
Presupuestos locales

Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

ORCID ID: 0000-0003-4715-9062

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

ORCID ID: 0000-0002-2887-4039

Neus TEIXIDOR MARTÍNEZ

Técnica de Gestión de Servicios Jurídicos de Hacienda

Ayuntamiento de Girona

ORCID ID: 0000-0002-8408-0938

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

Keywords: Local finance; local budgets; budgetary stability.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. PRESUPUESTOS LOCALES Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: 2.1. Novedades normativas. 2.2. Novedades jurisprudenciales. 2.3. Novedades doctrinales.—3. EL CONTROL EXTERNO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA LOCAL: 3.1. La fiscalización externa de la actividad económico-administrativa de las entidades locales: 3.1.1. Marco normativo en materia de fiscalización. 3.1.2. Tribunal de Cuentas. 3.1.3. Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid. 3.2. Responsabilidad contable: 3.2.1. Tribunal Supremo. 3.2.2. Tribunal de Cuentas. 3.3. Novedades doctrinales.

1. INTRODUCCIÓN

La actividad financiera del Estado está compuesta esencialmente por dos elementos: los ingresos y los gastos públicos. Correlativamente, el Derecho tributario se ocupa del estudio del régimen jurídico relativo a la obtención de los ingresos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Por su parte, el Derecho presupuestario se encarga del conjunto de reglas y principios que disciplinan el gasto público. Desde hace años, es pacífica entre la doctrina científica, al menos entre la mayoritaria, la idea de que la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por tanto, su análisis científico debe realizarse de forma unitaria, con una metodología común y a la luz de unos principios comunes. Esto explica que, durante varias ediciones de este anuario y hasta hace sólo seis años, el análisis de las Haciendas locales se realizase en un único informe.

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

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

Con carácter previo al análisis pormenorizado de las novedades relativas a esta materia, debe destacarse que, al igual que en 2021 y 2022, en 2023 el principal protagonista ha seguido siendo el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), que aprobó España dentro del plan denominado *NextGenerationEU*.

En especial, sigue siendo muy relevante el desarrollo del CoFFEE-MRR (Plataforma Común de FFEE —Fondos Europeos—, módulo del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia), que es el sistema de información de gestión del PRTR que depende del Ministerio de Hacienda y Función Pública. En este sentido, cumple referirse a la publicación, por parte de la Secretaría General de Fondos Europeos, del «Manual de Usuario CoFFEE-MRR», de gran utilidad para los gestores locales.

Como ya se advirtió en las ediciones anteriores, tras la activación de la cláusula de salvaguardia en el ámbito europeo, el 20 de octubre de 2020 el Congreso de los Diputados apreció, en una resolución hasta entonces inédita, que España sufría una emergencia

extraordinaria por la pandemia de la covid-19 que justificaba la suspensión temporal de las reglas fiscales en 2020, 2021 y 2022, en aplicación de lo dispuesto en el art. 135.4 de la Carta Magna. Pues bien, el 22 de septiembre de 2022 el Congreso de los Diputados apreció que en España se mantenían las condiciones de excepcionalidad que aconsejaban y justificaban mantener la suspensión de las reglas fiscales también en el ejercicio 2023.

2. PRESUPUESTOS LOCALES Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

2.1. Novedades normativas

Aunque, como acabamos de señalar, en 2023 se ha mantenido la suspensión de las reglas fiscales, esta suspensión no se mantiene de cara a 2024. En las Orientaciones de la política presupuestaria para 2024 de la Comisión Europea [COM(2023) 141 final] de 8 de marzo de 2023 se ratificaba la desactivación de la cláusula de salvaguarda a finales de 2023 en línea con lo anticipado en su Comunicación Semestre Europeo de 2022 - Paquete de primavera [COM(2022) 600 final], de 23 de mayo de 2022. No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que en la reunión del ECOFIN de 21 de diciembre de 2023 se aprobó la propuesta de nuevas reglas fiscales que deberá ser examinada por el Parlamento en 2024.

Sin perjuicio de ello, en 2024 serán de aplicación las reglas fiscales actuales, estableciéndose por el Consejo de Ministros el Acuerdo por el que se fijan los objetivos de estabilidad y el techo de gasto no financiero para las Administraciones públicas en el periodo 2024-2026 el 12 de diciembre de 2023. De acuerdo con el Acuerdo, las entidades locales pasan de tener un objetivo del 0,2 por 100 de superávit al equilibrio presupuestario en el periodo 2024-2026. En relación con los objetivos de deuda, las entidades locales pasarán del 1,4 por 100 en 2024, al 1,3 por 100 en 2025 y 2026.

En relación con las novedades normativas que se han producido en 2023 debe destacarse en primer lugar el *Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía*. Los arts. 25 a 27 de este Real Decreto-ley contienen previsiones relativas a la participación de las entidades locales en los tributos del Estado y el sistema de compensaciones. El art. 25 contiene las reglas para la revisión cuatrienal del ámbito subjetivo de aplicación de los modelos de financiación, mientras que el art. 26 contiene la liquidación definitiva de la participación en los tributos del Estado correspondiente a 2022. El art. 27, por su parte, contiene la actualización de las referencias relativas a la participación de las entidades locales en los tributos del Estado correspondiente al año 2024 y a determinadas compensaciones a favor de entidades locales.

Además, deben destacarse dos resoluciones de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Se trata, en primer lugar, de la *Resolución de 9 de febrero de 2023,*

de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se desarrolla la información a suministrar por las Corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal de 2021 y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda. Junto a la anterior, se publicó la Resolución de 15 de febrero de 2023, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se establecen instrucciones relativas al calendario de aplicación de los procedimientos para financiar la cancelación de obligaciones pendientes de pago a proveedores de determinadas Entidades Locales y al contenido de los planes de ajuste y su posible revisión en el ámbito de dichos procedimientos.

2.2. Novedades jurisprudenciales

En relación con la jurisprudencia recaída en 2023 en materia de presupuestos locales y estabilidad presupuestaria en el ámbito local, debemos comenzar haciendo referencia a la *Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 17 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3368)*. En esta sentencia el TS examina un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Consejo General de Colegios Oficiales de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local, contra el Real Decreto 407/2022, de 24 de mayo, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2022. El Consejo General recurrente planteaba dos pretensiones conexas: por un lado, que se declarara «no ser conforme a Derecho el Anexo IV del Real Decreto 407/2022, de 24 de mayo, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2022, en cuanto omite el número total de plazas reservadas a la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional en las que se están ejerciendo las funciones mediante nombramiento interino» y, conectada con la anterior, que se reconociera «como situación jurídica individualizada el derecho del demandante a que la Administración del Estado modifique el real decreto incluyendo en la Oferta de Empleo Público para 2022 el número total de plazas reservadas a la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional en las que se están ejerciendo las funciones mediante nombramiento interino».

El TS desestima estas pretensiones argumentando, primero, que el régimen de los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional no desplaza las previsiones del Estatuto Básico del Empleado Público. En segundo lugar, se examina si la normativa presupuestaria, en aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera imponen que todas las plazas que no estén cubiertas por funcionarios de carrera se incluyan en la oferta de empleo público. El TS afirma que «ni la confluencia de distintas Administraciones públicas territoriales en esta materia, ni los límites de las respectivas leyes de presupuestos, en este caso la correspondiente al año 2022, en aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera, ni la aplicación de la Ley 20/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reducción de la temporalidad en el empleo público, que pretende fijar su incidencia por debajo del 8 por 100, permiten imponer la obligación absoluta de incluir todas y

cada una de las plazas que no estén cubiertas por funcionarios de carrera en la oferta de empleo público. Recordemos que el TC ya declaró, por todas, SSTC de 24/2002, de 31 de enero; 178/2006, de 6 de junio, y 194/2016, de 16 de noviembre, la inconstitucionalidad de la regulación de las normas legales autonómicas cuando rebasaban los límites fijados en las correspondientes leyes presupuestarias. Se trataba de corregir la de uno de los componentes esenciales del gasto público que son los gastos de personal». En este sentido, el TS concluye trayendo a colación sus conclusiones pronunciadas en la STS de 25 de septiembre de 2017, en que se señalaba que «el límite de reposición de efectivos establecido en la legislación presupuestaria impide la oferta y convocatoria por encima del mismo de procesos selectivos para la provisión de plazas aun en los supuestos en que se adujo que tenían la finalidad de promover la funcionarización de personal laboral y que, por eso, no implicaban realmente la incorporación de nuevo personal».

También en relación con los aspectos presupuestarios que afectan al empleo público, debe hacerse referencia a la *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 16 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TSJCAT:2023:9756)*. En esta sentencia se estima un recurso de apelación planteado por el Ayuntamiento de Vallgorguina contra una sentencia estimatoria de un recurso interpuesto contra la aprobación de su presupuesto municipal y la plantilla de personal en el marco del procedimiento de protección de derechos fundamentales al haberse considerado vulnerado el derecho fundamental a la libertad sindical. El TSJ considera que la impugnación del presupuesto únicamente puede realizarse ante el propio TSJ al tener naturaleza de disposición de carácter general. Por otro lado, en la instancia se reconoció que el sindicato demandante había visto vulnerado su derecho fundamental a la libertad sindical al no haberse negociado las condiciones de trabajo. Sin embargo, como recuerda el TSJ estas condiciones de trabajo se contienen, en su caso, en la relación de puestos de trabajo y no en el presupuesto o en la plantilla de personal, por lo que no se puede examinar si dicha libertad se puede entender vulnerada al impugnarse únicamente el presupuesto y la plantilla. De conformidad con lo anterior, el TSJ estima la apelación dejando sin efecto la sentencia de instancia.

En relación con otros aspectos presupuestarios, en el ámbito de los tribunales inferiores, debe destacarse la *STSJ de Madrid de 28 de septiembre de 2023 (ECLI:ES:TSJM:2023:10111)*. En esta sentencia se examina un recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Alcobendas por el que se aprobaba el presupuesto de 2020, entre otros motivos, por vulnerar el principio de nivelación presupuestaria. La STSJ se refiere a otra sentencia anterior (de 25 de mayo de 2022) en que se analizó el informe del Tribunal de Cuentas sobre dichos presupuestos y el cumplimiento del principio de nivelación presupuestaria, señalando que «señalando el Tribunal de Cuentas que se cumplen las condiciones de nivelación presupuestaria efectiva a pesar de no haberse aprobado con superávit inicial por cuantía equivalente al Remanente de tesorería negativo de 2019 de la entidad Patronato Municipal de Deportes, al tratarse de una incidencia que carece de materialidad en el conjunto del presupuesto de la Corporación, el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado, más aún cuando respecto a los efectos negativos derivados de la pandemia covid-19

sobre los ingresos, no constituye un dato cierto para entender que no se cumple el principio de nivelación presupuestaria, debiendo significarse que tal circunstancia podría ocurrir o no y de hecho aunque resulte intrascendente para la resolución del recurso contencioso-administrativo el presupuesto de 2020 se ha liquidado conforme a sus determinaciones con superávit».

De igual modo, es de interés destacar la *STSJ de Andalucía (Sevilla) de 21 de junio de 2023 (ECLI:ES:TSJAND:2023:8324)*. En dicha sentencia se examina también un recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Santiponce por el que se aprobaba el presupuesto de 2021. Los argumentos que sustentaban el recurso provenían de la falta de inclusión de determinadas partidas en los presupuestos: de un lado, una partida comprometida por el Pleno para el otorgamiento de una subvención estatal y, de otro, una partida para proceder al pago de una deuda con una empresa derivada de una sentencia firme condenatoria. En el primer caso, el TSJ argumenta que «el proceder del ayuntamiento demandado no ha sido el correcto en cuanto que ha desatendido sus propios acuerdos de pleno en los que se comprometía de forma pura y simple a consignar el crédito correspondiente». En relación con la segunda cuestión, el TSJ señala que «nadie discute que el presupuesto municipal no incluyó ninguna partida para atender al pago de los más de 2,5 millones de euros que el Ayuntamiento adeuda a la empresa recurrente en la instancia en virtud de tres sentencias judiciales firmes anteriores a las cuentas impugnadas; como tampoco es discutido que esa deuda no está pagada, a pesar de estar reconocida en sentencias firmes. Por tanto, la simple lectura del art. 170.2. b) TRLHL conduce a entender que quien es titular de ese crédito tiene todo el derecho a recurrir los presupuestos para exigir la incorporación de esas partidas. Y que el presupuesto debe, efectivamente, incluirlas». De conformidad con ello, el TSJ procede a anular el presupuesto municipal de 2021.

Otra sentencia de interés es la *STSJ de Andalucía (Sevilla) de 7 de septiembre de 2023*, en que se anulan unos presupuestos municipales por no haberse aportado toda la documentación prevista en los arts. 166 y 168 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) en la sesión extraordinaria para la aprobación del presupuesto municipal. Por último, en la *STSJ de Galicia de 21 de julio de 2023 (ECLI:ES:TSJGAL:2023:5365)* se anula una modificación presupuestaria en forma de generación de créditos por aportación en la medida en que se había empleado para enmascarar una compensación de créditos que no reunía los requisitos de liquidez, vencimiento y exigibilidad, ni había sido abonado el precio con anterioridad.

2.3. Novedades doctrinales

En relación con los trabajos doctrinales en materia de presupuestos locales y el principio de estabilidad financiera, debemos comenzar haciendo referencia a algunos trabajos centrados en la vuelta a la aplicación de las reglas fiscales y las reglas de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el ámbito local. Así, cumple señalar los tra-

bajos de A. AGUERREA, «Los ayuntamientos con problemas de sostenibilidad: una nota», *Cuadernos de Información Económica*, núm. 295, 2023, pp. 49-53; S. LAGO PEÑAS, «Las reglas fiscales europeas y su plasmación en las haciendas subcentrales españolas», *Papeles de Economía Española*, núm. 175, 2023, pp. 72-82; G. HURTADO LÓPEZ, «La reactivación de las reglas fiscales y la cuestión de la posible inclusión del remanente de tesorería en los presupuestos iniciales de las entidades locales», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 12, 2023; B. FONTICIELLA HERNÁNDEZ, «La sostenibilidad financiera desde la óptica regulatoria: Compendio del panorama normativo actual», *Revista de Derecho del Sistema Financiero: mercados, operadores y contratos*, núm. 5, 2023, pp. 259-296; F. M. PEDRAJA CHAPARRO y C. LÓPEZ HERRERA, «El cumplimiento de la LOEPSF en el sector local: ¿disciplina fiscal o elementos estructurales e institucionales diferenciadores?», *Papeles de Economía Española*, núm. 175, 2023, pp. 97-107; M. C. LÓPEZ ARIAS, «La evaluación de las entidades locales por la AIREF en un contexto de suspensión de reglas fiscales. Herramientas habilitadas por la AIREF para visualizar y comparar la situación financiera de las entidades locales», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 1, 2023.

También deben destacarse los siguientes trabajos relativos a la elaboración de los presupuestos y aspectos contables en el ámbito local: R. ROQUETA BUJ, «La negociación salarial y los límites presupuestarios», en Á. MARTÍN-POZUELO LÓPEZ y A. TODOLÍ SIGNES (dirs.), *La negociación colectiva en el sector público*, Aranzadi, Pamplona, 2023, pp. 17-41; D. SÁNCHEZ TOLEDANO, D. CARRASCO DÍAZ, J. SÁNCHEZ TOLEDANO e I. M. ÁLVAREZ JIMÉNEZ, «La contabilidad analítica y la transparencia en las entidades locales: Elementos esenciales para la delimitación del contenido de las memorias económicas recogidas en la Ley reguladora de las haciendas locales», *Revista Española de Control Externo*, núm. 73, 2023, pp. 116-137. Otros aspectos analizados, en este caso desde una perspectiva comparada, han sido los relativos a la elaboración de los presupuestos participativos, destacando los trabajos de G. RIVERA YÁNEZ y J. PARRA FONSECA, «Presupuesto participativo como estrategia de la gobernanza institucional. Perspectivas desde la gestión pública local», *593 Digital Publisher CEIT*, vol. 8, núm. extra 3-1, 2023, pp. 232-248; W. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, «Presupuestos participativos: características y calidad participativa en los diseños institucionales», *OBETS: Revista de Ciencias Sociales*, vol. 18, núm. 1, 2023, pp. 133-154.

En relación con los aspectos competenciales se han publicado los trabajos de L. MEDINA ALCOZ, «La manifiesta incompetencia del Estado para ejercer la tutela financiera sobre los entes locales», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, núm. 20, 2023, pp. 47-86; C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, «Las competencias locales en los derechos del niño y las reglas presupuestarias de las entidades locales», en P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA y C. MARTÍNEZ GARCÍA (coords.), *Presupuestos públicos y derechos de la infancia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2023, pp. 141-156. Finalmente en relación con el régimen de los municipios de gran población, destacan los trabajos de C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, «Evaluación del régimen económico-financiero de los municipios de gran población», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 63,

2023, pp. 144-170; M. Á. RODRÍGUEZ MATEO, «Análisis del presupuesto de ingresos de Madrid 2019-2023», *TRIBUTUS: revista digital de la Agencia Tributaria Madrid del Ayuntamiento de Madrid*, núm. 1, 2023.

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

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

3.1.1. Marco normativo en materia de fiscalización

En relación con el ámbito normativo de la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, se debe poner de manifiesto que no ha habido novedades normativas relevantes durante el año 2023. A este respecto, a nivel estatal, únicamente se deben mencionar la *Resolución de 23 de mayo de 2023, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 27 de abril de 2023, por el que se modifica el de 30 de junio de 2016, sobre la sustitución de la remisión de las cuentas justificativas de gastos de funcionamiento como consecuencia de la celebración de procesos electorales por certificados remitidos por medios telemáticos* y la *Resolución de 27 de febrero de 2023, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 23 de febrero de 2023, por la que se modifica la Instrucción que regula la rendición telemática de la Cuenta General de las Entidades Locales y el formato de dicha Cuenta, a partir de la correspondiente al ejercicio 2015*.

Descendiendo al plano autonómico de la Comunidad de Madrid, se debe destacar que la normativa de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid tampoco ha sufrido modificaciones relevantes a lo largo del año 2023. Sin embargo, se debe hacer mención a la *Resolución de 30 de marzo de 2023, del presidente de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, por la que se hace público Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, de 30 de marzo de 2023, por el que se modifica la instrucción que regula el formato de la cuenta general de las Entidades Locales y el procedimiento para su rendición*.

3.1.2. Tribunal de Cuentas

Entre la actividad fiscalizadora que el Tribunal de Cuentas ha desarrollado a lo largo del ejercicio 2023, se debe incidir en algunas fiscalizaciones que se refieren específicamente a las entidades locales. En este sentido, goza de especial relevancia el *Informe núm. 1.530, de 27 de julio de 2023, de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2021*, que recoge los resultados de los análisis realizados por el Tribunal de Cuentas sobre las cuentas generales correspondientes al ejercicio 2021 rendidas por las entidades

locales. Precisamente, su objeto principal lo constituye la verificación del cumplimiento de la obligación de rendición de las cuentas por las entidades locales y el análisis de sus principales magnitudes presupuestarias, económicas y financieras.

El mencionado informe recoge los datos relativos al cumplimiento de la rendición de la cuenta general. Así, se muestra que un 57 por 100 de las entidades locales rindieron su cuenta anual en el plazo legalmente establecido (pp. 14-22, *vid.* cuadros 3 y 4). Concretamente, un 62 por 100 de los ayuntamientos cumplieron con su obligación en ese plazo. Además, a fecha de 31 de diciembre de 2022, la rendición de cuentas de las entidades locales fue del 70 por 100, siendo del 75 por 100 en los ayuntamientos. El propio informe destaca que estos niveles de rendición son un poco más altos que en el ejercicio anterior, si bien el informe continua considerando que dicho porcentaje de rendición de cuentas es muy bajo (pp. 86-87). A este respecto, el Tribunal de Cuentas matiza que «[e]l nivel de rendición de las cuentas de 2021 de las entidades locales, en el plazo legalmente establecido, fue muy bajo, el 57 por 100 de las entidades, excluidas las del País Vasco y Navarra, rindieron la cuenta general al Tribunal de Cuentas dentro del plazo legal. A pesar de este reducido porcentaje de cumplimiento, se incrementó en dos puntos porcentuales respecto al ejercicio anterior. A 31 de diciembre de 2022, el nivel de rendición ascendía al 70 por 100 del total, superior en un punto porcentual en relación con los del ejercicio precedente» (pp. 86-87).

En relación con las principales magnitudes presupuestarias, concretamente respecto del análisis del gasto presupuestario del ejercicio 2021 (pp. 27 y 112, *vid.* gráfico 2 y cuadro 4), el mayor nivel de gasto de las entidades locales fue en gasto de personal (30 por 100 del gasto total) y en bienes corrientes y prestaciones de servicios (30 por 100), seguidos por el gasto en transferencias corrientes (19 por 100). Asimismo, el gasto en inversiones reales representó un 11 por 100 del gasto del ejercicio y los gastos por variación de pasivos financieros y los gastos por transferencias de capital absorbieron un 4 por 100 del gasto total, cada uno de ellos. Debe subrayarse que se trata de cifras parecidas a las de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 (*vid.* *Anuario de Derecho Municipal 2020*, p. 350; *Anuario de Derecho Municipal 2021*, p. 314, y *Anuario de Derecho Municipal 2022*, p. 368).

Por áreas (pp. 34-35, *vid.* gráfico 4), la que recibió un mayor nivel de recursos de las entidades locales (36 por 100 del gasto total) es el área de servicios públicos básicos (integrada por seguridad y movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario, medio ambiente y otras políticas de servicios públicos básicos). En segundo lugar, los programas de actuaciones de carácter general recibieron el 21 por 100 del gasto total. Asimismo, la producción de bienes públicos de carácter preferente se encontraba en una tercera posición con un nivel de gasto del 15 por 100, seguidos por las actuaciones de protección y promoción social con un 14 por 100 del gasto. Las actuaciones de carácter económico representaban un 11 por 100 del gasto y, finalmente, el área de deuda pública absorbió el 5 por 100 del gasto local en el ejercicio 2021. Curiosamente, estos porcentajes son muy similares a los del ejercicio 2020.

En cuanto al conjunto del gasto de las entidades locales, el informe remarca que «[l]os gastos realizados en el ejercicio 2021 de las entidades que rindieron cuentas de los tres últimos ejercicios, aumentaron un 8 por 100 respecto al ejercicio anterior, lo que supone un cambio respecto al ejercicio 2020, en donde las entidades disminuyeron su gasto respecto al ejercicio precedente en un 2 por 100» (p. 89).

Respecto del análisis de los ingresos, las transferencias corrientes supusieron el 40 por 100 de los ingresos de las entidades locales durante el ejercicio 2021 (p. 35, *vid.* gráfico 6). Por su parte, los ingresos de los impuestos directos ascendieron al 32 por 100 del total, seguido por las tasas y otros ingresos que supusieron un 13 por 100 del total. En este sentido, el Tribunal de Cuentas concluye que «[l]os ingresos de naturaleza tributaria suponían el 52 por 100 del total de los ingresos del ejercicio en los ayuntamientos, procedentes en su mayor parte de los impuestos directos, especialmente el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y del conjunto de tasas municipales. Para los ayuntamientos de más de 1.000.000 de habitantes, los derechos procedentes del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana supusieron el 16 por 100 de sus ingresos tributarios» (p. 90).

En cuanto a otras magnitudes económico-patrimoniales, el informe advierte un resultado económico-patrimonial positivo. Si bien, el informe matiza que «[p]ese a estas cifras agregadas positivas, 133 entidades locales, desglosadas en un Área Metropolitana (la de Barcelona), 106 ayuntamientos, los más relevantes fueron los Murcia, Granada, Parla, Sagunto y Alcoy/Alcoi, seis mancomunidades y 20 EATIM, presentaron remanente de tesorería para gastos generales negativo en el ejercicio 2021. En el Anexo 7 se relacionan las entidades locales que registraron remanente de tesorería negativo en 2021» (p. 41). Sin embargo, destaca una disminución de los derechos de dudoso cobro para el ejercicio 2021 situándose en el 48 por 100 sobre los derechos reconocidos pendientes de cobro a 31 de diciembre de 2021 (p. 41). En este sentido, el informe incide en el hecho de que «[d]el análisis de los saldos de dudoso cobro resulta que un elevado porcentaje de los saldos de deudores de las entidades locales, el 48 por 100, tenían la consideración de dudoso cobro. Este porcentaje es estable en todos los ejercicios, en el ejercicio 2020 los saldos deudores de dudoso cobro representaban el 47 por 100 del total. En el conjunto de ayuntamientos sigue destacando el elevado importe del saldo de dudoso cobro, especialmente en los ayuntamientos de mayor dimensión. En el caso de los dos ayuntamientos con más de un millón de habitantes ven reducido su remanente total en un 56 por 100 así como los ayuntamientos de población comprendida entre 100.001 y 500.000 de habitantes que habían rendido la cuenta general de 2021, los cuales ven reducido dicho remanente en una media del 60» (p. 41).

Finalmente, debemos destacar que, a diferencia de los informes de años anteriores, se incluyen ocho recomendaciones (pp. 86-92). A este respecto, por ejemplo, se propone modificar la normativa para reducir los plazos de tramitación y aprobación de la cuenta general de las entidades locales, así como para homogeneizar los plazos de rendición de cuentas generales de las entidades locales al Tribunal de Cuentas y, en su caso, al órgano

equivalente de la comunidad autónoma. Asimismo, «[s]e recomienda adoptar las medidas oportunas para que el presupuesto de las entidades locales constituya un instrumento efectivo de planificación, gestión y control de la actividad económico-financiera de las entidades del sector público local, procurando su aprobación y liquidación dentro de los plazos previstos legalmente» (p. 88).

Por otro lado, se deben citar diversos informes relativos a la fiscalización de las entidades locales. Concretamente, entre otros, destacan el *Informe núm. 1.555, de 20 de diciembre de 2023, de fiscalización del cumplimiento de las entidades locales de las obligaciones de rendición de cuentas y remisión de información anual al Tribunal de Cuentas, ejercicio 2022*; el *Informe núm. 1.554, de 20 de diciembre de 2023, de fiscalización de las actuaciones realizadas por los ayuntamientos de municipios capitales de provincia en relación con las dotaciones económicas asignadas a los grupos municipales, ejercicio 2022*; el *Informe núm. 1.553, de 20 de diciembre de 2023, de fiscalización de los contratos adjudicados por las sociedades mercantiles municipales que gestionan el transporte colectivo urbano de viajeros en autobús, en los municipios con más de 300.000 habitantes, ejercicio 2021*; el *Informe núm. 1.552, de 20 de diciembre de 2023, de fiscalización del Plan de Reactivación económica y social, Diputación Suma+, de la Diputación Provincial de Badajoz, ejercicios 2020 a 2022*; el *Informe núm. 1.541, de 30 de noviembre de 2023, de fiscalización de la situación financiera de determinados ayuntamientos de municipios de más de 100.000 habitantes con un elevado nivel de endeudamiento en los ejercicios 2020 y 2021*; el *Informe núm. 1.539, de 26 de octubre de 2023, de fiscalización de seguimiento de las recomendaciones del Informe de fiscalización de la Mancomunidad de Los Alcores para la gestión de los residuos sólidos urbanos, ejercicios 2017 a 2019*; el *Informe núm. 1.529, de 27 de julio de 2023, de fiscalización del control municipal sobre la prestación de los servicios de limpieza viaria, recogida y tratamiento de residuos y mantenimiento de parques y jardines de los Ayuntamientos de municipios de población entre 50.000 y 100.000 habitantes de Comunidades Autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2021*, y el *Informe núm. 1.528, de 27 de julio de 2023, de fiscalización de los planes antifraude aprobados por las entidades locales que participan en la ejecución de las medidas del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*.

3.1.3. Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

En el ámbito de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, destaca la *Memoria de Actuaciones 2023 de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid*, aprobada por Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 31 de enero de 2024. En la misma, se recoge el Programa de Fiscalizaciones para el año 2023, agrupando las actuaciones fiscalizadoras en: obligatorias y/o generales, por iniciativa de la Cámara de Cuentas, solicitadas por la Asamblea de Madrid y pendientes del programa de 2022. En total, a lo largo del año 2023, se emitieron 14 informes, encontrándose en curso un total de 18 fiscalizaciones al término de este.

Resultan de especial interés, el *Informe de fiscalización de las Cuentas de las Corporaciones Locales, ejercicio 2021 y de las Cuentas de ejercicios anteriores rendidas fuera de plazo, así como del cumplimiento de la obligación de remisión de la información sobre los reparos por los órganos de intervención de las entidades locales para el ejercicio 2021*, aprobado mediante el *Acuerdo del Consejo de 31 de mayo de 2023*. Este informe tiene por objeto fijar y analizar las Cuentas Generales del ejercicio 2021 que han sido rendidas, dentro o fuera del plazo legal, en la Plataforma de Rendición Telemática de Cuentas de las Entidades Locales (PRTCEL). Por tanto, el mencionado informe trata de verificar el grado de cumplimiento de las normas y disposiciones aplicables a la formulación, aprobación y rendición de las cuentas generales y a la aprobación definitiva y liquidación del presupuesto. Además, pretende comprobar que las Cuentas Generales han sido presentadas de acuerdo con las instrucciones y los principios contables aplicables (*vid. supra*, en el ámbito estatal, el *Informe núm. 1.530, de 27 de julio de 2023, de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2021*).

El citado informe pone de relieve que, en el ejercicio 2021, la rendición de cuentas es muy similar a la del ejercicio 2020 (pp. 10-11, gráfico 1, *vid. Anuario de Derecho Municipal 2021*, p. 373). Concretamente, en el ejercicio 2021, un total de 153 entidades locales (ayuntamientos, mancomunidades y entidades locales menores, incluyendo los entes dependientes y los entes adscritos) presentaron su cuenta dentro del plazo establecido, además 49 entidades locales la presentaron fuera de plazo y 22 cuentas generales seguían pendientes de presentación a fecha de 31 de diciembre de 2022 (*vid. cuadro II.1, pp. 9-10*). Todo ello supone que un 68,30 por 100 del total de las entidades locales remitió la cuenta anual en el plazo previsto, lo que se traduce un ligero aumento respecto del ejercicio anterior, en el que ese porcentaje alcanzó el 67,77 por 100 (*vid. Anuario de Derecho Municipal 2019*, p. 373). Asimismo, a fecha de cierre para la elaboración del informe, la cifra de presentación se elevaba hasta el 90,18 por 100 respecto del 84,89 por 100 del ejercicio anterior.

En consecuencia, a fecha de cierre del informe, debe destacarse que, en el ejercicio 2021, se mantiene el nivel de rendición de la cuenta general de las entidades locales respecto de los ejercicios precedentes (conclusiones, pp. 108-109). En concreto, en términos generales, se debe tener en cuenta que «[l]a rendición de cuentas en relación con los ejercicios precedentes, ha pasado de 197 entes locales con cuentas rendidas en 2017, a 191 en 2018, a 201 en 2019, a 194 en 2020 y a 202 en 2021. Es decir, el número de entidades rendidas se va manteniendo en los últimos ejercicios entre el 85 y el 90 por 100 del total de entidades locales (subapartado II.1)» (p. 109).

En cuanto a los aspectos más relevantes del informe, se debe hacer mención de los resultados de la fiscalización de las cuentas generales del ejercicio 2021 (pp. 84 y ss.). En total, cinco ayuntamientos y una mancomunidad no aprobaron la cuenta general por el Pleno de la Corporación, un ayuntamiento no remitió el documento debidamente rubricado por el cuentadante o la persona autorizada y nueve ayuntamientos y dos mancomunidades no enviaron el certificado de aprobación de forma correcta. En cuanto al

presupuesto, a fecha 1 de enero de 2021, 128 ayuntamientos y 20 mancomunidades no tenían su presupuesto general aprobado, pues el mismo fue aprobado fuera de plazo (art. 169.2 TRLRHL).

Respecto de las incidencias en los documentos contables de las cuentas generales del ejercicio 2021, el informe las clasifica, como en ejercicios anteriores, en diversas tipologías (pp. 89-95). En primer lugar, respecto de las incidencias en el balance de situación y/o la cuenta de resultado económico-patrimonial, destaca la falta de coincidencia del activo total con el total del patrimonio neto y el pasivo, la existencia de partidas con signo contrario a la naturaleza de las mismas, la incoherencia entre algunos apartados del balance de situación y las cuentas del balance de comprobación y la ausencia generalizada de saldo relativo a la dotación de la amortización de inmovilizado inmaterial y material, así como del Patrimonio Público del Suelo. Asimismo, el informe apunta que sólo 68 ayuntamientos, 14 organismos autónomos y cinco mancomunidades reflejaban saldo en las cuentas de amortización acumulada (p. 90). Además, el informe incide en el hecho de que «[n]o todos los ayuntamientos realizan la oportuna dotación a la amortización de los bienes amortizables y, en consecuencia, el activo total está sobrevalorado en la medida en la que no está minorado por la depreciación que supone su utilización. Esta falta de dotación a la amortización redundaría también en el resultado económico-patrimonial, ya que implica un concepto de gasto que minoraría el resultado del ejercicio (subapartado IV.2)» (Conclusiones, p. 111).

En relación con las incidencias detectadas en el estado de cambios del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, se mencionan los errores en las sumas de los conceptos desglosados (es decir, el total no cuadra con las partidas desglosadas) y la falta de coincidencia de los datos con los contenidos en otros estados, balance de situación y cuenta de resultado económico patrimonial (p. 90).

Por otro lado, en relación con la liquidación y el resultado presupuestario, el informe expone que los importes de la liquidación presupuestaria no cuadran con los del estado de flujos de efectivo y con el balance y que, respecto del resultado presupuestario, existen desviaciones en los datos que figuran en este apartado respecto de los consignados en el apartado de «Gastos con financiación afectada» (p. 90). En cuanto a las incidencias en el remanente de tesorería, se destaca la falta de coherencia de los componentes del remanente de tesorería con las cuentas correspondientes del balance de comprobación, como consecuencia de la existencia de cuentas con saldos contrarios a su naturaleza (pp. 90-91). Además, 27 ayuntamientos tenían en sus cuentas un resultado presupuestario ajustado negativo (p. 111). Finalmente, respecto de las incidencias observadas en los distintos estados de la memoria, las mismas derivaban, en general, de incongruencias aritméticas de los saldos de los estados con los reflejados en la cuenta de resultado económico patrimonial, las liquidaciones presupuestarias y/o el balance de comprobación (pp. 92-95).

Además de los informes anteriormente analizados, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid ha emitido diversos informes relacionados con la fiscalización de

las entidades locales. En concreto, se deben mencionar el *Informe de la fiscalización de las tasas y precios públicos de los ayuntamientos de municipios de la Comunidad de Madrid de población comprendida entre 180.000 y 220.000 habitantes. Ejercicio 2021*, aprobado mediante el *Acuerdo del Consejo de 28 de diciembre de 2023*; el *Informe de fiscalización de los planes antifraude aprobados por las entidades locales de la Comunidad de Madrid que participen en la ejecución de las medidas del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, aprobado mediante el *Acuerdo del Consejo 30 de junio de 2023*; el *Informe de fiscalización del control interno de los ayuntamientos de la Comunidad de Madrid, ejercicios 2019 y 2020. Análisis del estado de las unidades de intervención y revisión de la muestra de acuerdos contrarios a reparos, omisiones de fiscalización y anomalías de ingresos para ayuntamientos con más de 20.000 habitantes*, aprobado mediante el *Acuerdo del Consejo de 30 de marzo de 2023*; y el *Informe de fiscalización de determinadas áreas del Ayuntamiento de Coslada y sus entidades dependientes. Ejercicio 2020*, aprobado mediante el *Acuerdo del Consejo de 28 de febrero de 2023*.

3.2. Responsabilidad contable

Junto a la labor fiscalizadora que acabamos de abordar, también es función del Tribunal de Cuentas «[e]l enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» [art. 2.º b) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas —LOTCu—]. Así, a continuación se examinarán tanto las sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como los recursos interpuestos contra las mismas que han sido resueltos por la Sala 3.ª del TS.

3.2.1. Tribunal Supremo

En este ámbito material, no ha habido ningún pronunciamiento judicial del TS que se refiriera directamente a la responsabilidad contable. Sin embargo, sí se ha de reseñar la *STS de 28 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:5524)*, indirectamente relacionada con este ámbito, en la que se resolvió el recurso de casación interpuesto por la Autoridad Portuaria de A Coruña contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El origen del pleito se encuentra en una solicitud de información a la Autoridad Portuaria de A Coruña, al amparo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, referente a la actuación de la empresa Dragados. Ante la falta de respuesta, se formuló escrito de reclamación ante el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, que dictó resolución en la que estimó las reclamaciones presentadas. Ante esto, la Autoridad Portuaria de A Coruña interpuso recurso contencioso administrativo, que desestimó el Juzgado Central

de lo Contencioso-Administrativo. Frente a esta sentencia, se interpuso el recurso de apelación que también fue desestimado y cuya sentencia dio origen al presente recurso de casación.

Tras lo anterior, se dictó un auto por el que se apreció que la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que presentaba este asunto consistía en determinar si la existencia de «normativa procesal que regula la petición y solicitud de prueba documental en los procedimientos judiciales supone un obstáculo para la aplicación de la Ley de Transparencia en relación con documentos solicitados a una Administración por el interesado y parte procesal en un procedimiento judicial, con la finalidad de aportados a dicho proceso en defensa de sus pretensiones contra dicha Administración». El citado auto consideró igualmente de interés casacional, en caso de que la respuesta a la cuestión anterior fuera negativa, «interpretar el límite del derecho de acceso a la información contemplado en el art. 14.1.f) de la Ley de Transparencia, en relación con solicitudes de información cuya finalidad es su aportación a procesos abiertos contra la Administración a la que se solicita la información».

En su argumentación, la recurrente parte del que considera un hecho no controvertido en el presente procedimiento: que el interés del solicitante en acceder a la información interesada es la utilización de la información y documentación que se le facilite en un procedimiento de responsabilidad por alcance, seguido ante la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, en el que intervenía como parte, frente a la Autoridad Portuaria de A Coruña o al personal que está siendo sometido a enjuiciamiento. Sin embargo, el TS, al igual que había ocurrido en las instancias anteriores, entiende que no se puede considerar como un hecho no controvertido, al no haber sido debidamente acreditado, que el propósito del solicitante de la información fuera el de aportarla al procedimiento seguido ante el Tribunal de Cuentas.

En definitiva, se fija el siguiente criterio por parte de la Sala: la existencia de la «normativa procesal que regula la petición y presentación de la prueba documental en un procedimiento judicial, como los arts. 56 LJCA y 286 LEC, no constituye por si sola ningún obstáculo para la aplicación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno en relación con la solicitud por el interesado de acceso a la información pública a una Administración, con la finalidad de aportarla a un procedimiento en defensa de sus pretensiones contra dicha Administración, todo ello sin perjuicio, naturalmente, de las causas de inadmisión y límites al derecho de acceso que contempla la citada Ley 19/2013».

De acuerdo con los anteriores razonamientos, se desestimó el recurso de casación, sin imposición de costas.

3.2.2. *Tribunal de Cuentas*

En cuanto a la actividad de enjuiciamiento contable que desempeña el Tribunal de Cuentas, en primer lugar se ha de mencionar la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribu-*

nal de Cuentas de 1 de marzo de 2023, rec. 30/2022, que resolvió el recurso de apelación formulado por el Ministerio Fiscal y un empleado del Patronato Municipal de Deportes de Torremolinos (Málaga), interpuesto contra la sentencia dictada por la sección de enjuiciamiento en la que se estimó la responsabilidad contable por alcance del ahora apelante.

Los hechos que dieron lugar a la declaración de responsabilidad se resumen en la realización, como encargado de la recaudación del citado patronato, de un alto número de devoluciones de cuotas sin que constara la justificación de estas y sin seguir procedimiento administrativo alguno. De hecho, consta que los servicios relativos a las mencionadas devoluciones fueron efectivamente prestados.

La fiscalía funda su recurso en la existencia, a su juicio, de un alcance continuado en los fondos públicos, que implicaría rechazar la prescripción de determinados hechos que fue declarada en la instancia. Subsidiariamente, también se solicita que debiera estimarse la prejudicialidad penal, habida cuenta de que los hechos son objeto de conocimiento por la jurisdicción penal. A este respecto, la Sala no comparte el criterio adoptado por el órgano de primera instancia, al resolver sobre la prescripción de las responsabilidades contables objeto de enjuiciamiento por el mismo, sin haber contado con un previo pronunciamiento penal. Teniendo en cuenta que el art. 17.2 LOTCu excluye la competencia de la jurisdicción contable para conocer de las cuestiones prejudiciales penales que constituyan «elemento previo necesario para la declaración de la responsabilidad contable», la sentencia recurrida al excluir la prejudicialidad incurre en el error de primar un elemento procedimental sobre un elemento sustantivo —el régimen de prescripción— y, por tanto, de existencia de responsabilidad contable. En este sentido, la sentencia objeto de este recurso de apelación ha declarado prescritos unos hechos por los que también se tramitan, en vía jurisdiccional penal, diligencias previas y tales hechos son determinantes de un régimen de prescripción que habría llevado a no declarar prescrita la responsabilidad contable como ha proclamado la sentencia de instancia. Asimismo, al no existir una resolución penal firme que se pronuncie al respecto, es requisito inherente a la aplicación del apartado cuarto de la disposición adicional tercera de la LFTCu la suspensión del procedimiento por prejudicialidad penal, ya que la suspensión constituye el único modo de poder confirmar y asegurar que un hecho «que ofrezca apariencia de delito [...] perseguible de oficio», pueda ser, en su caso, por quien tiene jurisdicción y competencia para ello, declarado «constitutivo de delito» de manera formal y efectiva.

En consecuencia, se estimó el recurso de apelación interpuesto, se declaró la existencia de una cuestión prejudicial penal y, por tanto, no se entró a conocer de los demás motivos aducidos en los recursos, por no haber lugar a verificar pronunciamiento alguno sobre ellos. En su virtud, se revocó la resolución recurrida, debiendo suspenderse el procedimiento por prejudicialidad penal hasta tanto se acredite que la causa penal ha terminado por resolución firme o se pudiera encontrar paralizada por motivos que impidan su normal continuación, sin imposición de costas.

Igualmente, se ha de dar noticia de la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 22 de marzo de 2023, rec. 36/2022*, que resolvió el recurso de apelación formulado por un particular contra la sentencia dictada por la consejera de cuentas en la que se estimó parcialmente la demanda presentada por el Ministerio Fiscal, que declaró la responsabilidad contable directa por alcance en los fondos de una sociedad municipal del Consejo Comarcal de El Barcelonés, tras el otorgamiento de una indemnización a una trabajadora ausente de justificación.

En síntesis, el apelante, que había sido gerente y consejero delegado de la mencionada sociedad municipal, en primer lugar fundamenta su pretensión en que la sociedad era de naturaleza privada y no se sometía a la contabilidad pública. En este sentido, la Sala recuerda su constante criterio sobre la competencia de la jurisdicción contable para enjuiciar la posible existencia de responsabilidad de las sociedades mercantiles de ámbito local, dejándose establecido que el Tribunal de Cuentas no fiscaliza y enjuicia a las personas y entidades sometidas al Derecho público, sino a las personas y entidades que manejen bienes, caudales o efectos públicos, sean estas personas públicas o privadas y ya estén sometidas en el ejercicio de su actividad al Derecho público o al Derecho privado. Así, «el factor determinante de la competencia del Tribunal de Cuentas no es la naturaleza de la persona o entidad fiscalizada o enjuiciada o la rama del Derecho por la que se rijan, sino la naturaleza de los bienes, caudales o efectos que recaude, intervenga, administre, custodie, maneje o utilice dicha persona. Dado que en el presente caso nos encontramos ante una sociedad mercantil en la que su capital está constituido íntegramente por fondos públicos —según se ha encargado de precisar la propia parte recurrente—, conforme a la línea doctrinal que se acaba de exponer, resulta indubitada la jurisdicción y competencia de este Tribunal de Cuentas para conocer del caso sometido a su enjuiciamiento» (FD 6.º).

A continuación, el apelante aduce una equivocada apreciación de la prueba en la instancia, que rechaza la Sala al entender que la valoración de la prueba y las conclusiones alcanzadas por el órgano *a quo* son correctas. Asimismo, contra lo pretendido por el apelante, entiende que se dan cita los requisitos necesarios para la declaración de responsabilidad contable, a saber: menoscabo económico de fondos públicos; acción u omisión atribuible a una persona que tenga la condición de cuentadante; concurrencia del elemento subjetivo (dolo o culpa) y el necesario nexo causal.

En virtud de lo anterior, se desestimó el recurso interpuesto y se impusieron al recurrente las costas causadas en la segunda instancia.

Asimismo, se ha de reseñar la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 31 de mayo de 2023, rec. 29/2022*, que resolvió el recurso de apelación interpuesto por la que fuera directora del negociado de administración de la Empresa Municipal de Transportes de Valencia, S. A. U., contra la sentencia de instancia en la que fue declarada responsable contable directa por alcance en los fondos de la empresa señalada.

Los hechos que dieron lugar a la condena fueron la remisión, sin informar a sus superiores, de documentos que permitieron la falsificación de firmas y órdenes de pago

con la consecuencia de la realización de ocho transferencias de elevada cuantía a una cuenta en Hong Kong, a nombre de sociedades desconocidas para la citada empresa.

En cuanto a los concretos motivos del recurso, la apelante alega la concurrencia de la excepción procesal de falta de legitimación pasiva. Sin embargo, la Sala mantiene el criterio expresado por el consejero de cuentas, en el sentido de que, independientemente del carácter de la trabajadora, la condenada intervenía en la disposición de los depósitos de la entidad y realizaba tareas comprendidas, sin lugar a duda, en la administración y gestión de efectos y caudales públicos, convirtiéndola en cuentadante de estos. A continuación, contra las pretensiones del apelante, también confirma la Sala la corrección de la valoración de las pruebas y la motivación expuesta, así como en la suficiente justificación que se realizó en la instancia en relación con los elementos configuradores de la responsabilidad contable.

En virtud de lo anterior, se desestimó el recurso de apelación interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

Se ha de advertir de la formulación de un voto particular disidente, que se funda en la discrepancia acerca de la condición de cuentadante de la demandada. En síntesis, la consejera que firma el voto entiende que, de acuerdo con la doctrina del TS y del propio Tribunal de Cuentas al respecto, la condenada no puede ser considerada como gestora de fondos públicos ya que su labor consistía en la preparación de la documentación necesaria para realizar la transferencia bancaria que, sin embargo, no autorizaba ella. Esto es, llevaba a cabo una labor administrativa más o menos cualificada relacionada con la documentación y su preparación, lo que es muy diferente a una labor de disposición y de administración de fondos o caudales. Asimismo, considera que hubo un engaño que ocasionó el error de la demandada que, a juicio de la consejera discrepante, tampoco puede ser considerado como la causa eficiente del daño. En consecuencia, sostiene que la apelante carece de legitimación pasiva al no ostentar la condición de cuentadante y que, aun cuando lo fuera, no hay relación de causalidad porque el resultado no es imputable a su conducta, por lo que habría procedido la estimación del recurso de apelación interpuesto.

Igualmente, merece también ser comentada la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 12 de julio de 2023, rec. 39/2022*, que resolvió el recurso de apelación formulado por los que fueran alcalde e interventor del Ayuntamiento de Guaro (Málaga), interpuesto contra la sentencia dictada por la consejera de cuentas en la que se declaró su responsabilidad contable directa en relación con los intereses devengados por la devolución de determinadas cantidades, como consecuencia de la inexecución de un convenio urbanístico.

En cuanto a los argumentos de los recurrentes, uno de los principales se refiere a la posible incongruencia de la sentencia de instancia. En particular, consideran que la resolución impugnada, al cifrar el principal del alcance en los intereses generados como consecuencia de no haberse devuelto a las sociedades los aprovechamientos del convenio urbanístico cuando fueron solicitados, incurre en incongruencia, porque:

a) resuelve fuera del límite de las pretensiones de las partes, y b) no ha sido objeto de debate procesal la fundamentación jurídica que establece la sentencia, en virtud de la cual «los intereses se han generado por no haber procedido a la devolución de las cantidades cuando fue solicitado por las mercantiles». Por su parte, la Sala estima este argumento toda vez que, para condenar al pago de los intereses generados desde que las sociedades urbanísticas solicitaron la devolución de las cantidades anticipadas en virtud del convenio suscrito, hubiera sido preciso que la resolución apelada condenara al principal del alcance y a los intereses de este en concordancia con lo solicitado en las respectivas demandas. La resolución recurrida, al condenar al pago de los intereses que las sociedades habían solicitado en la demanda ejecutiva presentada en la vía contencioso-administrativa, introdujo un hecho nuevo, porque la apertura de la vía contencioso-administrativa, base de la condena por alcance de la sentencia recurrida, figura en la demanda presentada por el Ayuntamiento de Guaro únicamente como un elemento del que derivar el *dies a quo* del plazo de la prescripción. Así, a juicio de la Sala, la condena al pago de los intereses solicitados en la demanda ejecutiva presentada por las sociedades en la vía contencioso-administrativa infringió el principio de contradicción, modificó los términos del debate procesal, y produjo indefensión a los demandados, que no tuvieron conocimiento del alcance de la controversia y no pudieron actuar adecuadamente en defensa de sus intereses.

En consecuencia, se estimaron los recursos de apelación interpuestos, de modo que se desestimaron las demandas de responsabilidad contable por alcance, sin imposición de costas.

Asimismo, cumple referirse a la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 11 de julio de 2023, rec. 2/2023*, que resolvió el recurso de apelación formulado por el que fuera tesorero del Ayuntamiento de La Oliva (Las Palmas), interpuesto contra la sentencia dictada por la consejera de cuentas en la que se declaró su responsabilidad contable directa en relación con la defectuosa llevanza de la contabilidad del municipio.

Frente a la argumentación del recurrente, la Sala recuerda la doctrina según la cual, la técnica de reproducir las alegaciones realizadas en la instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable y permitiría rechazar, sin más, el planteamiento de la parte apelante, según ha sostenido el TS y así lo ha mantenido la Sala de Justicia. No obstante, da pormenorizada respuesta a cada una de las alegaciones relativas a la defectuosa apreciación de la prueba realizada en la instancia, así como a la posible situación de indefensión vivida. Todos los reproches son rechazados salvo el último, relativo a la condena en costas en la instancia. En efecto, dado que la sentencia de primera instancia había cifrado el principal del alcance ocasionado en el Ayuntamiento de La Oliva en menos de la mitad de la cantidad en la que lo cifraban los demandantes, resulta incontrovertible que las demandas del Ayuntamiento de La Oliva y del Ministerio Fiscal fueron estimadas parcialmente, y que el demandado no vio rechazadas todas sus pretensiones de oposición a dichas demandas, ya que finalmente vino obligado a soportar una sentencia de condena, pero por un importe económico sensiblemente inferior (menos

de la mitad) a lo solicitado por ambos demandantes. En definitiva, debe concluirse que, en relación con las costas de la primera instancia, no resultaría de aplicación el criterio del vencimiento que se regula en el art. 394.1 LEC. Por el contrario, habiendo sido estimadas parcialmente las demandas del Ayuntamiento de La Oliva y del Ministerio Fiscal por la consejera de instancia, procede que, de acuerdo con lo previsto en el art. 394.2 LEC, cada parte abone las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, al no apreciarse que haya litigado con temeridad ninguna de ellas.

En su virtud, se estimó parcialmente el recurso de apelación interpuesto, de modo que se corrigió la sentencia de instancia en lo referido a la condena en costas, liberando al recurrente del pago de estas.

Del mismo modo, se debe dar noticia de la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 11 de julio de 2023, rec. 5/2023*, que resolvió el recurso de apelación formulado por la que fuera alcaldesa del Ayuntamiento de La Taha-Pitres (Granada), interpuesto contra la sentencia dictada por la sección de enjuiciamiento en la que se declaró su responsabilidad contable directa, así como del secretario-interventor del municipio.

Los hechos que dieron lugar a la declaración de la responsabilidad fueron la renovación de determinadas pólizas de créditos, contraviniendo la normativa presupuestaria. En síntesis, la Sala, tras recordar la naturaleza y límites procesales del recurso de apelación, aborda el primer argumento de la recurrente, consistente en la pretendida infracción de los arts. 18 LOTCu y 49.3 LFTCu. Esta infracción es rechazada por la Sala en aplicación tanto de la doctrina del TC, como la de la Sala de Justicia, en relación con la compatibilidad de jurisdicciones, manteniendo la competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas para conocer de la responsabilidad civil cuando los hechos delictivos son también constitutivos de responsabilidad contable.

Acto seguido, respecto a la alegación de *mutatio libelli* realizada por el Ministerio Fiscal para oponerse al recurso de apelación, se atiende a la doctrina reiterada del TS distinguiendo entre lo que es una mera argumentación jurídica nueva, para desde ella efectuar la crítica a la sentencia apelada, y lo que auténticamente es una cuestión nueva y que, como tal, cambia cualitativamente la pretensión y que debe llevar a su inadmisión y en este supuesto no concurre. Posteriormente, en lo tocante a la alegación relativa al error en la valoración de la prueba, se desestima el motivo de apelación, aplicando la doctrina jurisprudencial establecida por el TC y por el TS. Por último, la Sala analiza sistemáticamente la existencia de los requisitos concurrentes en la apreciación de responsabilidad contable por alcance, particularmente los daños derivados de la conducta antijurídica y culposa de los demandados, producidos por unas operaciones de crédito al margen de la legalidad material y formal que era exigible, sin control por los órganos de supervisión competentes.

En consecuencia, se desestimó el recurso interpuesto así como la solicitud de subsanación y complemento de la sentencia de instancia, sin imposición de costas a ninguna de las partes.

Cabe referirse también a la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 12 de julio de 2023, rec. 11/2023*, que resolvió el recurso de apelación formulado el Ministerio Fiscal, interpuesto contra la sentencia dictada por la sección de enjuiciamiento en la que se desestimó la responsabilidad contable directa de los que fueran alcaldesa y secretario-interventor del Ayuntamiento de Canyelles (Barcelona).

Los hechos que dieron lugar a la declaración del alcance fueron la percepción de determinadas indemnizaciones por asistencia a actos/órganos, cuya legalidad había sido puesta en duda. En la sentencia de instancia estas retribuciones por asistencia a reuniones fueron dadas por probadas y correctas. Sin embargo, la Fiscalía funda su recurso en una doble argumentación: i) infracción de las reglas sobre distribución de la carga de la prueba, y ii) cuestionamiento de la valoración judicial de la prueba llevada a cabo en la instancia.

En cuanto a lo primero, la Sala recuerda que el *onus probandi* debe distinguirse de la valoración probatoria, esto es, de la actividad judicial en búsqueda del convencimiento o del rechazo de un medio probatorio aplicando el sistema de valoración libre o tasado establecido por el legislador. Así pues, contrariamente a lo pretendido por el Ministerio Fiscal, la Sala aprecia que en el caso de autos no hay ausencia de prueba suficiente sobre los hechos controvertidos, sino que, tras la correspondiente valoración de los medios de prueba practicados, la sentencia ha declarado que aquellos han quedado demostrados, por lo que carece de sentido denunciar un deficiente reparto de la carga de la prueba. En efecto, si se declara probada en la sentencia la celebración de las reuniones del denominado equipo de gobierno, no es posible aplicar al presente recurso, por contradictorio, la vulneración del art. 217 LEC.

En cuanto a lo segundo, considera la Fiscalía que la parcialidad y falta de idoneidad de la prueba documental y la testifical, al estar groseramente articuladas, deberían haberse reputado, de oficio, de nulo valor probatorio desde la sana crítica por la sentencia recurrida, y que su impugnación y la tacha de los testigos resultarían ociosas, pues, según alega, lo notorio, por definición, estaría exento de prueba. Sin embargo, la Sala sostiene que las alegaciones referidas por el Ministerio Fiscal sobre el error en la valoración de la prueba respecto a la veracidad de la celebración de las reuniones del equipo de gobierno del Ayuntamiento de Canyelles tampoco pueden ser estimadas, cuando en el caso de autos el recurrente no ha aportado medios de prueba que desvirtúen tal valoración o acrediten error patente en la misma, y además se encuentra amparada en la lógica, ciencia y experiencia del juzgador de primera instancia, esto es, en la sana crítica o lógica deductiva en que se debe fundar la sentencia, conforme al test de racionalidad que exige el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, y la consecuente valoración y motivación conforme al art. 120.3 CE y al art. 218.2 LEC.

En consecuencia, se desestimó el recurso de apelación interpuesto, sin imposición de costas a ninguna de las partes.

Por último, se debe reseñar la *Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 2 de noviembre de 2023, rec. 17/2023*, que resolvió el recurso de apelación formulado

por el que fuera interventor de una mancomunidad barcelonesa, interpuesto contra la sentencia dictada por la sección de enjuiciamiento en la que se le declaró responsable contable directo del alcance provocado en los fondos de la entidad local.

La sentencia de instancia consideró que el interventor de la mancomunidad, responsable de la fiscalización e intervención de la gestión económico-financiera y presupuestaria de la entidad, intervino de conformidad todos los pagos realizados por asistencias a las reuniones de las juntas de presidencia: tanto los que contaban con soporte documental justificativo, como aquellos otros que carecían de él, a los que no opuso reparo alguno, incumpliendo así los arts. 214 y ss. TRLHL.

La Sala comienza recordando que el recurso de apelación, como recurso ordinario, permite al tribunal de apelación la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes, como del órgano juzgador de instancia, y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y del límite de las pretensiones de las partes.

Así, en primer lugar se refiere al primer argumento del recurrente, en el que manifiesta que no consta debidamente acreditado en autos que pueda darse por bueno el cálculo contenido en la sentencia recurrida que determina que se abonó a la presidenta de la mancomunidad, por asistencias a juntas de presidencia no justificadas, el importe al que se contrae el alcance a los fondos públicos producido. Sin embargo, la Sala de Justicia, una vez examinada la sentencia de instancia así como la documentación obrante en las actuaciones, no puede compartir los argumentos alegados por el recurrente, ya que consta debidamente incorporado en autos el informe del interventor sobre las liquidaciones provisionales mensuales efectuadas a la entonces presidenta de la mancomunidad, en el que se pone de manifiesto el abono de determinadas cantidades sin ninguna justificación. El contenido del informe fue reflejado por la instructora en su acta de liquidación provisional y valorados por el consejero de instancia con arreglo a la sana crítica, en el conjunto de la prueba practicada.

En el segundo motivo del recurso, la parte apelante denuncia error en la valoración de la prueba practicada por el juzgador de instancia, al establecer que el interventor confeccionaba los decretos que ordenaban el pago de retribuciones. Sin embargo, la Sala no admite este argumento, al entender que el recurrente incurre en el error de identificar el término «conformar» con el de «confeccionar». Así, se sostiene que en ningún momento en la sentencia de instancia se han atribuido al interventor funciones de realización o de confección de los decretos, sino de conformación de estos, es decir de verificación, fiscalización e intervención de los documentos que validaron el pago de los mismos. Por consiguiente, no ha existido error en la valoración de la prueba.

En el tercer motivo se alega la inexistencia del requisito exigible de dolo o negligencia grave del recurrente en orden a declararle responsable contable directo del daño económico ocasionado a los fondos públicos. Frente a este argumento, la Sala recuerda

que intervino de conformidad todos los pagos realizados por asistencias a las reuniones de las juntas de presidencia, tanto los que contaban con soporte documental justificado como los que carecían de él, a los que no puso reparo alguno, lo que generó una apariencia de legalidad para el ordenador de pagos que dio lugar a que se realizaran unos pagos que no contaban con la justificación adecuada, lo que produjo una salida de fondos sin justificar y con ella, un menoscabo efectivo, individualizado y evaluable económicamente en los fondos públicos de la mancomunidad. Constatándose, de esta manera, que el recurrente no actuó con la diligencia que le era exigible como gestor de los fondos públicos, en sentido jurídico-contable y que tampoco adoptó las medidas de control correspondientes a la función que venía desarrollando, en aplicación del estatuto jurídico que imponía su obligación de control interno de los fondos de la entidad pública.

Por último, con carácter subsidiario, la parte apelante impugna la sentencia de instancia por apreciar su incongruencia respecto a las pretensiones que realizó la parte demandante —Ministerio Fiscal—. Sin embargo, la Sala también rechaza este argumento a al concluir que el consejero de instancia ha condenado parcialmente al apelante con absoluta sujeción a las reglas de exhaustividad y congruencia que deben presidir las sentencias en juicios que tienen por objeto la depuración de responsabilidades contables por alcance a los fondos públicos, ateniéndose siempre a las distintas pretensiones de las partes, valorando correctamente el acervo probatorio aportado al proceso, con arreglo a postulados de imparcialidad y de sana crítica, procediendo a dictar su resolución parcialmente estimatoria de la demanda interpuesta, con arreglo a las normas procesales oportunas. En consecuencia, la sentencia impugnada no incurrió ni en incongruencia *ultra petita*, ni en incongruencia *extra petita*, pues no concedió más de lo pedido ni cosa distinta de lo solicitado.

En su virtud, la Sala entiende que el recurso debe desestimarse, con expresa imposición de las costas de la instancia al recurrente.

3.3. Novedades doctrinales

En cuanto a cuestiones generales referidas al *control externo*, se pueden reseñar los siguientes trabajos: J. AGUDO GONZÁLEZ, *El sistema de control económico-financiero de subvenciones*, Iustel, Madrid, 2023; S. BARRIO CARVAJAL, «Una aproximación práctica a una auditoría operativa», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 82, 2023, pp. 26-43; F. BLANCO SILVA, «La auditoría técnica como elemento de control externo de las administraciones públicas como avance de la auditoría operativa», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 81, 2023, pp. 62-73; J. M. CORDERO APARICIO, «Resiliencia *vs.* Eficiencia en el ámbito del control del gasto público», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 81, 2023, pp. 74-91; R. FERNÁNDEZ LLERA y S. REGO VILAR, «Órganos de control externo autonómicos y ejecución de fondos europeos: retos

en el periodo de programación 2021-2027», en J. HERNÁNDEZ MORENO y C. ARES CASTRO-CONDE (coords.), *Gobernanza y Administraciones territoriales para la próxima generación*, INAP, Madrid, 2023, pp. 165-200; J. M. LOZANO ALMANSA, J. M. FLÓREZ PARRA y A. M. LÓPEZ HERNÁNDEZ, «Auditoría pública y nuevas tecnologías de la información: una revisión sistemática de la literatura, primera parte (tendencias, metodologías y ámbitos geográficos)», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 82, 2023, pp. 88-103; E. ORELLANA HIDALGO y N. SALGUERO CARRETERO, «Aplicación práctica y principales dificultades de las auditorías operativas con enfoque evaluador», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 81, 2023, pp. 48-61; S. REGO VILAR, «El control interno local ante el espejo: reflexiones desde el control externo», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 82, 2023, pp. 104-115; D. SÁNCHEZ TOLEDANO, D. CARRASCO DÍAZ, J. SÁNCHEZ TOLEDANO e I. M.^a ÁLVAREZ JIMÉNEZ, «La contabilidad analítica y la transparencia en las entidades locales. Elementos esenciales para la delimitación del contenido de las memorias económicas recogidas en la Ley reguladora de las haciendas locales», *Revista Española de Control Externo*, núm. 73, 2023, pp. 116-137; B. SESMA SÁNCHEZ, «La depuración de la contratación administrativa irregular: cauces y efectos», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 81, 2023, pp. 134-153.

En lo que se refiere a la específica *función de fiscalización*, se ha de dar cuenta de las siguientes publicaciones: F. AGUAYO SERRANO, «Reducción de complejidad en la fiscalización plena —para asimilarla a la fiscalización limitada— y resolver su computación», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 3, 2023; D. CABEZUELO VALENCIA, «Ayuntamientos. Fiscalización relativa a la organización y los resultados del Control Interno, así como a las actuaciones de Control Financiero de los ayuntamientos, ejercicio 2020», *La Administración Práctica: Enciclopedia de Administración Municipal*, núm. 3, 2023, pp. 173-180; S. GARCÍA MARTÍNEZ y S. SILVESTRE DELGADO, «Las relaciones entre las secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas desde el punto de vista del control externo», *Revista Española de Control Externo*, núm. 73, 2023, pp. 64-85; D. GARCÍA DEL POZO, «Fortaleciendo la fiscalización de las fundaciones públicas. *Flash audit* y supervisión continua», *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 82, 2023, pp. 12-25; S. SALVAT MIRÓ y C. CASELLAS CANELA, «Las observaciones en los informes de fiscalización de requisitos básicos. Su utilización por el control permanente explicación de un modelo de gestión», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. extra 4, 2023.

En el ámbito particular de la *responsabilidad contable*, se ha de dar noticia de la publicación de los siguientes trabajos: I. SANTAPAU MARTÍ, «¿Qué responsabilidades tiene un funcionario que se apropió de ingresos en concepto de tasa municipal?», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 2, 2023; M. A. TORRES MORATO, «La responsabilidad conta-

ble», *Revista Española de Control Externo*, núm. 73, 2023, pp. 10-47; M. B. VILLAVERDE GÓMEZ, «Cuestiones en torno a la *mutatio libelli* y una referencia a la suspensión de plazos judiciales y administrativos tras la declaración del estado de alarma», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 197, 2023, pp. 259-278; *id.*, «Cuestiones en torno al amparo normativo del abono de retribuciones laborales o indemnizaciones por razón de servicio», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 198, 2023, pp. 253-273; *id.*, «La participación de terceros e incidencia en el concepto de responsabilidad contable», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 199, 2023, pp. 231-246; *id.*, «Sobre el menoscabo a los fondos públicos: su relación con el inicio del plazo de prescripción y la congruencia en el fallo de la sentencia», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 200, 2023, pp. 273-290.

