

3.5 Estudio doctrinal. La contratación irregular en el sector público como supuesto de responsabilidad contable

3.5.1 INTRODUCCIÓN

Existe unanimidad en la doctrina sobre la relevancia y trascendencia de la contratación en el sector público, con independencia del punto de vista que se adopte en el estudio de la materia.

El informe sobre análisis de la contratación pública en España, elaborado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de fecha 5 de febrero de 2015, evidencia que nos encontramos ante el ámbito más importante de actuación económica de las diferentes Administraciones Públicas, con incidencia clave en los procesos productivos, en la competencia y en los fenómenos de corrupción.

El citado informe indica que: «En términos cuantitativos, la contratación pública en los países desarrollados excede del 15% del Producto Interior Bruto (PIB), situándose en el caso español en aproximadamente el 18,5% del PIB. Es decir, alrededor de 194.000 millones de euros anuales o más de 4.100 euros anuales per cápita. Cualitativamente, la sanidad, la educación, la justicia, la seguridad pública, el transporte y prácticamente cualquier otro aspecto de la realidad económica diaria se ve afectado profundamente por qué, cómo, cuánto, cuándo y por quién se aprovisiona de bienes y servicios el sector público, en todas sus dimensiones territoriales y formas jurídicas».

En términos de gasto, prosigue el referido informe, «Se estima que en ausencia de presión concurrencial se pueden originar desviaciones medias, al alza, del 25% del presupuesto de la contratación pública. En España, a nivel agregado, esto podría implicar hasta un 4,6% del PIB anual, aproximadamente 47.500 millones de euros/año».

La contratación pública representa el 40 % del gasto público.

En este sentido, la Decisión (UE) 2017/1984 del Consejo, de 8 de agosto de 2016, por la que formula una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a una reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo, establece en su artículo 1.6 que «España establecerá un marco coherente que garantice la transparencia y la coordinación de la política de contratación pública de todas las entidades y autoridades de contratación a fin de garantizar la eficiencia económica y una elevada competencia. Dicho marco debe incluir mecanismos adecuados de control a priori y a posteriori para la contratación pública a fin de garantizar la eficiencia y el cumplimiento de la normativa».

La incidencia de la contratación no se limita al equilibrio presupuestario, sino que extiende sus efectos a la problemática que entraña su regulación jurídica y al amplio fenómeno de la corrupción, lo que implica una afectación grave del sistema institucional y de los partidos políticos¹⁶.

El artículo 1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP), consagra el principio de integridad. Dicho texto legal habla de corrupción, delito, colusión y prácticas ilegales en los artículos 64, 69.2, 150, 226.4, 326, 332.1, 332.6 y 7, y 332.2.^a

El preámbulo de la LCSP indica que «dentro del Libro I se introduce una norma especial relativa a la lucha contra la corrupción y prevención de los conflictos de intereses, mediante la cual se impone a los órganos de contratación la obligación de tomar medidas adecuadas para luchar contra el fraude, el favoritismo y la corrupción, y prevenir, detectar y solucionar de modo efectivo los conflictos de intereses que puedan surgir en los procedimientos de licitación. En línea con las medidas para luchar contra la corrupción, se hace una nueva regulación de las prohibiciones de contratar que aumenta los casos de prohibición modificando la competencia, el procedimiento y los efectos de una declaración de este tipo, al tiempo que transpone las denominadas por las Directivas Comunitarias como «medidas de autocorrección», de manera que determinadas prohibiciones de contratar bien no se declararán o bien no se aplicarán, según el caso, cuando la empresa hubiera adoptado medidas de cumplimiento destinadas a reparar los daños causados por su conducta ilícita, en las condiciones que se regulan en esta Ley».

En el libro IV se regulan tres órganos colegiados a nivel estatal con el doble objetivo de dar cumplimiento a las obligaciones de gobernanza, que establecen las Directivas Comunitarias, y de combatir las irregularidades en la aplicación de la legislación sobre contratación pública.

Así, tenemos la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado, designada como punto de referencia para la cooperación con

¹⁶ Según indica Martínez Fernández, José Manuel, la contratación es el ámbito de la gestión pública más vulnerable a la corrupción. «Además del enorme coste directo económico, la corrupción tiene al menos otros tres tipos de costes: la deslegitimación del poder político; las dificultades burocráticas para emprender un negocio; y la pérdida de competitividad de las empresas».

Integridad y estrategia como objetivos básicos de la contratación pública. De la potestad a la obligación. Revista de Estudios Locales. Cunal. N.º 205. Monográfico 2017: La nueva Ley de Contratos del Sector Público. Página 21.

la Comisión Europea. Se le atribuye la obligación de remitir los informes que establecen las Directivas Comunitarias. Asimismo, continúa siendo el órgano específico de regulación y consulta en materia de contratación pública del sector público estatal.

Se crea, en el seno de la Junta Consultiva, el denominado Comité de Cooperación en materia de contratación pública, a fin de articular un espacio de coordinación y cooperación en áreas de acción común con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, así como para elaborar la propuesta de Estrategia Nacional de Contratación Pública.

Igualmente, se constituye la Oficina de Supervisión de la Contratación, también a nivel estatal, con plena independencia orgánica y funcional, integrada por un Presidente y cuatro vocales que gozan de la condición de independientes e inamovibles, que debe rendir cuentas anualmente a las Cortes Generales y al Tribunal de Cuentas sobre sus actuaciones.

La Oficina está facultada para dar traslado a la Fiscalía u órganos judiciales o administrativos competentes de hechos de los que tenga conocimiento y sean constitutivos de delito o infracción. Es el órgano competente para la aprobación de la citada Estrategia Nacional.

Por otra parte, debe indicarse que el control de la contratación se enmarca en el control del gasto público. En palabras de Porras Gómez¹⁷, «El control del gasto público ha constituido históricamente una expresión de la soberanía popular, permitiendo a la sociedad ejercer su control sobre una dimensión central del poder político. De ahí su significación en la historia del Estado constitucional y su configuración como un requisito indispensable para la propia existencia de un Estado de Derecho, adquiriendo una particular relevancia en el Estado social contemporáneo».

3.5.2 IRREGULARIDADES EN LA CONTRATACIÓN Y RESPONSABILIDAD CONTABLE

De acuerdo con Cubillo Rodríguez¹⁸, la responsabilidad contable tiene su origen en una gestión ilegal y dolosa o gravemente negligente de fondos públicos, lo que genera una obligación de indemnizar los daños y perjuicios.

¹⁷ Porras Gómez, Antonio Martín. *La Gobernanza Multinivel del Gasto Público Europeo*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, página 27.

¹⁸ Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público*. Revista Española de Control Externo n.º 30. Año 2008.

Según afirma la sentencia de la Sala de Justicia del TCu 12/2016, de 27 de septiembre, la existencia de irregularidades en el procedimiento de contratación administrativa no comporta necesariamente la concurrencia de responsabilidad contable. Es preciso para ello la constatación de todos y cada uno de los elementos configuradores de dicha responsabilidad, en especial del daño ocasionado a la hacienda pública en los términos señalados en el artículo 59 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu), es decir, que se trate de un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con determinados caudales o efectos públicos.

Ahora bien, la determinación del menoscabo en tales caudales puede efectuarse de diversas formas, tomando en consideración los procedimientos administrativos de contratación y los procedimientos presupuestarios, que se caracterizan por la intervención de diferentes personas en el ejercicio de sus propias competencias.

La Sala de Justicia del TCu afirma que la disposición de los fondos públicos no puede hacerse en condiciones que resulten lesivas para el patrimonio público. Así, la sentencia de la Sala de Justicia n.º 14/2003, de 13 de noviembre, distingue entre discrecionalidad y arbitrariedad en la administración de los caudales públicos, entendiéndose por discrecionalidad la libertad de elección entre alternativas igualmente justas y por arbitrariedad la gestión de los fondos públicos apartándose de la finalidad que les corresponde.

El voto particular de dicha resolución hace referencia al «fin público del gasto o la funcionalidad del mismo en relación con aquellas finalidades para las que está previsto en relación con el principio de especialidad, así como la necesidad de justificación del gasto».

En cuanto al concepto dinámico de culpa resultan acertadas las consideraciones que efectúa el indicado voto particular de la STCu 14/2003, de 13 de noviembre. Su tenor es el siguiente:

«La culpa o negligencia consiste, según establece el artículo 1104 del Código Civil, «en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar». No obstante, el concepto de culpa ha ido evolucionando en la jurisprudencia; así, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 1998 señala que dicha evolución lleva «hacia un sistema que, sin hacer abstracción del factor moral o psicológico y del juicio de valor sobre la conducta del agente, acepta soluciones casi objetivas» debiendo tenerse en cuenta no sólo las circunstancias personales de tiempo y de lugar del agente «sino también el sector del tráfico o entorno físico y social donde se pro-

yecta la conducta, para determinar cuál sea el agente al que haya de exigirse el cuidado, atención y perseverancia apropiados y la reflexión necesaria para evitar los perjuicios». En este sentido cabe también la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1994 según la cual existe conducta culposa «a virtud de un resultado socialmente dañoso que impone la desaprobación de la acción o de la conducta, por ser contraria a los valores jurídicos exteriorizados; es decir, es una conducta socialmente reprobada».

En el ámbito contable hay que partir de que la diligencia exigible al gestor de fondos públicos es, al menos, la que correspondería a un buen padre de familia a la que se refiere el artículo 1104 del Código Civil en su segundo apartado, si bien debe tenerse en cuenta que la gestión de fondos públicos supone el manejo de fondos cuya titularidad corresponde a una Administración Pública, por lo que debe exigirse al gestor una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta, generadora de daños y perjuicios, que puede considerarse socialmente reprochable».

Criterios que resultan especialmente útiles en la valoración de las conductas de los responsables de la contratación administrativa, a la vista de la pluralidad de intereses que deben ser tenidos en cuenta por los órganos encargados de la autorización, adjudicación y ejecución de los contratos.

La sentencia de la Sala de Justicia n.º 10/2006, de 9 de mayo, señala que en los contratos que afectan a bienes o derechos de titularidad pública debe existir una proporcionalidad entre la prestación y el precio, de forma que las estipulaciones pactadas no supongan un sacrificio patrimonial injusto por excesivo para la administración pública contratante.

A este respecto, cabe señalar que la protección de los caudales se extiende a todas las entidades del sector público.

El artículo 4 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/82, de 12 de mayo (en adelante LOTCu), como afirma la STCu n.º 18/2004, de 13 de septiembre, define tanto el ámbito subjetivo de fiscalización por el Tribunal como el de posible enjuiciamiento contable por el mismo, dado que las dos funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas, la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público y el enjuiciamiento contable, deben interpretarse de forma coordinada, es decir, como dos vertientes de una única potestad o función de control. Así, el Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de fecha 22 de diciembre de 1.999, señala que la jurisdicción contable «tiene una

particular naturaleza que le confiere un cierto carácter instrumental respecto de la función fiscalizadora en sentido amplio».

Ello implica que toda responsabilidad reparatoria, surgida de la gestión de caudales o fondos públicos y sujeta a fiscalización por el Tribunal de Cuentas, pueda ser exigida por los órganos de su jurisdicción.

En la jurisdicción penal, en lo que afecta a la naturaleza jurídica de los fondos integrantes del patrimonio de las sociedades mercantiles participadas por las Administraciones públicas, el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de 25 de mayo de 2017, establece los siguientes criterios:

«1. Los bienes, efectos, caudales o cualesquiera otros de cualquier índole que integren el patrimonio de las sociedades mercantiles participadas por el Estado u otras Administraciones u Organismos Públicos, deben tener la consideración de patrimonio público y, por tanto, pueden ser objeto material del delito de malversación siempre que concurra alguno de los supuestos siguientes:

1.1 Cuando la sociedad mercantil esté participada en su totalidad por las personas públicas referidas.

1.2 Cuando esté participada mayoritariamente por las mismas.

1.3 Siempre que la sociedad pueda ser considerada como pública en atención a las circunstancias concretas que concurran, pudiéndose valorar las siguientes o cualesquiera otras de similar naturaleza:

1.3.1 Que el objeto de la sociedad participada sea la prestación, directa o indirecta, de servicios públicos o participen del sector público.

1.3.2 Que la sociedad mixta se encuentre sometida directa o indirectamente a órganos de control, inspección, intervención o fiscalización del Estado o de otras Administraciones Públicas.

1.3.3 Que la sociedad participada haya percibido subvenciones públicas en cuantía relevante, cualquiera que fuera la Administración que las haya concedido, para desarrollar su objeto social y actividad».

Sobre la normativa aplicable a las sociedades mercantiles públicas municipales, la destacada e interesante sentencia no firme del Departamento 1.º número 11/18, de fecha 27 de diciembre de 2018, indica que no existe una norma específica que contemple de forma completa y estructurada dicho régimen.

«Lo que se desprende –prosigue dicha resolución– del Ordenamiento Jurídico es que el carácter público del patrimonio de estas Empresas y la finalidad de interés social de las mismas, han llevado al

Legislador a someterlas a una regulación de carácter mixto en la que coinciden normas de derecho privado, propias del tráfico mercantil, con otras de derecho público orientadas a garantizar la integridad del interés general y del patrimonio público. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene una jurisprudencia clara sobre esta cuestión, que se concreta en el postulado de que cuando una sociedad mercantil tiene por objeto cubrir «necesidades de interés general», para cuya satisfacción ha sido específicamente creada, los contratos necesarios para satisfacer esa necesidad, que no es «industrial o mercantil», deberán realizarse con sujeción al derecho público (así, Sentencia SIEPSA, de 16 de octubre de 2003, c-283/00)».

Este criterio evidencia que la contratación de tales entidades no puede quedar sustraída, en las circunstancias expuestas, a las exigencias del Derecho administrativo, en atención a la supremacía de los intereses públicos que están en juego. La huida del Derecho administrativo tiene sus límites.

3.5.3 NECESIDAD DE LA CONTRATACIÓN

De conformidad con la STS, Sala 3.^a, de 3 noviembre de 2015, «los principios de transparencia y buena administración exigen de las autoridades administrativas que motiven sus decisiones y que acrediten que se adoptan con objetividad y de forma congruente con los fines de interés público que justifican la actuación administrativa, tomando en consideración aquellas circunstancias que conforman la realidad fáctica y jurídica subyacente».

En aplicación de la citada doctrina, debe indicarse que la justificación de la necesidad de los contratos para los fines del servicio público debe especificarse con un mínimo de concreción razonable, acreditándose las particulares necesidades existentes, cuando se inicia el expediente, en orden a justificar las inversiones de los fondos públicos afectados.

Cabe señalar al respecto que, en ocasiones, se utiliza como justificación la propia competencia u otra circunstancia igualmente genérica, que no cubre el requisito de necesidad de la contratación.

Dicha falta de concreción supone la vulneración de la prohibición de celebrar contratos innecesarios, establecida con carácter general para todos los entes, organismos y entidades del sector público.

Los principios de necesidad, idoneidad del contrato y eficiencia en la contratación vienen recogidos en el artículo 28 de la LCSP, que dispone lo siguiente:

«1. Las entidades del sector público no podrán celebrar otros contratos que aquellos que sean necesarios para el cumplimiento y realización de sus fines institucionales. A tal efecto, la naturaleza y extensión de las necesidades que pretenden cubrirse mediante el contrato proyectado, así como la idoneidad de su objeto y contenido para satisfacerlas, cuando se adjudique por un procedimiento abierto, restringido o negociado sin publicidad, deben ser determinadas con precisión, dejando constancia de ello en la documentación preparatoria, antes de iniciar el procedimiento encaminado a su adjudicación.

2. Las entidades del sector público velarán por la eficiencia y el mantenimiento de los términos acordados en la ejecución de los procesos de contratación pública, favorecerán la agilización de trámites, valorarán la incorporación de consideraciones sociales, medioambientales y de innovación como aspectos positivos en los procedimientos de contratación pública y promoverán la participación de la pequeña y mediana empresa y el acceso sin coste a la información, en los términos previstos en la presente Ley.

3. De acuerdo con los principios de necesidad, idoneidad y eficiencia establecidos en este artículo, las entidades del sector público podrán, previo cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, celebrar contratos derivados de proyectos promovidos por la iniciativa privada, en particular con respecto a los contratos de concesión de obras y concesión de servicios, incluidos en su modalidad de sociedad de economía mixta.

4. Las entidades del sector público programarán la actividad de contratación pública, que desarrollarán en un ejercicio presupuestario o períodos plurianuales y darán a conocer su plan de contratación anticipadamente mediante un anuncio de información previa previsto en el artículo 134 que al menos recoja aquellos contratos que quedarán sujetos a una regulación armonizada.»

Resulta obligada la constancia en los expedientes de contratación de los informes o de los estudios económicos necesarios para garantizar que el objeto del contrato no excede de la cobertura de la necesidad ni en términos cuantitativos ni cualitativos, así como que el precio del contrato sea el adecuado al mercado, que corresponde incluir a los órganos de contratación, tanto al determinar los presupuestos de los contratos como al establecer las prestaciones y contraprestaciones entre la Administración y el contratista.

La contratación llevada a cabo con falta de justificación de la finalidad pública, en los términos indicados anteriormente, constituye un

alcance en los fondos públicos por muy correcta que fuese la tramitación del expediente.

En efecto, debe determinarse si los bienes y servicios prestados se adquieren en atención a alguna finalidad pública comprendida en las competencias del órgano de contratación, pues, de no ser así, procede exigir la pertinente indemnización del daño a los gestores de fondos públicos que han decidido los gastos.

El cumplimiento de las formalidades legalmente previstas, en los procedimientos de gasto público, no excluye que la contratación pueda ser constitutiva de alcance, cuando el gasto se ha realizado con un objeto ajeno a los fines públicos legalmente confiados a la entidad, de la misma manera que, en sentido contrario, la infracción de las normas que regulan los procedimientos de gasto no genera por sí sola responsabilidad contable por alcance, cuando el gasto esté justificado en razón de esos fines públicos (sentencia no firme del Departamento 2.º n.º 16/2018, 12 de noviembre, que cita las sentencias de la Sala de Justicia n.º 16/2004, de 29 de julio; 4/ 2007, de 23 de abril; 16/2009, de 22 de julio; y 29/2017, de 26 de septiembre).

Según la sentencia de la Sala de Justicia n.º 18/2016, de 14 de diciembre, en el caso de que se trate de disposiciones sin la precisa cobertura, estaríamos en presencia de gastos «equiparables a los pagos sin contraprestación, dado que el bien o servicio que se retribuye en este caso no redundará en provecho ni sirve a los fines de la entidad pública con cuyos fondos se paga, por lo que ésta, en realidad, nada recibe a cambio del pago que realiza».

La STS, Sala 3.ª, n.º 1510/2018, de 17 de octubre, hace referencia a la obligación de respetar el principio de legalidad presupuestaria, a la vinculación del gasto con su finalidad pública, ajustada a Derecho, y a las consecuencias de incumplir las normas.

La doctrina del enriquecimiento sin causa puede ser alegada por el proveedor de bienes o servicios frente a la Administración pública contratante, a fin de obtener la oportuna contraprestación por el servicio realizado, pero ello no exime de la eventual responsabilidad en que hayan incurrido las autoridades y funcionarios causantes de la irregular contratación, como bien indica la STS, Sala 3.ª, de 23 de marzo de 2015.

Esa responsabilidad, en este caso contable, es la que puede y debe ser exigida ante el Tribunal de Cuentas.

Con frecuencia se esgrime la doctrina del enriquecimiento sin causa con la finalidad de exonerar de responsabilidad al gestor encargado de la contratación, pero ello no puede aceptarse cuando se trata de una actuación ilegal que ha ocasionado perjuicio al patrimonio

público, pues obedece a una confusión entre las responsabilidades contractuales, que vinculan a las partes del contrato en caso de incumplimiento, y las extracontractuales que vinculan al gestor de fondos públicos con la Administración, cuyos fondos administra aquél de forma ineficiente y contraria a Derecho.

En este sentido, el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria dispone que: «Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta ley».

Esas responsabilidades son de naturaleza contable (artículo 177 de la Ley General Presupuestaria).

El principio de eficiencia (artículo 26.2.a). 1.º de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre) tiene un indudable impacto en la responsabilidad contable, de tal modo que existirá perjuicio patrimonial cuando se frustren los fines perseguidos por la Administración pública, titular del patrimonio, en la disposición efectuada por su gestor, aunque el valor económico no cambie.

Este criterio desarrollado en el ámbito penal resulta plenamente aplicable en la jurisdicción contable, pues parte del mismo principio, que no es otro que la protección del patrimonio, bien sea público, bien sea privado.

Al respecto, la STS, Sala 2.ª, n.º 329/2015, de 2 de junio, establece que:

«El perjuicio puede considerarse como una desvalorización del patrimonio, ocasionada por cualquier causa. Es importante a estos efectos determinar el concepto de patrimonio al que se debe atender. La jurisprudencia ya había señalado en la STS de 23 de abril de 1992, que “... en la doctrina moderna, el concepto personal de patrimonio, según el cual el patrimonio constituye una unidad personalmente estructurada, que sirve al desarrollo de la persona en el ámbito económico, ha permitido comprobar que el criterio para determinar el daño patrimonial en la estafa no se debe reducir a la consideración de los componentes objetivos del patrimonio. El juicio sobre el daño, por el contrario, debe hacer referencia también a componentes individuales del titular del patrimonio. Dicho de otra manera: el criterio para determinar el daño patrimonial es un criterio objetivo-individual. De acuerdo con éste, también se debe tomar en cuenta en la determinación del daño

propio de la estafa, la finalidad patrimonial del titular del patrimonio. Consecuentemente, en los casos en los que la contraprestación no sea de menor valor objetivo, pero implique una frustración de aquella finalidad, se debe apreciar también un daño patrimonial”. En la STS n.º 91/2010 se insistía en este concepto diciendo lo siguiente: “Pero bastaría la propia merma, por sustracción, de un derecho económico que les pertenece, para que el perjuicio típico fuera tenido por existente. Hemos dicho en STS 841/2006, de 17 de julio, que las dificultades que surgieron de una acepción puramente objetiva y económica del patrimonio, referidas al momento de la evaluación comparativa del patrimonio y la incidencia de una valoración personal del mismo, han llevado a la doctrina y a la jurisprudencia a una concepción mixta, que atendiera tanto a su misma conceptualización económica, como a la propia finalidad perseguida por la disminución patrimonial, contablemente considerada. Esto es, que atendiera tanto a la valoración económica como a los derechos patrimoniales del sujeto y a la finalidad pretendida por el autor del perjuicio mediante el desplazamiento realizado. En suma, lo que se pretende es comprender en el requisito del perjuicio no sólo una valoración puramente económica, sino también tener en cuenta la finalidad de la operación enjuiciada”. Y más recientemente, STS n.º 201/2014, de 14 de marzo, se afirmaba en relación al perjuicio patrimonial, que “... es cierto que tiene lugar cuando se produce una disminución patrimonial lesiva para el perjudicado, pero la jurisprudencia ha manejado un concepto objetivo individual de patrimonio que obliga a tener en cuenta la finalidad económica de la operación realizada por el titular a los efectos de identificar la existencia del perjuicio patrimonial”.

Por lo tanto, podrá apreciarse la existencia del perjuicio típico cuando mediante la conducta imputada se impida al titular del patrimonio afectado el ejercicio de sus facultades para la disposición ordinaria del mismo a la que tenía derecho, en orden al cumplimiento de las finalidades decididas por aquel titular.»

En definitiva, dicha jurisprudencia acepta la idea de que el patrimonio supera los límites del concepto jurídico o económico del mismo, a fin de tener en cuenta también la finalidad patrimonial de su titular en el completo iter de la transacción enjuiciada.

Consecuentemente, la situación de perjuicio concurre cuando el gestor adquiere bienes que no son necesarios para el fin legalmente asignado a la Administración pública concernida.

Como muy acertadamente destaca Cubillo Rodríguez ¹⁹, la citada Ley 19/2013, de 9 de diciembre, en su artículo 26.2, recoge dos principios generales y dos principios de actuación, de singular importancia en el análisis contractual. A saber:

a) Principios generales: 1. El deber de actuar con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general. 2. El deber de actuar con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones y de fomentar la calidad en la prestación de los servicios públicos.

b) Principios de actuación: 1. El deber de ejercer los poderes públicos que atribuye la normativa con la finalidad exclusiva para la que fueron otorgados y el deber de evitar toda acción que pueda poner en riesgo el interés público o el patrimonio de las Administraciones. 2. El deber de gestionar, proteger y conservar adecuadamente los recursos públicos, que no podrán ser utilizados para actividades que no sean las permitidas por la normativa que sea de aplicación.

Tales principios constituyen una parte esencial de la Ley y su infracción debe valorarse como una vulneración de la normativa económico-financiera, a los efectos de concretar la responsabilidad contable.

En el mismo sentido, el artículo 8.1 de la Ley 33/2003, 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas dispone que:

«La gestión y administración de los bienes y derechos patrimoniales por las Administraciones públicas se ajustarán a los siguientes principios:

- a) Eficiencia y economía en su gestión.*
- b) Eficacia y rentabilidad en la explotación de estos bienes y derechos.*
- c) Publicidad, transparencia, concurrencia y objetividad en la adquisición, explotación y enajenación de estos bienes.*
- d) Identificación y control a través de inventarios o registros adecuados.*
- e) Colaboración y coordinación entre las diferentes Administraciones públicas, con el fin de optimizar la utilización y el rendimiento de sus bienes.»*

¹⁹ Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable: nuevas perspectivas*. Consejo General del Poder Judicial. Encuentro con el Tribunal de Cuentas. 26 a 28 de septiembre de 2016.

Además, el artículo 111.1 de la mencionada Ley 33/2003, 3 de noviembre, reconoce la libertad de pactos, si bien consigna que las cláusulas y condiciones de los contratos no pueden ser contrarios al ordenamiento jurídico o a los principios de buena administración.

3.5.4 PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO Y FASES DE LA CONTRATACIÓN. MOMENTO EN QUE SE PRODUCE EL PERJUICIO

A fin de determinar el momento en que se produce el menoscabo en los fondos o caudales públicos, resulta necesario examinar la normativa administrativa, que regula el procedimiento de contratación del sector público, conectándola con el procedimiento de gasto público, por cuanto cada fase del procedimiento de contratación se corresponde con una fase del procedimiento de ejecución del gasto.

En este sentido, puede distinguirse entre entes públicos sujetos a presupuesto limitativo (por ejemplo, Ministerios y Consejerías autonómicas) de aquellos entes sujetos a presupuesto estimativo, como las entidades públicas empresariales y las sociedades mercantiles públicas.

En el supuesto de las entidades sujetas a presupuesto limitativo, las fases del procedimiento de ejecución del gasto público se corresponden con la ejecución presupuestaria, distinguiendo las siguientes fases:

1.^a Autorización del gasto. Es el acto por el que se acuerda la realización de un gasto a cargo de un crédito presupuestario determinado, sin sobrepasar el importe pendiente de aplicación.

Esta fase se corresponde con la aprobación del inicio del expediente (artículo 116 de la LCSP).

2.^a Disposición del gasto. Es el acto por el que se acuerda o concierta la realización concreta de obras, la prestación de servicios o el suministro.

Con la disposición queda formalizada la reserva del crédito por un importe y condiciones exactamente determinadas.

Con el compromiso existe una vinculación de la Hacienda Pública con el tercero, por la que se obligan ambos a la realización de un gasto en las condiciones que se hayan establecido.

Esta fase se corresponde con el acto de adjudicación y formalización del contrato (artículos 150 y 153 de la LCSP).

3.^a Reconocimiento de la obligación. Es la operación de contraer en cuenta los créditos exigibles contra el ente público en cuestión, debido a que ha sido acreditada satisfactoriamente la prestación objeto

de la disposición, dando origen al nacimiento de una deuda comercial ante tercero.

Esta fase se corresponde con el acto de entrega del bien o del servicio prestado (artículo 210 LCSP).

En el ámbito de la Administración General del Estado, el reconocimiento de la obligación significa la conformidad con el «servicio hecho», la inmediata y automática emisión de la propuesta de pago y, con ello, la concesión del plázet o permiso para que se pueda cancelar la deuda con el tercero²⁰. El gasto, a efectos presupuestarios, se tendrá por realizado y la deuda se extinguirá, de conformidad con el Código Civil, mediante el pago, la compensación o por prescripción. La forma habitual es la primera.

4.^a Orden de Pago. Se entiende por pago ordenado la operación por la que el ordenador expide, en relación con una obligación concreta, la orden de pago contra el Tesoro Público, que cancela la deuda con el tercero.

Esta fase se corresponde con el pago del precio, regulado en el artículo 198 LCSP.

Las tres primeras actuaciones incumbe realizarlas a los gestores del crédito presupuestario, correspondiendo la última fase al ordenador de pagos.

Desde el momento en que se contraen en cuenta los créditos exigibles (reconocimiento de la obligación), existe una deuda vencida, líquida y exigible, deuda que se incorpora desde ese momento al patrimonio público.

Correlativamente, una vez realizada esa contracción, el acreedor de la Hacienda Pública obtiene un derecho de crédito frente a ésta, que puede hacer valer frente a terceros, incorporándolo a su patrimonio, y ello con independencia de las vicisitudes y el momento en que se produce el pago material, que puede revestir muchas formas.

Lo mismo ocurre en el caso de las entidades sujetas a presupuesto estimativo. La existencia de una obligación líquida, vencida y exigible existe desde que se acredita que la prestación efectiva del servicio se ha realizado de conformidad con las condiciones contractuales, prestación que se documenta a través del acta de recepción o conformidad de la factura o documento equivalente.

²⁰ Excepto para la gestión de pagos de deuda pública.

Arellano Pardo²¹ afirma que la fase de reconocimiento de la obligación determina «la efectiva ejecución del presupuesto aplicando el crédito presupuestario a la finalidad para la que fue aprobado. Así, realizado el reconocimiento de la obligación, el gasto, a efectos presupuestarios, se tendrá por realizado con independencia del momento en el que se produzca el pago al acreedor de la hacienda pública».

En definitiva, la variación patrimonial se produce desde que se acredita la prestación efectiva del servicio y, por tanto, a partir de ese momento se puede causar un perjuicio a la Administración pública si la prestación resulta ser irregular.

En este último supuesto, se origina la correspondiente obligación de indemnizar a la Administración pública perjudicada por parte de su gestor, a fin de restablecer el equilibrio patrimonial del ente que ha reconocido indebidamente la obligación.

En el ámbito de la contratación, cabe señalar que el artículo 200 LCSP regula la transmisión de los derechos de cobro. Por ello, los contratistas que tengan derecho de cobro frente a la Administración, podrán ceder el mismo conforme a derecho.

La STCu, Sala de Justicia, n.º 12/2005, de 18 de julio, indica que una empresa pública puede endosar a una empresa privada un crédito que tenga a su favor contra la Administración. Ello plantea que un crédito no pagado por una Administración a su acreedor es una auténtica deuda, es decir, una alteración de su patrimonio, aun cuando la salida de fondos no se haya producido.

Como señalan Pascual García y Rodríguez Castaño²², «con el término obligación, entendida como obligación exigible, se expresa no el total vínculo entre el Estado deudor y sus acreedores, sino la deuda que pesa sobre aquél. Obligación equivale, pues, a crédito contra el Tesoro Público o, si se prefiere, a gasto realizado y pendiente de pago. El TRLGP la denomina «obligación de pago», expresión que aún permanece en la norma reglamentaria y en la de régimen local. Se trata de una fase de la máxima importancia dentro del procedimiento de ejecución del gasto público por cuanto es la que marca el consumo del crédito presupuestario. Cuando no coinciden en un mismo año los actos de compromiso, obligación de pago y pago al acreedor, el presupuesto en que aparecerá el gasto como realizado y sus créditos aplicados deberá ser el del reconocimiento de la obligación.

²¹ Arellano Pardo, Pablo. El procedimiento administrativo de gasto ante las nuevas leyes de procedimiento administrativo. *Revista Española de Control Externo* n.º 54. Año 2016. Página 197.

²² Pascual García, José, y Rodríguez Castaño, Antonio Ramón. Régimen jurídico del gasto público, BOE, 7.ª edición, 2018, páginas. 658 y 659.

Para que surja la obligación exigible se requiere el cumplimiento de unos requisitos sustantivos y otros meramente formales.

El requisito fundamental, de carácter sustantivo, en las obligaciones recíprocas es que el acreedor haya cumplido la prestación a su cargo. En las obligaciones no recíprocas del Estado, en las que no existe prestación a cargo de tercero, el pago habrá de estar en todo caso condicionado al nacimiento del derecho del acreedor en virtud de la Ley o acto administrativo que, según la Ley, lo otorgue (art. 73.4 LGP). Existen, sin embargo, supuestos en que se va a permitir el pago anticipado y, en consecuencia, el reconocimiento de la obligación de la obligación antes de que se reciba la prestación por la Administración. Tales supuestos son excepcionales y están tasados legalmente y se requiere el aseguramiento de los referidos pagos mediante la prestación de garantía (art. 21.2 LGP).

Junto al requisito de fondo (realización de la prestación o servicio por el acreedor) el nacimiento de la exigibilidad requiere unos actos administrativos eminentemente formales que constituyen garantías solemnes no solo de los intereses públicos sino también de los intereses de los acreedores. Son los actos de reconocimiento y liquidación de la obligación. Reconocimiento de la obligación se llama al acto administrativo mediante el que la Hacienda Pública acepta formalmente el crédito a su cargo. La liquidación, que se practica conjuntamente con el acto de reconocimiento, tiene por misión determinar el importe exacto de dicho crédito».

Al respecto, el artículo 73.4 LGP dispone: «El reconocimiento de la obligación es el acto mediante el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente».

Pascual García y Rodríguez Castaño²³ indican que «Tanto el criterio presupuestario como el contable en el ámbito de la contabilidad patrimonial excluyen que la imputación se realice en base a cobros y pagos (criterio de caja), pero difieren en que el primero se rige por la exigibilidad, en tanto el segundo se rige por el principio de devengo».

La consideración de que, en una contratación irregular que comporta pérdida de valor, el perjuicio en el patrimonio se ha producido con el reconocimiento de la obligación, sin necesidad de que se haya procedido al pago, se sustenta, asimismo, en la previsión que establece el artículo 177.1 c) de la LGP, cuando proclama la existencia de

²³ Pascual García y Rodríguez Castaño. *Op. cit.* Página 668.

responsabilidad patrimonial por el hecho de «liquidar obligaciones con infracción de lo dispuesto en esta Ley».

Si dicha infracción genera responsabilidad patrimonial quiere decir que implica un daño por sí misma a los fondos públicos.

Las resoluciones de la Sala de Justicia del TCU no atienden al tiempo de la asunción de las obligaciones ilegítimas, sino a la ejecución material de las mismas a través de los correspondientes pagos (sentencias 9/2007, de 2 de julio; 1/2008, de 5 de febrero; 9/2011, de 29 de junio; y 9/2015, de 15 de diciembre, entre otras).

Se afirma, en la citada doctrina, que el daño real y efectivo a las arcas públicas no se produce por la firma ilegítima de un contrato, sino por las salidas materiales de fondos, que tienen lugar injustificadamente como consecuencia de su ejecución.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista de acuerdo con lo argumentado, existe perjuicio con anterioridad y el responsable del mismo es la persona que vincula a la Administración pública de manera ilícita, dando lugar en el futuro a la consiguiente corriente monetaria o financiera. El ordenador material del pago es ejecutor de la previa obligación asumida.

En efecto, debe resaltarse que el gestor no solo contrae una obligación ilícita o irregular, lo que ya es suficiente para causar un perjuicio, sino que además recomienda el pago porque lo propone en firme, según se constata con la expedición de los documentos «OK». Es decir, nace un perjuicio patrimonial por reconocer una deuda incorrectamente contra la Administración afectada. Ello, en buena lógica, conlleva la apertura de la vía jurisdiccional contable para resarcir el daño inferido.

Esa posible responsabilidad contable también se señala, como mencionamos anteriormente, en el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria.

Al respecto, Pardo Arellano²⁴ considera que la sanción de nulidad prevista en el mencionado precepto de la LGP «se extiende no sólo al acto de ejecución del presupuesto, sino que alcanza igualmente a aquel mediante el cual la administración se obligó indebidamente frente a un tercero, sin perjuicio de la obligación de indemnizar a dicho tercero los daños que hubiera tenido que soportar como consecuencia de la irregular actuación de la administración».

3.5.5 CONCLUSIONES

²⁴ Arellano Pardo. *Op. cit.* Página 196.

Como colofón de lo precedentemente expuesto, procede señalar las siguientes conclusiones:

1.^a El proceso de adquisición de bienes y servicios por parte del Sector Público debe estar orientado a la optimización de los recursos asignados, con pleno respeto al principio de transparencia, a fin de evitar distorsiones en el mercado.

2.^a La contratación irregular está íntimamente relacionada con el fenómeno de la corrupción, que afecta de manera destacada a la credibilidad de los partidos políticos y, en conjunto, al sistema institucional.

3.^a Desde el punto de vista de la responsabilidad contable, parece conveniente resaltar la gravedad del incumplimiento de los principios de necesidad, idoneidad del contrato y eficiencia en la contratación.

4.^a Los bienes y servicios únicamente pueden adquirirse en atención a alguna finalidad pública comprendida en las competencias atribuidas legalmente al órgano de contratación.

5.^a Resulta necesario relacionar el régimen de ejecución del gasto público y las diferentes fases del expediente administrativo de contratación.

6.^a La variación patrimonial se produce desde que se acredita la prestación efectiva del servicio, lo que determina el momento en el que se puede causar un perjuicio al ente público si dicha prestación es irregular.