y, en consecuencia, quedan sujetas negativamente a la ley (pueden hacer todo lo que no esté expresamente prohibido por la ley).

La auditoría de regularidad o de cumplimiento es aquélla que tiene por finalidad comprobar "la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico financiera de las entidades auditadas" (artículo 169 de la Ley General Presupuestaria). Por su parte, los *Principios y normas de auditoría del sector público* señalan que "El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener certeza razonable de detectar los errores, las irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría".

Para determinar los actos ilegales, es conveniente establecer una graduación de los mismos. Y así, debe tenerse en cuenta, por un lado, el rango normativo de la disposición infringida (ley, reglamento, instrucciones, circulares...) y, por otro, si se trata de

normas generales aplicables a todo el sector público o, por el contrario, son normas internas o de funcionamiento, propias de la entidad fiscalizada.

Los incumplimientos normativos que se deben incluir en los informes de auditoría pública se encuentran regulados, por un lado, en la legislación de Hacienda pública y, por otro, en la legislación general de contratos, personal, subvenciones, patrimonio, tributaria, etc.

Como regla general se indicará, tras una descripción sucinta del hecho detectado, la norma que ha sido infringida. En principio, es preferible utilizar una fórmula hipotética o potencial, del tipo: "esta circunstancia pudiera constituir una infracción de la ley..." u otra parecida. No obstante, cuando la infracción sea flagrante se podrá indicar tal situación: "esta circunstancia constituye una infracción o un incumplimiento de la ley...".

Las responsabilidades que se pueden derivar de las diferentes infracciones normativas pueden ser de tres tipos: administrativas, contables y penales.

Las actuaciones que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidad administrativa, se deberán comunicar a los superiores jerárquicos de los presuntos responsables y, en su caso, a las autoridades que tengan atribuidas competencias de supervisión o control según cada caso concreto.

Las posibles responsabilidades contables se comunicarán al organismo auditado y al Tribunal de Cuentas. Si los hechos son considerados como alcance o malversación la competencia le corresponde al Tribunal de Cuentas. En los demás supuestos será la propia Administración afectada la que inicie el correspondiente procedimiento, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas, en cualquier momento, pueda recabar el conocimiento del asunto.

Si los hechos detectados pudieran dar lugar, en su caso, a la exigencia de responsabilidades penales, deberán ser notificados al Ministerio Fiscal para que, dentro de su competencia, actúe según la legalidad vigente.