

QDL50

II.
Otros estudios

El Real Decreto 424/17. Reenfoque del control interno. ¿El gran salto adelante del control financiero?

ANTONIO MUÑOZ JUNCOSA

Doctor en Derecho.

Profesor asociado de Hacienda Pública (UB).

Interventor general del Ayuntamiento de Barcelona

1. Necesidad de adaptación de las técnicas de control
2. Concepto de control financiero
3. La introducción del control financiero por la Ley General Presupuestaria de 1977 y su evolución hasta el Real Decreto 2188/1995
4. El Real Decreto 2188/1995 y su equivalente local, el Real Decreto 424/2017
5. El control financiero, justificación y críticas
 - 5.1. La huida del derecho administrativo
 - 5.2. La Nueva Gestión Pública
 - 5.3. El cuestionamiento de la función interventora
6. Regulación en la Ley 47/2003. El control financiero permanente
7. El control financiero en las corporaciones locales
 - 7.1. Primera regulación. El Real Decreto Legislativo 781/1986
 - 7.2. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales
8. La función de control financiero en el Real Decreto 424/2017
9. ¿Sustituirá el control financiero a la función interventora?
10. La necesidad de abordar el control como una obligación global de la organización, no solo de los órganos de control
11. ¿La constante disminución de la fiscalización previa se debe frenar o continuar?

Artículo recibido el 09/05/2019; aceptado el 21/06/2019.

Resumen

La evolución del denominado Estado del bienestar hizo surgir una nueva visión sobre la forma de gestión de los asuntos públicos, que necesitó, en paralelo, una revisión de los sistemas de control de las finanzas públicas. En nuestro país esta revisión se inició con la introducción por la Ley General Presupuestaria de 1977 de una nueva técnica que en unos casos venía a completar la función interventora, y en otros a llenar los huecos que esta dejaba. La Ley General Presupuestaria tardó 17 años en ser completada por un desarrollo reglamentario del control interno, el Real Decreto 2188/1995, y 22 años más han sido necesarios para que una norma reglamentaria complete la regulación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, posteriormente refundida en el Real Decreto Legislativo 2/2004. Este desarrollo reglamentario, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, es el objeto del trabajo, y cómo, a nuestro juicio, marcará la evolución del control interno de los entes locales.

Palabras clave: *interventor; control interno; función interventora; control financiero; compliance.*

Royal Decree 424/2017, of 24 April. Rethinking the internal control. A leap-forward in the financial control

Abstract

The evolution of the welfare state brought a new way to understand the management of public affairs as well as a revision of the control of public finances.

In Spain, this new understanding began with the 1977 General Budgetary Law which introduced a new framework.

This Law was completed after 17 years when the Royal Decree 2188/1995 developed its provisions and, 22 years after, came the regulatory development of Law 28/1988, of 28 December, which was then recasted in Royal Legislative Decree 2/2004.

This last regulatory development -Royal Decree 424/2017, of 28 April- addresses the legal framework of the internal control of local entities. The article focuses on this new regulation which will be key for the evolution of the internal control of local entities.

Keywords: financial controller; internal control; compliance.

Mediante el Real Decreto 424/2017, que entró en vigor el 1 de julio de 2018, se regula por primera vez de una forma global el régimen de control y de fiscalización de las entidades locales.

Entre sus novedades cabe reseñar la concreción del contenido de las funciones interventora y de control financiero, lo que afecta al modo de ejercicio del control interno, puesto que la concreción de funciones implica no solo su regulación, sino también su deslinde.

El origen de la nueva regulación es la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, que dio una nueva redacción a los preceptos sobre fiscalización y control de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En su preámbulo se refiere a que «[p]ara lograr un control económico-presupuestario más riguroso, se refuerza el papel de la función interventora en las entidades locales».

En el párrafo 2 del nuevo artículo 213 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLRHL, introducido por la Ley 27/2013, encontramos la concreción del enunciado anterior.

A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior.

El Real Decreto 424/2017 dedica íntegramente el Título III a la regulación del control financiero, y consta de cuatro capítulos.

1

Necesidad de adaptación de las técnicas de control

El sector público actual tiene muy poco que ver no ya solo con el del principio de siglo pasado y con aquel que existía en el momento de crearse las intervenciones estatal y local, sino también con el existente en el momento de aprobación, todavía por las Cortes del régimen político anterior al actual constitucional, de la Ley General Presupuestaria en 1977.

Hasta entonces el control interno en las Administraciones públicas españolas se había concretado, en exclusiva, en la función interventora. Los cambios experimentados en la sociedad y la Administración hicieron que fuera comúnmente sentida la necesidad de una renovación en los sistemas de control en la Administración pública, como consecuencia de una Administración cada vez

más activa en la vida económica y con mayores prestaciones a los ciudadanos, empezando por un sistema de seguridad social ya bastante amplio¹.

Estos cambios aconsejan al legislador afrontar el control de la actividad administrativa con una visión más amplia y sin desdeñar la inclusión en la legislación de metodologías de control, hasta entonces, ajenas al campo de lo público², y cuyas técnicas acaban influyendo también en la función interventora³.

FUENTES VEGA expuso la necesidad de adaptación de los sistemas de control, al constatar que el control de legalidad era el único que se exigía con regularidad, pero la ampliación del campo de las actividades públicas y la limitación de los recursos que el sector público maneja, requerían un control que ayudase a una gestión racional y eficaz⁴.

MIAJA FOL pone de manifiesto cómo la Hacienda española de finales del XIX era la propia de un Estado liberal no intervencionista, por lo que hasta bien entrado el siglo XX los gastos del Estado en España se mantuvieron a niveles inferiores al 10 % del PIB⁵.

1. Juntamente con las normas relativas al control económico-financiero de la actividad estatal, en paralelo, las normas de control de la Seguridad Social venían reguladas en el *Decreto 3336/1968, de 26 de diciembre (Presidencia), por el que se regula el procedimiento con arreglo al cual habrán de llevarse, intervenir y rendirse las cuentas y balances de la seguridad social*.

El Decreto se dictó en desarrollo del artículo quinto de la Ley de Seguridad Social de veintiuno de abril de mil novecientos sesenta y seis, y contenía unas muy escasas normas de control y fiscalización, que se revelaban insuficientes para la dimensión tanto de recursos como de prestaciones que en aquel momento ya había tomado el sistema de Seguridad Social. Fue uno de los elementos que exigieron una revisión de los sistemas de control imperantes en España hasta ese momento.

2. HERRERO SUAZO, Santiago, «Origen normativo del control financiero público en España y otras cuestiones: una experiencia profesional», *Interventores y Auditores del Estado*, n.º 1, 2010, p. 10: «Además las modernas corrientes hacendísticas en materia de imposición y presupuestación pedían insistentemente un mayor control de las cifras de la Seguridad Social. El debate, aunque al final logró un relativo éxito, se salió de los cauces normales que dicha Ley pretendía llegando a provocar la dimisión del ministro del ramo correspondiente. Otra materia que a nuestros efectos interesa, es la relativa al control. Así junto al tradicional control que se contiene en la función interventora, se consideró conveniente ampliar el mismo hacia otros controles que en la esfera privada ya estaban o se intentaban implantar, como eran los controles financiero y de eficacia».

3. DÍEZ ZURRO, Alicia, «El control interno», *Revista española de control externo*, n.º 10, 2002, p. 37.

4. FUENTES VEGA puso de manifiesto esta necesidad de adaptación de los sistemas de control, señalando que el control de legalidad es indudablemente el más conocido, el mejor estructurado y prácticamente el único que hoy se exige con regularidad. Como consecuencia de la ampliación del campo de las actividades públicas y de la clara conciencia de la escasez y limitación de los recursos que el sector público maneja, es cómo se plantea la necesidad de una gestión racional y eficaz. FUENTES VEGA, Santiago, *Realidad y racionalidad en el control del sector público*, Instituto Nacional de Administración Pública, 1986, p. 16.

5. Como señala MIAJA FOL, «[L]a Hacienda española de 1870 era la propia de un estado liberal que limita su propia actividad económica al suministro de bienes públicos puros, como policía, justicia o defensa, y a construir y mantener una infraestructura de transportes y comu-

Los cambios hicieron que el proceso de adaptación a la nueva realidad fuera inevitable. Como señala DÍAZ ZURRO, esta evolución de la actividad pública exigía un replanteamiento del control⁶. El punto de inflexión se produce con la aprobación de la Ley 11/1977, de 4 de enero⁷, General Presupuestaria (LGP), que introduce, por primera vez en nuestro ordenamiento, una forma de control interno diferente a la función interventora, el control financiero, coexistiendo desde entonces ambas formas de control⁸.

2

Concepto de control financiero

PASCUAL GARCÍA define el control financiero, una comprobación *a posteriori* encaminada a verificar si la gestión económico-financiera de los entes públicos se ha adecuado a los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía⁹.

Queda así el control interno apoyado en dos bases: función interventora y control financiero¹⁰.

Las principales consecuencias de la introducción del control financiero fueron, tanto la ampliación del ámbito subjetivo hacia entes hasta donde antes

nicaciones. Hasta bien entrado el siglo XX, los gastos del Estado en España se mantuvieron a niveles inferiores al 10 % del PIB, con una composición cualitativa en la que el servicio de la deuda, defensa y servicios generales absorbían en torno al 70 % del gasto, mientras que a servicios económicos se destinaba alrededor de un 10 %; educación evolucionó desde un 1 %, en el periodo entre 1850 y 1886, hasta un 4 % entre 1907 y 1923; y el gasto sanitario era inexistente». MIAJA FOL, Miguel, «Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones públicas», *Documentación Administrativa*, n.º 286-287, 2010, p. 211.

6. DÍAZ ZURRO, Alicia, «Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 35, 2004, p. 234.

7. Como afirma FUENTES VEGA, en España, en la década de los 70, se produce el movimiento de exigencia en la gestión pública que tuvo lugar las décadas anteriores en los países desarrollados. *Vid.* FUENTES VEGA, Santiago, «El Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 18, 1996, p. 163.

8. En este sentido LÓPEZ ZURRO afirma que «[l]a promulgación de la Ley General Presupuestaria en 1977, permitió por primera vez establecer un modelo de control que se ha dado en denominar “dual”, pues junto al tradicional control a través de la función interventora, se configura una nueva modalidad, el control financiero, que se ejerce *a posteriori* de la actividad sujeta a control», en LÓPEZ ZURRO, Alicia, *El presente y el futuro del control del gasto público en la Administración del Estado. Seminario sobre el control del gasto público en el ámbito del Ministerio de Defensa*, 2004, p. 14.

9. PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen jurídico del gasto público*, BOE, 6.ª edición, 2014, p. 964.

10. Sólidos pilares del control los denomina VELARDE. VELARDE FUERTES, Juan, «La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública», *Revista Española de Control Externo*, n.º 29, 2008, p. 76.

no llegaba, como, desde el punto de vista con que afrontar el control interno, la de las Administraciones y sus entes dependientes.

Como señala FERREIRO¹¹, el control financiero coincide con la función interventora en que implica un control general y continuo, pero a diferencia de este no es de cada acto en particular, sino de la situación y funcionamiento general del ente público del que se trate. RUBIO y ARNAL lo conciben como un modo más de fiscalización¹².

De acuerdo con la LGP vigente y con la Resolución de 30 de julio de 2015 de la IGAE, el control financiero permanente en el sector público estatal se define como la modalidad de control interno que tiene por objeto, por un lado, *comprobar de forma continuada que su funcionamiento, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera*, y por otro, y en esto se diferencia de la función interventora, formular aquellas recomendaciones, en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental, y sobre los sistemas informáticos de gestión, que permitan corregir las actuaciones que deban serlo, *para promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera*¹³.

El control financiero también se introdujo en las legislaciones autonómicas, por asimilación al modelo estatal. Por contra, como posteriormente veremos, su caminar ha sido mucho más vacilante en el mundo local.

3

La introducción del control financiero por la Ley General Presupuestaria de 1977 y su evolución hasta el Real Decreto 2188/1995

El artículo 17 de la LGP de 1977, en su apartado 1, atribuyó por primera vez a la IGAE el ejercicio de este control financiero, previsto para comprobar el funcionamiento de los servicios, organismos autónomos y sociedades estatales en el aspecto económico-financiero.

11. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español: instituciones*, Marcial Pons, 25.ª edición, 2006, p. 230.

12. RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio, y ARNAL SURÍA, Salvador, *La Ley reguladora de las haciendas locales*, El Consultor, 1989, p. 771.

13. Según MEDINA, el artículo 33 de la CE también es un mandato al control interno. MEDINA GUIJARRO, Javier, «Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 1, 1999, p. 125.

En su apartado 2, además, introdujo otro nuevo concepto, el de control de eficacia, que se ha de ejercer mediante el análisis coste-beneficio, y del cumplimiento de los objetivos de los programas¹⁴.

Se establece, por tanto, con la LGP una nueva modalidad de control interno, cuyas principales diferencias con la tradicional función interventora son las siguientes:

- i. Desde el punto de vista subjetivo se amplía enormemente el campo de actuación, pues puede aplicarse no solo a todos aquellos entes que formen parte del sector público, a diferencia de la función interventora, circunscrita estrictamente al sector administrativo, sino que también, en algunos casos, como p. ej. en el control financiero de las subvenciones, se extiende a aquellas personas privadas, ajenas a las Administraciones, que hayan resultado beneficiarias de la subvención, y como consecuencia de estos fondos recibidos entran dentro del campo de acción del control financiero¹⁵.
- ii. No se limita exclusivamente a aspectos legales, como había sido tradicional en el control interno ejercido en exclusiva a través de la función interventora. El control financiero tiene por objeto comprobar que la actuación económico-financiera del ente controlado se ajusta al ordenamiento jurídico, pero también a los principios generales de buena gestión financiera. Esta singularidad implica la necesidad de ejercerlo *a posteriori*, frente a la finalidad preventiva de aseguramiento de la legalidad, propia de la función interventora y, en consecuencia, previa.
- iii. Su objeto es básicamente el análisis del funcionamiento económico-financiero del ente objeto de la revisión, incluyendo por primera vez en la historia de control interno el concepto de análisis de eficacia y de economía y eficiencia (análisis coste-beneficio). Esta finalidad del control financiero, en consecuencia, incluye también promover

14. «1. El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado, de conformidad con lo prevenido en cada caso, respecto a los servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, para comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan. 2. El preceptivo control de eficacia se ejercerá mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas».

15. El artículo 44 LGS establece que «[e]l control financiero de subvenciones se ejercerá respecto de beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras por razón de las subvenciones de la Administración General del Estado y organismos y entidades vinculadas o dependientes de aquella, otorgadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a los fondos de la Unión Europea».

la mejora de las técnicas y los procedimientos de gestión económico-financiera de los distintos entes integrantes del sector público. Claramente lo refleja el artículo 34-3 del Real Decreto 2188/95 cuando afirma que la finalidad del control financiero es promover la mejora de las técnicas y los procedimientos de gestión económico-financiera, a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del control, pues de estos informes de control se puede extraer información que permita una mejor aplicación de los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

Para ello se requerirá, en todo caso, la emisión de informe por parte de la Intervención, exponiendo los resultados del control y las propuestas de mejora, a diferencia de la función interventora, que cuando es de conformidad, es suficiente con la mera firma del documento contable, sin mayores explicaciones. Este objeto hace que el control financiero se ejerza siempre *a posteriori*. Con esto, para DÍAZ ZURRO, se complementa el sistema de control¹⁶.

Como resumen de las características del control financiero, RODRÍGUEZ CASTAÑO destaca que la nota que caracteriza al control financiero, como elemento dentro del control interno y frente a la función interventora, viene determinada, en primer lugar, por el momento en que se realiza en relación con la actividad controlada. El control financiero no se realiza, como la función interventora, *a priori*, ni antes de que el acto concreto con contenido económico produzca sus efectos, y, por tanto, nunca puede tener efectos suspensivos, al ser posterior.

La segunda de las notas caracterizadoras del control financiero frente a la función interventora está en los fines que se persiguen, pues el control financiero revisa el sometimiento de la actividad económico-financiera, además de a la legalidad, a los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad última de promover la mejora de las técnicas y los procedimientos de gestión económico-financiera a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del mismo.

Por último, por lo que hace referencia a la forma de ejercicio del control financiero, se concreta mediante la emisión de informes, los cuales pueden tener carácter periódico, en el caso del control financiero permanente, que será ejercido mediante la emisión de informes periódicos o puntuales, y de carácter parcial o general, y también por medio de auditorías periódicas anuales¹⁷.

16. DÍAZ ZURRO, Alicia, «Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 35, 2004, p. 234.

17. RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio-Ramón, «Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público», *Revista Española de Control Externo*, 2005, vol. 7, p. 145.

Por su parte, el artículo 18 reguló el control financiero aplicable a las sociedades, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas provenientes del Estado y sus organismos autónomos.

Esta regulación, aunque parca, inicia una nueva orientación en el control interno en España¹⁸, siguiendo una corriente que ya se había iniciado en otros países, derivada de la importantísima extensión del sector público que en los países occidentales había comenzado tras el final de la 2.ª Guerra Mundial¹⁹.

Nacen así el control financiero y el control de eficacia, cuya introducción legal marca el inicio de un cambio en la regulación de la Hacienda pública española, con la modificación del tradicional concepto de control previo, centrado exclusivamente en el control de legalidad, y el establecimiento del control de carácter financiero y del control de eficacia.

A partir de su establecimiento, como posteriormente veremos, se produce una rápida evolución y producción normativa, tanto legal como reglamentaria, de una extraordinaria rapidez²⁰.

Es importante destacar el gran cambio que implica pasar de un sistema de control basado en la simple firma de un documento, en el caso de considerarse correcto, o en todo caso un informe ceñido al acto concreto para impedir su tramitación, y siempre de manera previa, a un control en el que este se concreta en un informe efectuado *a posteriori*, en el que se señalan los defectos jurídicos, contables, e incluso de gestión encontrados.

No es menor, tampoco, la enorme ampliación subjetiva realizada, y que se extiende a entes no acostumbrados, hasta entonces, a un control al margen del que las Administraciones ejercían a través de su dominio de los órganos de dirección de las entidades²¹.

18. PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen jurídico del gasto público*, BOE, 4.ª edición, 2005, p. 831: «El control financiero fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1971, si bien su regulación, contenida en solo dos artículos, resultaba insuficiente para definir el modelo. Han sido la práctica administrativa y las aportaciones doctrinales las que han ido perfilando el nuevo sistema de control, que en la actualidad se regula en los artículos 157 a 161 LGP con unos caracteres bastante definidos no solo respecto de la función interventora sino también respecto de la auditoría pública».

19. Ver CAAMAÑO ALEGRE, José, «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *Auditoría Pública*, n.º 38, p. 65.

20. BLASCO LANG, José Juan, «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, n.º 18, 2004, vol. 6, p. 170: «Durante este período, la Ley General Presupuestaria de 1977 y el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, han configurado el entramado normativo que, en proceso de permanente revisión, por razón de la coyuntura del momento político o por la experiencia presupuestaria, han constituido el marco de referencia permanente de todos los agentes implicados en el proceso presupuestario».

21. BLASCO LANG, José Juan, «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, n.º 18, 2004, vol. 6, p. 171:

Este nuevo modo de actuar no solo requiere una adaptación por parte de la Intervención; también el gestor, a quien en algunos casos le resultaba cómodo el tener un interventor que le dijera sí o no a sus propuestas de gestión, ahora ha de decidir por sí mismo si puede o no hacer una determinada actuación²². Es en resumen un importante cambio de mentalidad de una Administración, con cultura de control previo que constriñe, pero donde la posible crítica no trasciende fuera del organismo, a un sistema que otorga confianza al gestor, pero en el que se obliga a este a un autocontrol; en resumen, una cultura de control posterior, con más libertad para los órganos gestores, pero sometida a una evaluación contenida en un informe que sí trasciende. En todo caso, ante circunstancias de gestión cambiantes, los sistemas de control no pueden permanecer inmutables en el tiempo, sino que, ante una realidad cambiante, se han de adaptar, si no quieren quedar esclerotizados²³.

La aceptación por el legislador de formas alternativas de control responde, es indudable, a la necesidad de afrontar mayores y distintas formas de actividad del sector público, pero tampoco se puede negar que es consecuencia de un cierto estado de opinión doctrinal favorable a, como mínimo, entronizar formas de control más flexible y llevado a cabo exclusivamente *a posteriori*. Es difícil deducir si en los primeros pasos del control financiero hay más ganas de reducir la función interventora que de mejorar las técnicas de control.

«Por un lado, la ampliación del ámbito subjetivo que va a ser objeto de control, toda vez que se ha superado el tradicional concepto de Hacienda Pública estatal para concluir con el concepto más extenso de sector público estatal (artículos 1 y 2 LGP), que permite anclar en las modalidades de control que se exponen en este documento a todo género de organismos, entes o instituciones, cualquiera que sea su naturaleza y génesis administrativa. La necesaria adaptación del control a la multiformidad administrativa en España exige soluciones flexibles como las que propone la nueva Ley (artículo 143 LGP)».

22. CAAMAÑO ALEGRE, José, «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *Auditoría Pública*, n.º 38, 2006, p. 76. CAAMAÑO resalta el miedo a la toma de decisiones por parte de algunos gestores, que él ve como consecuencia de una cultura burocrática. En su opinión, «[a] esta cultura burocrática corresponde la tradicional formación jurídica de gestores e interventores, así como la aversión al riesgo de tantos gestores públicos, que no se atreverían a tomar ciertas decisiones si no contasen con el “aval” del interventor».

23. PÉREZ PÉREZ, José Alberto, «Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 50, 2008, p. 87: «El control de la actividad económico-financiera del sector público no puede ser ajeno a los cambios que experimenta la realidad sobre la que recae. De esta forma, en la medida en que la realidad económico-financiera se mueva y se oriente hacia la consecución de determinados objetivos o adopte nuevas formas, es preciso que el control que recae sobre la misma esté suficientemente preparado para amoldarse al objeto sobre el que se ejerce. En definitiva, los objetivos, la tendencia por la que debe evolucionar el control de la actividad económica del sector público debe ser similar a la tendencia, a los objetivos que se deben perseguir en la actividad económico-financiera pública».

En el ámbito local, la apertura de las formas de control también fue recibida como una forma que permitiría facilitar una renovación de la legislación que había quedado obsoleta²⁴.

Los redactores de la LGP asumen esta corriente doctrinal, que tiende a aceptar como axioma la rigidez de la función interventora²⁵.

En este caldo de cultivo, la nueva concepción del control prevista en la LGP, tanto por proximidad en el tiempo de los debates en las Cortes Constituyentes como por la novedad conceptual y un deseo de modernización administrativa, no fue ajena a los constituyentes.

Así, el artículo 31 establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía, mientras que el artículo 103 señala que la Administración pública ha de servir con objetividad a los intereses generales, actuando de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y sometimiento pleno a la ley y al derecho.

A partir de la incipiente y limitada definición del control de la Ley 11/1977, y sentados los fundamentos constitucionales del mismo, se inicia en el sector público estatal un proceso paulatino de concreción del concepto de control financiero y de eficacia, y se fueron estableciendo las formas para su implementación, las cuales han ido evolucionando en la medida en que el peso del sector público se ha incrementado respecto del conjunto de la economía en general, se ha modernizado la Administración pública y se han mejorado las técnicas contables, presupuestarias y de control interno, asemejándose a las imperantes en el sector privado²⁶.

24. TRULLÀS FLOTATS, Josep, «La auditoría de las Haciendas locales», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 31, 1980, pp. 171-184.

25. En la Exposición de Motivos de la LGP se trasluce esta concepción, cuando afirma que «[l]a función interventora de la Administración general y autónoma del Estado queda regulada en el título tercero de la Ley, que se limita a extraer del ordenamiento jurídico vigente los aspectos más sobresalientes, al mismo tiempo que define sus distintas modalidades, procurando en todo momento su sistematización y apuntando las vías de posterior desarrollo o ampliación respecto de determinados organismos autónomos de aquel. Con la flexibilidad que debe caracterizarse el control de las actividades industriales, comerciales o financieras a cargo de tales organismos, se sustituye la intervención previa o crítica por procedimientos de auditoría, a no ser que aquellas, se realicen en base de dotaciones presupuestarias de carácter limitativo».

26. Según BLASCO LANG, durante este período, la Ley General Presupuestaria de 1977 y el Texto Refundido de la Ley, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, han configurado el entramado normativo que, en proceso de permanente revisión, por razón de la coyuntura del momento político o por la experiencia presupuestaria, ha constituido el marco de referencia permanente de todos los agentes implicados en el proceso presupuestario. BLASCO LANG, José Juan, «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, n.º 18, 2004, vol. 6, p. 170.

El primer desarrollo fue el contenido en el Real Decreto 1124/78. Curiosamente, aunque el control financiero se encomendaba a la IGAE, este control, si bien bajo dicha dirección, no se llevaba a cabo exclusivamente con interventores, sino que, respecto de los servicios, organismos autónomos y sociedades estatales, se hacía con interventores para el ejercicio del control financiero en las sociedades estatales, y si estaban organizadas bajo la forma jurídica de sociedad anónima, se llevaba a cabo una acción conjunta, coordinada, eso sí, por la IGAE, entre los funcionarios del Cuerpo de Intervención y Contabilidad y del de Inspectores Financieros y Tributarios. Por contra, si el control financiero afectaba a particulares, la actuación se tenía que realizar por los funcionarios del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios que, a petición de la IGAE, designara la Dirección General de Inspección Tributaria²⁷.

La evolución legislativa del control financiero y de eficacia se inicia, como hemos señalado, con la entrada en vigor de LGP en su versión inicial. Posteriormente se dicta el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, que nace como una instrucción provisional en tanto no se aprobara el Reglamento de la Ley General Presupuestaria, Reglamento que nunca se ha llegado a desarrollar.

La victoria, por primera vez en unas elecciones desde la guerra civil, del PSOE, dará un nuevo impulso normativo al control financiero, y la disposición adicional undécima de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, que fueron sus primeros presentados, incluyó el sometimiento al control financiero de entes públicos estatales. En sus segundos Presupuestos Generales del Estado se incluyó la disposición adicional decimoquinta de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, que determinaba que la IGAE elaboraría un plan anual de auditorías²⁸. En 1983 la IGAE aprobó también las primeras Normas de Auditoría del Sector Público.

Esta intensa producción normativa, junto a otras modificaciones de regulación presupuestaria de calado, que prácticamente cada año se recogían en la

27. Para ampliar, ver HERRERO SUAZO, Santiago, «Origen normativo del control financiero público en España y otras cuestiones: una experiencia profesional», *op. cit.*, pp. 25 y 26.

28. La Ley de Presupuestos para 1984 estableció que la IGAE debería elaborar anualmente un Plan de Auditorías en el que se irían incluyendo la totalidad de los sujetos que forman parte del sector público. En esa misma Ley también se estableció la posibilidad de que, para poder ejecutar ese Plan, la Intervención General pudiera recabar la colaboración de firmas privadas. Inicialmente el contenido del Plan se centró en auditorías financieras y de cumplimiento; a partir del Plan de Auditorías de 1986 se incluyeron en el mismo las auditorías de sistemas y procedimientos, que, como veremos posteriormente, tienen por objeto directo proponer mejoras en la gestión, derivadas de las conclusiones del trabajo realizado.

Ley de Presupuestos, hicieron necesaria una refundición de las disposiciones legales vigentes en materia presupuestaria.

Las anteriormente citadas disposiciones se integraron en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, adquiriendo así rango legal, aunque no estabilidad, ya que enseguida fue modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social.

La Ley de Presupuestos Generales de 1989 dio un nuevo paso adelante, al eliminar el régimen mixto de control que inicialmente se había establecido para los organismos autónomos industriales, comerciales y financieros, en su artículo 100 b) (único lugar donde por cierto la LGP en su redacción original había empleado el término «auditoría» como técnica de control de sus operaciones estimativas), sometiéndolos a control financiero permanente, lo que implicaba la existencia de una intervención delegada, como único sistema.

No obstante estos avances, era necesario dar mayor cuerpo normativo a estos cambios. BLASCO LANG criticaba que, cuando las legislaciones quedan obsoletas, puede producirse un enfrentamiento entre los principios de legalidad y de eficiencia, entorpeciendo la adecuada gestión pública.

Cuando escribe esto, en 1985, constata que en la situación de entonces una gran parte de la normativa de carácter económico-financiero había quedado anticuada, al no haberse adaptado con suficiente flexibilidad a los cambios sociales y económicos que habían acontecido en los años anteriores, lo que dificultó enormemente la práctica del control por las instituciones encargadas del mismo²⁹.

Estas razones eran, en general, sentidas por los profesionales del control interno, y de ellas también era consciente la propia Administración, que se veía ante la necesidad de una revisión de todo el cuadro normativo regulador de la actividad económico-financiera, que redujera y modernizara el existente en el momento³⁰.

Atendiendo a ello, para afrontar el problema, se dictaron el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno de la Intervención General del Estado, que fue modificado de manera parcial por el Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, y la Circular 1/1999, de 26 de marzo, de la Intervención General del Estado, de Control Financiero.

29. BLASCO LANG, José Juan, «El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno», en Asociación de Censores Letrados y Contables (coord.) y Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios (coord.), *Seminarios 1985*, Tribunal de Cuentas, 1987, p. 80.

30. BLASCO LANG, José Juan, «El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno», *op. cit.*, p. 80.

En 1998 se aprueban las vigentes Normas de Auditoría del Sector Público, así como varias normas técnicas de desarrollo.

Con este Real Decreto el control financiero recibe un tratamiento reglamentario que facilita una consolidación normativa definitiva, ya que, por primera vez, dejando aparte la incompleta y fragmentaria regulación del Real Decreto 1124/1978, se regula el control financiero con un detalle similar al que siempre ha tenido la normativa de la función interventora.

Además, como afirma LAZO, también se debe destacar, en el afianzamiento del control financiero, la creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), como órgano especializado y principal ejecutor de los planes de control financiero³¹. Este aspecto también es destacado por DÍEZ ZURRO³².

Las novedades más significativas de este Real Decreto podríamos resumirlas de la siguiente manera:

Se regulan los diferentes tipos de informes a efectuar en el ejercicio del control (provisionales, definitivos, de actuación y anuales) y quiénes han de ser los destinatarios de esos informes (artículos 36, 37 y 38), con carácter general al gestor directo de la actividad controlada. Como destaca FUENTES VEGA, es uno de los principales problemas que tuvo que afrontar el Real Decreto³³.

4

El Real Decreto 2188/1995 y su equivalente local, el Real Decreto 424/2017

Ambos reales decretos comparten, en lo básico, la regulación del ejercicio del control financiero, aunque, lógicamente, están condicionados por las diferentes Administraciones a las que se dirigen.

Cuando los entes destinatarios de los informes estén incluidos en la órbita de dirección, coordinación o competencias de un determinado ministerio, servicio, organismo o ente público, los informes definitivos se remitirán, además, al titular de dicho departamento, servicio, organismo o ente.

En todo caso, se remiten también al secretario de Estado de Presupuestos y Gastos.

31. LAZO VITORIA, Ximena, *El control interno del gasto público estatal*, Tecnos, 2008, p. 226.

32. DÍEZ ZURRO, Alicia, «El control interno», *Revista Española de Control Externo*, n.º 10, 2002, p. 39.

33. FUENTES VEGA, Santiago, «El Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 18, 1996, p. 169.

El interventor general de la Administración del Estado, por su parte, remite al ministro de Economía y Hacienda los informes que estime necesarios por la naturaleza del trabajo efectuado o de sus conclusiones.

Con el Real Decreto 2188/1995, se crea un marco procedimental para la elaboración y remisión de los informes. Este elemento es de capital importancia, pues el informe es el elemento básico en el que se concreta el ejercicio del control financiero. También se fija el sistema de resolución de las posibles discrepancias producidas entre el gestor y el controlador, como consecuencia de los informes emitidos, de forma análoga al sistema existente para resolver las discrepancias surgidas del ejercicio de la fiscalización previa, estableciendo un procedimiento contradictorio, si bien con la diferencia sustancial de que, al ser un control *a posteriori*, la iniciativa del planteamiento del conflicto ha de corresponder al propio órgano de control (artículo 38). El titular del departamento ha de manifestar al ministro de Economía y Hacienda su conformidad o disconformidad con el contenido del informe, en el plazo máximo de dos meses. Se concluye estableciendo la resolución por el Consejo de Ministros de las discrepancias que pudieran presentarse entre la Intervención General y el órgano gestor, sobre las actuaciones a emprender para corregir las deficiencias detectadas.

En primer lugar, limitado el Real Decreto local por la dicción del artículo 213 del TRLRHL, agrupa dentro del control financiero el denominado control permanente, control financiero a secas en la regulación estatal, y la auditoría de cuentas.

En segundo lugar, el Real Decreto local no hace referencia específica por tipo de entes controlados, como sí hace el estatal.

Por el contrario, el artículo 36, al regular los destinatarios de los informes, establece que el interventor los ha de remitir al gestor directo de la actividad económico-financiera controlada y al presidente de la entidad local, que, a su vez, está obligado a remitirlos al pleno para su conocimiento. Para resaltar la importancia, ha de ser un punto independiente en el orden del día de la sesión plenaria.

También serán enviados a los órganos que prevé el artículo 5.2 cuando en dichos informes se aprecie la existencia de hechos que puedan dar lugar, indiciariamente, a las responsabilidades que en él se describen.

La información contable de las entidades del sector público local y, en su caso, los informes de auditoría de cuentas anuales, deben publicarse en las sedes electrónicas corporativas.

Esta misma información deberá remitirse a la Intervención General de la Administración del Estado, para su integración en el registro de cuentas anuales del sector público regulado en el artículo 136 de la Ley 47/2003, de 26 de

noviembre, General Presupuestaria, de conformidad con las instrucciones que se dicten al respecto.

También se concreta en ambas normas la potestad de acceso a la documentación de los entes sujetos a control, por parte de la Intervención General en el ejercicio de sus funciones, y en el Real Decreto 424/17, artículo 30-5, 6 y 7, sin que haya especiales diferencias. En todo caso se reconoce el derecho de acceso del controlador a toda la documentación del órgano controlado.

Además ambos reales decretos regulan la información que podrá recabar incluso de los auditores privados (disposición adicional 1.^a, que ha sido sustituida por la disposición adicional 3.^a de la LGP), y por último destacaremos que, mientras que para el Estado se regula de manera definitiva el control financiero posterior de carácter permanente de la gestión de derechos e ingresos del Tesoro Público, con lo que se abandona la función interventora en materia de ingresos, no es así en el mundo local, donde no se plantea en exclusividad el control financiero, ya que el artículo 219-4 del TRLRHL da al pleno la opción de elegir entre función interventora o control financiero.

No obstante, esta regulación inicial del control financiero también ha sido criticada por algún sector de la doctrina, como LAZO VITORIA, tanto por lo que considera *deficiente técnica legislativa empleada para su regulación*, como por el hecho de la escasa regulación de la que ha sido objeto, en sus inicios. Aunque no lo cita, consideramos que se refiere al Real Decreto 2188/1995, y critica que el control ha carecido, hasta entonces, de un estatuto legal mínimo, en perjuicio no solo de sus destinatarios, los controladores, sino también de los gestores³⁴.

34. LAZO VITORIA critica que «hasta tiempos muy recientes, el citado control ha carecido de un estatuto legal mínimo, es decir, de un conjunto de normas encargadas de fijar sus objetivos, modalidades y los efectos derivados de su ejercicio. La claridad y adecuada sistematización de las instituciones, especialmente las de nuevo cuño, son requisitos *sine qua non* para su correcta comprensión. Ello no solo desde el punto de vista de sus destinatarios, sino también de los operadores encargados de su aplicación. En realidad, las sucesivas leyes presupuestarias han dedicado una especial atención a la función interventora, la más tradicional y la que, por tanto, plantea menos interrogantes, dejando prácticamente enunciadas el resto de modalidades que conforman esta función». LAZO VITORIA, Ximena, «El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio», *Documento de trabajo 156/2010*, Fundación Alternativas, p. 27.

5

El control financiero, justificación y críticas

5.1

La huida del derecho administrativo

La plasmación constitucional de los principios de economía, eficacia y eficiencia, y la instauración legal del control financiero, no solo aplacan el debate doctrinal, control *versus* eficacia, sino que, por el contrario, lo intensifican. Empieza a considerarse la forma tradicional de administración y control, la función interventora, como obsoleta, cuando no una auténtica rémora que impide la implantación de una nueva forma de administrar rápida y eficiente. Incluso comienzan a contraponerse los conceptos eficacia –legalidad, considerándose que la consecución de los objetivos prefijados subsana la violación de los cauces procedimentales y legales, que, en el fondo, no dejan de ser un obstáculo. Como señala PALAO, el legislador no tardó en acoger la crítica e iniciar una expansión del control financiero, por considerarlo más ágil que la función interventora. Para PALAO TABOADA, si la «existencia de la fiscalización previa tiene su justificación en la conveniencia de advertir los vicios de los actos administrativos antes de que estos se dicten, las críticas los retrasos que produce en la actividad administrativa, hallaron eco en el legislador con la Ley de Presupuestos para 1983»³⁵.

Se inicia de esta manera una tensión dialéctica, fruto, en buena medida, no solo de las funciones que tiene encomendadas la Intervención en sus manifestaciones clásicas, sino también de la contraposición de las culturas de lo público y lo privado en las técnicas de gestión. Y así, desde una posición de «legalidad» versus «eficacia», se llega a plantear que más que la acción jurí-

35. Para PALAO TABOADA «la existencia de la fiscalización previa tiene su justificación en la conveniencia de advertir los vicios de los actos administrativos antes de que estos se dicten y comiencen a producir efectos. Sin embargo, la extensión con que, como hemos visto, está concebida y los retrasos que produce en la actividad administrativa, entre otras razones, han dado motivo a ciertas críticas a esta modalidad de control, sugiriéndose por algunos autores que el control interno de legalidad se lleve a cabo *a posteriori* o por medio de muestreo o se limite a los actos de mayor importancia. Estas críticas han hallado eco en el legislador, pues, en efecto, la Ley de Presupuestos para 1983 (Disposición Adicional 11a.1) disponía “con el fin de conseguir mayor agilización en los procedimientos de gastos o ingresos de la Hacienda Pública”, que la función interventora podrá ejercerse aplicando técnicas de muestreo. Y completando este precepto la Ley de Presupuestos para 1984 (Disposición Adicional 15.2) ordena a la Intervención General que determine los actos, documentos o expedientes a los que se aplicaron dichas técnicas, y como los procedimientos de selección, identificación y tratamiento de la muestra, “de manera que se garantice la fiabilidad y la objetividad de la información”». PALAO TABOADA, Carlos, *Derecho Financiero y Tributario*, Colex, 1987, p. 143.

dicamente correcta importa su gestión eficaz, sus resultados. Y muy a menudo se reprocha a los órganos de control interno que su tarea de fiscalización y control de la sumisión de toda acción financiera a la legalidad entorpece una gestión ágil y eficaz, no solo del gasto público, sino del servicio mismo, al someterlo a unas normas excesivamente rígidas, incompatibles con una acción rápida y eficaz.

A partir de aquí comienza un discurso doctrinal, tendente a permitir a la Administración pública gestionar su presupuesto por medio de entes de naturaleza privada, que permitan huir de los engorrosos procedimientos administrativos y, desde luego, zafarse hábilmente de la «entorpecedora» legislación de la contratación pública. Es lo que se conoce habitualmente como «huida del derecho administrativo», «huida hacia el derecho privado» y «huida del presupuesto»³⁶.

No obstante, PASCUAL GARCÍA matiza que desde el punto de vista del derecho financiero no se produce una huida del control, sino una atenuación³⁷.

Esta tendencia centrífuga ha sido denunciada constantemente por distintos administrativistas. GARCÍA DE ENTERRÍA se ha mostrado singularmente crítico, llegando a afirmar lo siguiente:

Parece, pues, algo más que un recelo concluir que, so pretexto de «flexibilizar» la acción administrativo, se está articulando una acción deli-

36. PASCUAL GARCÍA, José, «La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 60, 2010, p. 125: «En los últimos años puede apreciarse en el Derecho financiero un tránsito en el que el epicentro se desplaza desde el concepto de Hacienda Pública, al de sector público, y desde el concepto de gasto o ingreso público al de actividad económico-financiera del sector público, de consecuencias imprevisibles. En el nuevo régimen se está perdiendo la unidad que ha caracterizado al ordenamiento presupuestario hasta fechas recientes. La configuración de sus instituciones cardinales (Presupuesto, Contabilidad, Tesoro Público, Estabilidad presupuestaria y Control interno) es ambivalente, de manera que presentan una modalidad rígida, aplicable a las entidades que forman parte de la Hacienda Pública y otra más flexible, aplicable a las entidades de los sectores empresarial y fundacional. La línea divisoria entre unas y otras entidades no siempre responde a unos criterios coherentes con la naturaleza de sus actividades y forma de financiación: numerosas entidades del sector administrativo se acogen a la modalidad segunda en todas o en alguna de las vertientes de su actividad económico-financiera. Paralelamente, estas entidades abandonan frecuentemente el Derecho administrativo para regirse por el derecho privado. En otras ocasiones entidades que se integran en la Hacienda Pública se valen para la realización de obras y servicios públicos de entidades instrumentales que se rigen por el derecho privado y que se sitúan, no ya fuera de la Hacienda Pública, sino incluso del sector público administrativo. Todo ello da como resultado que la a huida del Derecho Administrativo, LGP, Ley vertebradora del ordenamiento presupuestario estatal y paradigma del autonómico y local, esté derivando, de hecho, a regular unas instituciones hacendísticas tipo y, dentro de ellas, unas modalidades, de las que se echa mano por las normas de creación de los nuevos entes en función del régimen que se quiera conferir a cada organismo, sin una planificación que responda a criterios predecibles».

37. PASCUAL GARCÍA, José, «La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público», *op. cit.*, p. 111.

berada de «huida del Derecho Público» usando la técnica de personas jurídicas instrumentales. Pero es obligado preguntar si ese resultado, claramente pretendido, es o no legítimo o, más simplemente, jurídicamente posible.

Al estar implicado en la operación el propio legislador, parece inicialmente que cualquier posible límite tendría que ser de rango constitucional. Silvia del Saz ha creído poder justificar la existencia en la Constitución de una «reserva de Administración» o de Derecho Administrativo, de forma que todo intento de eludir esta reserva en favor de entes creados ad hoc para someterlos a otro régimen—o curiosamente, a ninguno, como pretendía el asombroso apartado 5 del artículo 6 LGP de 1988—distinto del administrativo, que tiene un explícito soporte constitucional (legalidad de la Administración, interdicción de la arbitrariedad, obligación de promover la igualdad, régimen de presupuestos públicos y de control del Tribunal de Cuentas, control de la legalidad y de los fines por los tribunales contencioso-administrativo) sería inconstitucional. A su vez, Borrajo afirma que, sin necesidad de incluir demasiados contenidos en la Constitución, los principios que esta impone a los «poderes públicos», cualquiera que sea su disfraz, pueden y deben ser impuestos por el juez ordinario, es evidente por de pronto, que la Constitución impone deberes³⁸.

GARCÍA DE ENTERRÍA, consciente del carácter que va tomando la cuestión, se plantea el problema de la posible libertad de elección por parte de la Administración. Si es posible que elija su actuación en uno u otro ordenamiento jurídico, público o privado, a su conveniencia, o por el contrario se debe considerar una reserva en favor del ordenamiento jurídico público. Así, afirma que es la legalidad (artículos 9.3 y 106 CE) y no la libertad lo que está en la base misma de la actuación de los poderes públicos, es el gobierno de las leyes, y no de los hombres³⁹.

38. GARCÍA DE ENTERRÍA afirma que «[d]e manera especial hay que subrayar que es la legalidad (artículos 9.3 y 106) y no la libertad lo que está en la base misma de la actuación de los poderes públicos, y que ello no es un prurito, de los juristas, como alguien pudiera creer, sino una exigencia indeclinable del principio democrático mismo, en cuanto que la Ley es la “expresión de la voluntad popular” (Preámbulo de la Constitución), única legitimada para el mando; la democracia es, inexcusablemente, *government by laws, not by men*». En su opinión, en base al principio democrático y a las exigencias constitucionales, se debería proceder al «levantamiento del velo» de las personas jurídicas utilizadas como vehículo de huida de las normas jurídico-públicas. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo*, 15.ª edición, 2011, p. 425.

39. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo*, 15.ª edición, 2011, p. 426: «Esas exigencias, ¿imponen la inconstitucionalidad de las leyes que parecen querer dispensar de ellas? No creemos que resulte (al menos en todos los casos) imprescindible ese peso previo. ¿Será capaz, por su parte, el juez ordinario de imponer la observancia de esos

El fenómeno de la huida tiene su principal expresión en la búsqueda de fórmulas alternativas a las de la contratación pública, a través de personificaciones privadas⁴⁰, aunque estas sean de propiedad exclusivamente pública⁴¹.

RAMALLO MASSANET ve en las nuevas formas de colaboración público-privada también una huida del derecho administrativo y del presupuesto⁴².

5.2

La Nueva Gestión Pública

Con la denominación, comúnmente aceptada, de Nueva Gestión Pública, se va instalando una corriente de pensamiento que persigue la creación de una Administración pública eficiente y eficaz, que satisfaga las necesidades reales planteadas por los ciudadanos al menor coste posible.

En su planteamiento inicial se trata de un intento de superación del modelo burocrático tradicional, que, según sus detractores, ha quedado obsoleto ante el crecimiento y los nuevos sectores de actuación del sector público, que exigen un replanteamiento de los sistemas de gestión. Esta modificación de los sistemas de gestión llevará implícita una revisión de los sistemas de control. LÓPEZ y ORTIZ destacan que los nuevos modelos de gestión pública suponen una concepción distinta respecto de la actuación de control⁴³.

La Nueva Gestión Pública nace en el Reino Unido en la época de los Gobiernos conservadores presididos por Margaret Thatcher⁴⁴, últimos años 70 y primeros años 80, en el contexto de la crisis económica existente en los países occidentales en aquellos años, como reacción a las dificultades de respuesta de las Administraciones a una situación que empieza a sobrepasar los modelos imperantes desde el fin de la Segunda Guerra Mundial.

deberes constitucionales? Es razonable dudarlo, porque se trata de un campo que no es en el que se mueve ordinariamente y cuyos efectos sobre un tráfico jurídico privado de base no resultarán ordinariamente de discernimiento fácil o simple. El juez ordinario (civil, penal, social) está habituado, ello es cierto, a aplicar la doctrina del “levantamiento del velo”, que permite localizar al titular real por debajo de la vestidura de una personificación».

40. NIETO DE ALBA, Ubaldo, «Ética y control ante la corrupción y en el blanqueo de capitales», *Revista Española de Control Externo*, n.º 23, 2006, p. 19.

41. MARTÍNEZ MARTÍ, Gabriel, «El régimen jurídico de contratación aplicable a las sociedades», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n.º 3, 2001, p. 74.

42. RAMALLO MASSANET, Juan, «El control externo en las nuevas formas de colaboración público-privada», *Revista Española de Control Externo*, n.º 26, 2007, p. 21.

43. LÓPEZ HERNÁNDEZ, Antonio M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, Domingo, «El control de la gestión económico-financiera de las Administraciones públicas», en *La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera*, Universidad de Barcelona, 2005, p. 505.

44. BARZELAY, Michael, *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue*, University of California Press, 2001, p. 66.

El propio Dictamen del Consejo de Estado (número 1270/93, Sección 5.^a, de 2 de diciembre de 1993) al Anteproyecto de LCAP llamaba la atención sobre la ampliación en los últimos años del régimen contractual jurídico-privado, proceso que, por mucho que pueda parecer conveniente desde la perspectiva de la eficacia y la agilidad de dichas actuaciones, no debería llegar hasta el extremo de desconocer la naturaleza pública de los entes actuantes, ni menos aún, dejar sin posibilidades de aplicación práctica los principios constitucionales de obligada observancia por todas las Administraciones públicas. Sin embargo, la doctrina de este Consejo de Estado tampoco ha modulado una solución adecuada a la creciente huida del derecho administrativo en el caso del régimen contractual aplicable a las empresas públicas. Para ello, desde la concepción teórica de la Nueva Gestión Pública⁴⁵, se plantean una serie de sistemas de control, con el objetivo de obtener una plena transparencia de los procesos, planes y resultados para que, por un lado, perfeccionen el sistema de elección, y, por otro, favorezcan la participación ciudadana. Esta nueva filosofía de la gestión se tiende a planear como contrapuesta al modelo administrativo tradicional, el burocrático, cuya principal preocupación es el cumplimiento de la ley y la garantía de los derechos de los ciudadanos ante la Administración, donde radica la legitimidad de la actividad, alegando que el cumplimiento correcto de los procedimientos administrativos se puede anteponer a la consecución de objetivos⁴⁶.

A partir de aquí, se pretende una disminución del ámbito objetivo y subjetivo de ejercicio de la función interventora⁴⁷, para ser sustituido este vacío por el control financiero⁴⁸.

MONTESINOS JULVE apunta que, en torno de la nueva gestión pública, también implica una mayor apertura de las entidades públicas a la competitividad, y el énfasis en la satisfacción del ciudadano conlleva una necesaria actualización de los mecanismos de control.

Pero esto no significa que este cambio de perspectiva se haga para destruir y debilitar a las entidades dedicadas al control del sector público, que

45. Ver BRUSCA, Isabel, «Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España», *Revista de Contabilidad*, vol. 13, n.º 2, 2010, p. 179.

46. Entre otros, ver GARCÍA SÁNCHEZ, Isabel M.^a, «La nueva gestión pública: evolución y tendencias», en *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 47, 2007, y MONTESINOS JULBE, Vicente, «Nuevos ámbitos de la fiscalización pública», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, 2000.

47. Así lo constata ORÓN MORATAL, Germán, «Controles del principio de estabilidad presupuestaria: de Derecho interno y control europeo», *Encuentro de derecho financiero y tributario (I.º ed.)*. «Desafíos de la Hacienda pública española» (4.º parte). *Estabilidad presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 18/2012, p. 49.

48. Así ha sucedido en las Universidades públicas. ORÓN MORATAL, Germán, «El control presupuestario de las Universidades públicas», *Auditoría Pública*, n.º 10, 1997, p. 40.

han de actuar también como herramientas para la defensa y justificación del sector público.

En su opinión los problemas financieros en el sector público exigen un control y un freno al gasto, por lo que la única solución para evitar las injusticias y los recortes es prescindir o bien de todo aquello que no es lo adecuado para satisfacer las necesidades públicas, o bien de lo que es ineficiente, y así no tener que prescindir de las prestaciones sociales, por lo que es en este problema básicamente donde se ha de centrar el objetivo de la función fiscalizadora⁴⁹. ORDOKI también considera necesario avanzar en esta línea⁵⁰.

Hemos de tener en cuenta que, en general, el ámbito que aquí nos interesa, la Nueva Gestión Pública, implica una tendencia hacia la desregulación, subordinando la actuación pública a la consecución de los objetivos fijados, más que al cumplimiento del procedimiento como fin en sí mismo. También implica una tendencia a la descentralización funcional que genera la creación de entes y agencias⁵¹. Ambas características, como ya hemos indicado, plantearon nuevos retos desde la perspectiva del control.

49. Para MONTESINOS JULVE:

Si los desequilibrios financieros en el sector público imponen un control y un freno en su crecimiento, el único camino para evitar las injusticias y los recortes lineales, que siempre recaen sobre los más desfavorecidos, será el de la racionalización de sus estructuras organizativas. Habrá que recortar y prescindir de lo malo y lo ineficiente de las organizaciones antes que recortar las prestaciones sociales que alivian a los más débiles y que, desearíamos, constituyesen conquistas irrenunciables del Estado del Bienestar.

Esta modernización y estas exigencias afectan también, y de forma muy especial, a la auditoría y a los órganos institucionales de control externo, que deberán suministrar el entramado de control necesario para garantizar un adecuado funcionamiento de la gestión pública y los mecanismos adecuados para llevar adelante su adecuado pilotaje. Para ello, no cabe duda que debe revisarse el alcance de las auditorías y adaptar los trabajos a las nuevas tendencias de la gestión y tecnología de la información.

MONTESINOS JULVE, Vicente, «Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 4, enero 2000, p. 73.

50. ORDOKI URDAZI, Luis M.ª, «La necesidad de una transformación radical de las instituciones de control financiero externo en España», *Auditoría Pública*, n.º 57, 2012, pp. 30 y 31.

51. Para MONTESINOS JULVE, la reciente crisis ha puesto en cuestión este modelo de gestión. MONTESINOS JULVE, Vicente, «Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempos de crisis», *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 87, 2009, p. 26.

5.3

El cuestionamiento de la función interventora

Esta tendencia queda muy gráficamente descrita por PARRES GARCÍA⁵², que considera que la función interventora, como modalidad tradicional de control que es, al tener un carácter preventivo y focalizado en el principio de legalidad, se corresponde con un contexto en el que la Administración pública había de garantizar unos modos de actuar respetuosos con un ordenamiento jurídico, tal y como es propio de un Estado de derecho. No obstante, en el contexto actual se ha vuelto obsoleta, no porque el control ya no deba atender al principio de legalidad, sino porque debe atender también a otros principios. En su opinión, la función de control se ha vuelto multidimensional y multidisciplinar⁵³.

Así, con toda esta base doctrinal, y también el correspondiente soporte normativo, se constata un progresivo retroceso de la función interventora, en beneficio del control financiero en muchos ámbitos, no solo desde el punto de vista subjetivo, sino también objetivo. Este es el punto de vista de CAAMAÑO ALEGRE, para quien la evolución legislativa se encamina a desplazar los controles previos hacia controles *a posteriori*, a través de elementos como los gastos exentos de fiscalización, o la fiscalización previa limitada, lo que implica el retroceso de la función interventora, frente al avance del control financiero⁵⁴.

Pero esta disminución de la función interventora se produce en un entorno que se ve como un burocratismo inaceptable, que también trasciende a los órganos de control externo. FANLO LORA⁵⁵ destaca que, en el control externo, disminuye la importancia de la mera función de control de legalidad, frente a los ámbitos que abarca el control financiero.

Estas nuevas tendencias que han pretendido, en muchos casos de manera bienintencionada, cambios en el modelo de control, tampoco han estado exentas de intentos destinados, pura y simplemente, a la supresión de cualquier tipo de control previo de legalidad. La razón era considerarlo un

52. PARRES GARCÍA, Alejandro, «Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias», *Auditoría Pública*, n.º 50, 2010, p. 35.

53. ROJAS LLANOS, Noemí, «Transparencia y función pública», *Revista Española de Control Externo*, n.º 20, 2005, p. 195.

54. CAAMAÑO ALEGRE, José, «¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública», *Auditoría Pública*, n.º 38, 2006, p. 66.

55. FANLO LORA, Antonio, «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales: la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas», *Revista de Administración Pública*, n.º 108, 1985, p. 331.

estorbo al desarrollo de las políticas legitimadas por los ciudadanos a través de las elecciones, bastando, única y exclusivamente, o el control externo del Tribunal de Cuentas, o el jurisdiccional de los tribunales de Justicia, y, eso sí, la ratificación de la política efectuada, a través de las elecciones⁵⁶.

En este entorno, no fueron tantas las opiniones que se han enfrentado a los planteamientos que hemos descrito y que, a veces, se han aceptado como un axioma. Esta corriente se ha negado a compartir el carácter excluyente de los términos legalidad - eficacia, y recordando que el mandato del artículo 103.1 de la CE es terminante al respecto: la eficacia administrativa se impone como principio de actuación de la Administración, pero sin menoscabo alguno de la sumisión plena de esta a la ley y al derecho. El problema no es, pues, escoger uno de los dos elementos, sino establecer las condiciones con cuyo fin la actuación de la Administración, siendo conforme a derecho, también sea efectiva desde el punto de vista de la satisfacción de los intereses generales.

Una gran mayoría de las voces que han sostenido la necesidad de mantenimiento de la función interventora, coexistiendo con el control financiero en aquellas actividades de la Administración que requieren una mayor agilidad en sus actuaciones, han procedido del campo profesional más que del académico⁵⁷, como es el caso de LARRAINZAR; opiniones manifestadas con el riesgo de ser tachadas, sin más, de corporativistas⁵⁸.

56. NIETO critica que la desaparición de controles previos se haya hecho sin incremento de responsabilidad de los gestores. NIETO DE ALBA, Ubaldo, «Control del sector público: perspectivas de futuro», *Revista Española de Control Externo*, n.º 1, 1999, p. 16.

57. P. ej., LAZO VITORIA, Ximena, «El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio», *Documento de trabajo 156/2010*, Fundación Alternativas, pp. 27 y 28.

58. LARRAINZAR opina lo siguiente (LARRAINZAR, Jesús, «Democracia y función interventora», *Revista de Hacienda Local*, n.º 90, 2000, p. 594):

A lo largo y ancho de los últimos veinticinco años la función interventora ha sufrido ataques continuados para tratar de convertir su imagen en una función interruptora de la gestión pública, sin embargo y a pesar de ello la misma no solo ha resistido toda la presión que han puesto, por una parte la clase política, y por otra grupos de profesionales que han tratado de introducir en la actuación administrativa las técnicas anglosajonas de control del gasto público, sin tener en cuenta la cultura administrativa vigente durante doscientos años en este país. Si ha existido una palabra que haya sido utilizada más frecuentemente al debatir sobre la actuación de la Administración pública o del ejercicio de cualquier función administrativa, y aún más si esta función es la de control, esta ha sido la palabra «democracia». Y su utilización siempre lo ha sido para desautorizar la acción administrativa, más que para reforzarla como si democracia y burocracia fuesen incompatibles, cuando el respeto a la legalidad es precisamente el fundamento del carácter democrático de la Administración.

Sin embargo, la extensión con que, como hemos visto, está concebida y los retrasos que produce en la actividad administrativa, entre otras razones, han dado motivo a ciertas críticas a esta modalidad de control, sugiriéndose por algunos autores que el control interno de legalidad se lleve a cabo a posteriori o por medio de muestreo o se limite a los actos de mayor importancia.

Tampoco se han desconocido las limitaciones de la función en los estudios efectuados por profesionales. Así, SÁNCHEZ REVENGA señala que las ventajas de la función interventora son inherentes a su sencillez⁵⁹. El interventor comprueba con carácter previo el cumplimiento de los requisitos establecidos, y autoriza la continuación del expediente si el contenido del mismo se ajusta a la normativa aplicable, y, en caso contrario, lo rechaza. Sus desventajas principales son que aporta rigidez a los procedimientos de gestión, al tener que comprobar una por una todas las decisiones de gastos en todos sus trámites, y que se limita a la simple comprobación de la regularidad y de la legalidad, sin aportar opinión sobre la oportunidad o la eficiencia del gasto. Es por ello que tiene que ser complementado con carácter general por las actuaciones de control financiero.

No ha sido tampoco ajena a esta corriente de opinión la experiencia de la Unión Europea. En sus inicios optó por un sistema de control, sin influencia anglosajona, de corte francés, con un sistema parecido a lo que nosotros entendemos por fiscalización previa. El crecimiento que supuso para la Unión el ingreso de nuevos países y la asunción de nuevas competencias conllevó una dificultad en la práctica de la fiscalización previa, que la llevó a un cierto colapso, con una disminución de los elementos a revisar, e incluso a visados superficiales. En enero de 1999 el Parlamento Europeo, al haberse descubierto una serie de fraudes en el seno de la Comisión, aprobó una Resolución a raíz de la cual se nombró un Comité de Expertos para que analizase las razones que impidieron la detección de las citadas irregularidades y propusiese, al mismo tiempo, una reforma tendente a evitarlas en el futuro. El sistema de intervención previa fue muy criticado, en 1999, por el Comité de Expertos, nombrado por el Parlamento Europeo, con la conformidad de la Comisión, en dos informes: *Comité d'experts indépendants. Premier rapport sur les allégations de fraude, de mauvaise gestion et de népotisme à la Commission européenne*⁶⁰, en marzo de 1999; y *Second rapport sur la réforme de la Commission. Analyse des pratiques en vigueur et propositions visant à porter remède à la mauvaise gestion, aux irrégularités et à la fraude*⁶¹, en septiembre de 1999.

En el primer informe, el Comité comprueba que el control previo, ejercido por la DG XX, es un procedimiento que no funciona correctamente, puesto que «la mayor parte de las irregularidades constatadas se habían beneficiado

59. SÁNCHEZ REVENGA, Jaime, *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 522.

60. Se puede consultar en http://www.europarl.europa.eu/experts/report1_fr.htm

61. Se puede consultar en http://www.europarl.europa.eu/experts/default_fr.htm

de un visado favorable de la Intervención». Por ello, propone en su segundo informe incluso la supresión del visado previo y el establecimiento expreso de un Sistema de Auditoría Interna profesional, independiente y responsable únicamente ante el presidente de la Comisión.

El Comité de Expertos llega a afirmar lo siguiente:

En el mundo de la gestión financiera internacional, el sistema de control ex ante de las instituciones de la Comunidad es algo antediluviano (sic) y corresponde a una visión superada de un control que ofrece una doble seguridad, que concede poca importancia al sentido de la responsabilidad personal del «gestor», y pone el acento en los aspectos formales de las operaciones de modo que, en realidad, no puede ser efectivo más que en un entorno en el que se procese un número relativamente limitado de propuestas financieras⁶².

6

Regulación en la Ley 47/2003. El control financiero permanente

La LGP, en vigor desde el 1 de enero de 2005, clarifica y sistematiza el control interno⁶³, regulando de forma detallada el control de carácter posterior, distinto de la función interventora⁶⁴, agrupándolo en dos modalidades: el control financiero permanente y la auditoría pública⁶⁵.

En el Capítulo III del Título VI de la Ley 47/2003 se regula el control financiero permanente. La atribución de un capítulo específico a esta modalidad de control interno, considerada como un instrumento esencial para el seguimiento y control del principio de estabilidad presupuestaria, supone asimismo una novedad en relación con la legislación anterior (donde solo se recogía su ámbito de aplicación), sometiéndose su ejercicio a un Plan Anual de Control Financiero Permanente con objeto de asegurar su planificación y

62. *Second Rapport sur la réforme de la Commission. Analyse des pratiques en vigueur et propositions visant à porter remède à la mauvaise gestion, aux irrégularités et à la fraude*, punto 4.6.4, p. 117.

63. La necesidad era sentida por amplios sectores. *Vid.*, p. ej., BANDRÉS MOLINÉ, Eduardo, «La reforma de la legislación presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, n.º 11, 2002, p. 15.

64. Según MIAJA FOL, es con la nueva LGP cuando adquiere madurez el sistema de control interno. MIAJA FOL, Miguel, «Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones públicas», *Documentación Administrativa*, n.º 286-287, p. 212.

65. RODRÍGUEZ CASTAÑO destaca este cambio frente a la regulación anterior. RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio-Ramón, «Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público», *Revista Española de Control Externo*, n.º 19, 2005, p. 146.

sistemática. Este Plan Anual deberá ser propuesto por los interventores delegados respectivos, y aprobado por la IGAE.

Se trata del control financiero permanente cuando se realiza por la Intervención Delegada destacada en el centro, organismo autónomo, entidad pública empresarial o entidad correspondiente, sin perjuicio de las actuaciones que de forma especial se realicen por la ONA, a lo largo de todo el ejercicio.

LAZO destaca el refuerzo de esta función, lo que, previsiblemente, hará aumentar su eficacia⁶⁶.

El control financiero permanente incluye, según el artículo 159 de la LGP, las siguientes actuaciones:

- Verificación del cumplimiento de la normativa y los procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora. Es lógico dado que el artículo 144 LGP, como objetivo del control interno, destaca verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
 - Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión. Es también coherente con el antes citado artículo que exige del control interno verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, su reflejo en las cuentas y estados que deba formar cada órgano o entidad, y el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.
 - Informe sobre la propuesta de distribución de resultados a que se refiere el artículo 129 de esta Ley.
 - Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.
 - Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquellas.
- Además, incluye todas las actuaciones previstas en la LGP y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, que están atribuidas a las intervenciones delegadas.
- En los departamentos ministeriales y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, verificar, mediante técnicas de audi-

66. LAZO VITORIA, Ximena, *El control interno del gasto público estatal*, Tecnos, 2008, p. 233

toría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente las operaciones derivadas de su actividad. La Intervención General de la Administración del Estado establecerá el procedimiento, alcance y periodicidad de las actuaciones a desarrollar.

Según la Circular de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre Control Financiero Permanente, el ejercicio del control financiero permanente comprende tanto las actuaciones de control que anualmente se incluyan en el correspondiente plan de control financiero, como las actuaciones atribuidas a las intervenciones delegadas, regionales y territoriales en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal. Entre otras destaca los informes a las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, las actividades relacionadas con la asistencia a mesas y juntas de contratación previstas en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, y los informes en materia de modificaciones de crédito a que se refiere el artículo 63 de la Ley General Presupuestaria.

También incluye evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Las actuaciones se han de documentar en informes periódicos, además de un informe anual comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente que se hayan llevado a cabo durante el ejercicio. Es la esencia, pues, como afirma RODRÍGUEZ CASTAÑO, «la forma de ejercicio del control financiero se concreta mediante la emisión de informes»⁶⁷.

Las actuaciones y el alcance específico fijado para ellas no son aleatorios o a voluntad de las distintas intervenciones delegadas, sino que obedecen a un objetivo general y se determinan en el plan anual de control financiero permanente que es elaborado y aprobado por la IGAE, si bien puede ser modificado cuando se produzcan circunstancias que así lo justifiquen.

67. RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio-Ramón, «Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público», *Revista Española de Control Externo*, n.º 19, 2005, p. 145.

7

El control financiero en las corporaciones locales

7.1

Primera regulación. El Real Decreto Legislativo 781/1986

La reforma de los sistemas de control interno de la gestión económico-financiera que se produce con la entrada en vigor de la LGP del 77, no se introdujo, y de manera renqueante, hasta varios años después en el mundo local, de manera que siguió manteniendo la función interventora como única técnica.

El control financiero inicia su andadura en la normativa local, si bien de forma indirecta, a través de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). Su artículo 5-E-a), en la redacción original, otorgaba a la LGP el carácter de norma supletoria en materia de Haciendas locales, lo cual incluía la regulación del control interno. Siguiendo esta idea de unificación de los sistemas de control, el artículo 454-1 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, remite a los artículos 16 y 17 de la LGP, y concordantes, como modo de ejercicio de las funciones de control y fiscalización en las entidades locales.

Ahora bien, no es hasta la publicación de la LHL cuando aparece por primera vez regulado de manera específica. La LHL no siguió el sistema de referencia a la legislación general presupuestaria, y prefirió el redactado ya conocido. Con posterioridad a la publicación de la LHL, la STC 214/1989, de 21 de diciembre, declaró inconstitucional el citado artículo 5 de la LRBRL en su totalidad.

La posición del Tribunal Constitucional ha hecho que el legislador en materia de presupuestos y control local vea con recelo la remisión sin más al bloque normativo en materia de control de la LGP, lo que, unido a la inacción de las propias corporaciones locales, es la razón del escaso avance del control financiero en la realidad local.

La introducción del control financiero, al igual que en el sistema estatal, tiene como objetivo comprobar, respecto de los entes sometidos al mismo, el funcionamiento en el aspecto económico-financiero, la adecuada presentación financiera y el cumplimiento de las normas que le sean de aplicación, así como el grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos, y el análisis del coste de funcionamiento y rendimiento de los respectivos servicios e inversiones.

No obstante su plasmación legal, han sido muy escasos los municipios que han desarrollado un auténtico sistema de control financiero. Es necesario

tener en cuenta que la necesaria formación en técnicas de auditoría, que se requiere para poder ejercer un auténtico control financiero, es casi inexistente en la inmensa mayoría de los municipios españoles. Este problema hace que desde los órganos de control interno no se proponga a los órganos decisorios de las corporaciones la adopción, vía bases de ejecución del presupuesto o por reglamentos específicos, de la práctica de controles financieros, con lo que el problema se retroalimenta y no se llega a adquirir una cultura del control financiero.

7.2

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales

La regulación legal estuvo inamovible desde su introducción, que es una reproducción, aunque con algunas variantes, como veremos más adelante, de lo definido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, hasta la Ley 27/2013.

La refundición llevada a cabo por el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tampoco introdujo ningún elemento nuevo respecto del control financiero establecido en la redacción original. Tal vez motivado por la situación antes descrita, tampoco se ha aprobado desde 1988 ninguna disposición complementaria que lo desarrolle.

Vemos pues, un muy diferente asentamiento del control financiero entre el sector público estatal y el local, habiendo seguido el primero desde 1977 una importante evolución normativa y un esfuerzo de puesta en marcha. Este no ha sido el caso del sector público local, que siempre ha ido a la zaga y donde son muy escasas las corporaciones que, hasta ahora, hayan realizado un auténtico control financiero, lo que ha provocado incluso mociones en el Tribunal de Cuentas⁶⁸, por lo que el control interno se circunscribía, básicamente, a la función interventora, quedando prácticamente sin control desde las intervenciones tanto las entidades públicas empresariales como las socie-

68. La Moción de 20 de julio de 2006, del Pleno del Tribunal de Cuentas, sobre el control interno, gestión de personal y contratación en las entidades locales, constata esta falta de ejercicio del control financiero: «En las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Tribunal, se ha puesto de manifiesto que la función del control financiero no se ejerce en la mayoría de las entidades, ni respecto a la propia entidad ni a sus entes dependientes y, en los casos en que se realiza, dicho control no se documenta según establece la normativa mediante informe que junto con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, se remita al Pleno para su examen».

dades mercantiles, e incluso, en alguno de los casos en los que sí se hacía, no se documentaba y posteriormente no se remitía al pleno para su conocimiento, sino que tan solo se trata de una mera constatación por parte del interventor de cómo hace las cosas un determinado ente.

Tampoco ha ayudado la confusa redacción del TRLRHL, que no sienta de manera clara e inequívoca la competencia del órgano interventor como único órgano competente para el ejercicio del control financiero. El artículo 203, en su redacción original, actual 222 en el TRLRHL, parece buscar la ambigüedad cuando afirma que «los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia». En todo caso falta la rotundidad de su coetáneo, el artículo 17 del TRLGP: «El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado», ya que la legislación local no concreta quién los designa. Ya DE ROVIRA MOLA puso de manifiesto esta indefinición del titular del órgano encargado de llevar a cabo el control financiero⁶⁹. De la misma opinión son ROS SERRA y CARBONELL VILA⁷⁰.

De hecho la realidad confirma la oscura dicción del TRLRHL, pues no siempre los controles financieros se ejercen por la Intervención del ente local. La Moción de 20 de julio de 2006, del Pleno del Tribunal de Cuentas, sobre el control interno, gestión de personal y contratación en las entidades locales, es tajante al constatar la no exclusividad de la Intervención en el ejercicio del control financiero:

Respecto a las facultades del personal controlador, el artículo 222 del TRLRHL establece que los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia, ejercerán su función con plena independencia recabando cuantos antecedentes consideren necesarios. En algunas entidades en las que se llevaron a efecto los controles financiero y de eficacia, estos no fueron realizados por funcionarios con habilitación de carácter nacional, sino por otro personal del ayuntamiento detrayendo así de estos funcionarios, las funciones de control, además de presentar este personal mayor dependencia funcional de los órganos de gobierno.

El Tribunal de Cuentas, en el *Informe de fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las entidades locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006*, de 29 de octubre de 2009, claramente considera que es una función atribuida en exclusiva a los interventores, integrantes de

69. ROVIRA MOLA, Albert DE, *Manual de Derecho Presupuestario*, EAPC, 1990, p. 296.

70. ROS SERRA, David y CARBONELL VILA, Tomás, en VV. AA., *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Federació de Municipis de Catalunya, 1989, p. 232.

las subescalas de Habilitación Nacional, Interventores y Secretarios o Secretario-Interventor, la función pública de control interno, en su triple condición, a tenor de lo previsto en el artículo 92-1 de la LRBRL.

De la lectura del artículo 222 TRLRHL podemos entender que si en una interpretación lógico-sistemática, la mantenida entre otros por GONZÁLEZ PUEYO⁷¹ o FERRAN DILLA y CABELLO RODRÍGUEZ⁷², no se puede concluir otra cosa que la atribución en exclusiva y no compartida a la Intervención de estas funciones, no es menos cierto que, cuando el legislador local lo ha querido dejar sentado de forma indubitada, lo ha hecho.

Así, el artículo 136 de la LRBRL claramente otorga la competencia del control financiero a la Intervención:

La función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia, corresponderá a un órgano administrativo, con la denominación de Intervención general municipal.

Su titular necesariamente ha de ser nombrado entre funcionarios de Administración local con habilitación de carácter estatal. El contrasentido entre ambas legislaciones, la estatal rotunda y la local, digamos común, ambigua, es enorme, sobre todo si tenemos en cuenta que el artículo 136, por su ubicación en el Título X de la LRBRL, es exclusivamente aplicable a los grandes municipios, que, en todo caso, son los únicos que podrían disponer de algún personal, al margen del interventor, capacitado para abordar el control financiero. La realidad cotidiana es que los municipios a los que no resulta aplicable el artículo 136, haya pensado en lo que haya pensado el legislador en la atribución de la competencia, no tienen ninguna estructura, al margen

71. GONZÁLEZ PUEYO, Jesús y ARNAL SURIA, Salvador, *Comentarios al Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor, 2005, pp. 1410 y 1411. La primera condición está obviamente refrendada en la expresión literal del artículo que habla de los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora, así como los que se designen (expresión en que, de acuerdo con una ortodoxa interpretación gramatical, el pronombre relativo tiene como antecedentes el sustantivo «funcionarios») para llevar a cabo los controles financiero y de eficacia.

72. FERRAN DILLA, Jorge y CABELLO RODRÍGUEZ, M.^a Luisa, «La externalización del control económico-financiero en el ámbito local a la luz del reciente Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 33, 2009, p. 49: «Efectivamente, la atribución competencial del control financiero está encomendado a la Intervención Municipal y, a su través, a los funcionarios de habilitación ahora estatal que tienen atribuida esa competencia, que, por ello mismo, se convierte en una función y competencia ajena al ámbito exclusivamente local y pasa, indirectamente por mor de esa atribución, a convertirse en manifestación de una competencia compartida o con participación de otros ámbitos públicos. Así, función y funcionarios no lo son tanto de la Administración local como en la Administración local».

de la Intervención, que pueda abordar un control financiero. Lo que, en principio, parece una sangrante contradicción, probablemente, en mi opinión, no es nada más que el fruto de dos momentos legislativos diferentes: en el primero, el antiguo artículo 203 nace inmerso en el proceso antes descrito de un cierto desprestigio de los controles internos, mientras que, en el segundo, el artículo 136 responde a una situación en la que, años antes, se han producido sonoros escándalos de corrupción, que han puesto de manifiesto la necesidad del mantenimiento de los controles clásicos, junto con el mayor control presupuestario instaurado por las primeras leyes de estabilidad.

No obstante, la redacción de la Ley es la que es, sin una atribución clara de la competencia, como mínimo de manera exclusiva, a la Intervención, siendo preciso acudir a otras normas para deducir la competencia del interventor, lo que no ocurre en la legislación presupuestaria general, que la atribuye expresamente a la IGAE. Por otra parte, se ha de ser consciente de que el legislador local no está pensando en exclusiva en el órgano interventor como único y exclusivo competente para el control financiero⁷³.

En sentido contrario, el TRLRHL, en su artículo 213 modificado por la Ley 27/2013, como ya hemos comentado, al mismo tiempo que incluye dentro de las funciones de control interno la función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas, y función de control de la eficacia, obliga a los interventores de las entidades locales *a remitir con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los controles desarrollados en cada ejercicio*, con lo que parece querer reafirmar la competencia, y en todo caso, serían los únicos con trascendencia legal. Eso sí, no se ha modificado el 222.

La regulación local está establecida en el artículo 220 TRLRHL, con una formulación más amplia en el estricto rango legal que su equivalente cronológico, el TRLGP, aunque sin posterior desarrollo reglamentario hasta el Real Decreto 424/2017. Según el citado artículo, «[e]l control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes».

Posteriormente, confundiendo objeto con fin, afirma que «tiene por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos».

73. BIOSCA LÓPEZ, Francisco Javier, *La apariencia de control en la Administración local por los habilitados estatales*, *Auditoría Pública*, n.º 52, 2010, p. 74.

En lo que hace referencia al *modus operandi* del control financiero, establece una remisión a las normas: «se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público».

Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al pleno para su examen.

8

La función de control financiero en el Real Decreto 424/2017

El Real Decreto 424/2017 contrasta con la ambigüedad inicial del TRLRHL, completando el giro que da la Ley 27/2013, con la nueva redacción del art. 213, y queda concebido como un elemento más del control interno a cargo de la Intervención.

Respecto de su contenido, el artículo 3-3 dice lo siguiente:

El control financiero tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

Aun manteniendo una línea general de similitud con lo dispuesto en el Real Decreto 2188/95, hay una serie de diferencias importantes.

La primera viene derivada de su concepción: comprende tanto el control permanente como la auditoría pública.

Hasta la LGP actual, no ha existido una distinción conceptual tajante entre control financiero y auditoría. De hecho, el artículo 35 del Real Decreto 2188/95 establece lo siguiente:

El control financiero se ejercerá mediante auditorías u otras técnicas de control, de conformidad con lo establecido en el presente Real Decreto y en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

El TRLRHL, en su nueva redacción del artículo 213, tampoco distingue e incluye, al hablar de las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, las modalidades de función interventora, función de

control financiero, incluida la auditoría de cuentas, y la función de control de la eficacia, con lo que al menos se hace mención expresa de la auditoría de cuentas, aunque incluida dentro de la función de control financiero, cuando, en su redacción anterior a la reforma efectuada por la Ley 27/2013, solo se hablaba del ejercicio del control interno respecto de la gestión económica, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de la eficacia.

Por contra, el artículo 142 LGP, como ya hemos comentado anteriormente, sí que separa, como figuras diferentes, la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La distinción conceptual existente entre el control financiero permanente y la auditoría pública no es, tampoco, un tema que haya interesado a la doctrina científica. Una gran mayoría de los manuales de Derecho Financiero se limitan a una transcripción, más o menos literal, de los artículos de la LGP que regulan ambas modalidades de control interno. Casi se podría decir que la diferenciación, por otra parte extremadamente sutil, tan solo ha sido objeto de un escaso análisis por parte de los profesionales del ramo.

La confusión se produce, en muy buena medida, por la utilización de técnicas comunes, básicamente las importadas del campo privado, a través de la auditoría. No olvidemos que la propia LGP, al referirse al contenido del control financiero, en el art. 159, expresamente se refiere a que incluye, «[e]n los departamentos ministeriales y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente las operaciones derivadas de su actividad».

Uno de los pocos que han tratado el tema, BLASCO LANG, considera que la definición del control financiero permanente que realiza la LGP supone una distinción más formal que material entre las dos modalidades de control interno, ya que, en sentido estricto, el control financiero comprende la auditoría pública⁷⁴.

Como ya hemos visto, el artículo 157 LGP define el control financiero permanente, desde el punto de vista de su objeto, como la verificación de una

74. BLASCO LANG, José Juan, «El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, vol. 6, n.º 18, 2004, p. 174: «De otra parte, el control financiero en sentido estricto comprende tanto el control financiero permanente como la auditoría pública, que, a diferencia de la función interventora, no se desarrolla conforme a un procedimiento formalizado normativamente y que no tiene los efectos suspensivos previstos en la Ley. El control financiero, en sentido estricto, se realiza de manera concomitante a la actividad controlada, o bien se lleva a cabo con posterioridad a la realización de los actos (*ex post*)».

forma continua, realizada a través de la correspondiente Intervención Delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y las directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

La segunda diferencia con el Real Decreto estatal, como ya hemos avanzado, es la muy escasa conceptualización del rango, en el nivel legal, de la regulación del control financiero y la auditoría en el mundo local, sin poco más que una simple mención, frente a una definición básica contenida en la LGP.

El contenido del control financiero viene desarrollado en los artículos 29 a 38 del Real Decreto 424/2017. Ahora bien, consciente de la evolución rápida que experimentan las técnicas auditoras, ya prevé que en el ejercicio del control financiero serán de aplicación las normas de control financiero y de auditoría pública vigentes en cada momento para el sector público estatal, mucho más fáciles de modificar que un real decreto que afecta al régimen local.

El control reviste dos modalidades: el control permanente y la auditoría pública; el Real Decreto detalla la forma de ejercer este control financiero, y confiere facultades al órgano de control para la obtención de la información y la documentación necesarias para llevarlo a cabo.

Una de las novedades que introduce esta regulación es la programación del control financiero. Es una actividad estructurada y planificada, cuyo primer paso es que el órgano interventor deberá elaborar un Plan Anual de Control Financiero, que ha de recoger las actuaciones de control permanente y auditoría pública a realizar durante el ejercicio.

El Plan Anual de Control Financiero ha de incorporar en primer lugar aquellas actuaciones obligatorias derivadas de una obligación legal, que serían las que prevé el artículo 32 del Reglamento o bien se contengan en la legislación especial, entre las que cobran especial relevancia las derivadas del cumplimiento de la legislación de estabilidad presupuestaria y de la LRBRL.

En segundo lugar, después de efectuar un análisis de riesgos previo que tiene que ser coherente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles, y, en función de ello, concretar las actuaciones. Aquí el Reglamento introduce, a nuestro juicio, una cierta confusión conceptual. El riesgo desde el punto de vista que nos ocupa es la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias que puedan dar lugar, en la actividad pública, a incumplimientos de la normativa aplicable, defectos de la fidelidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión. Lo que se está pidiendo al interventor es la realización de un mapa de riesgos,

que identifique los riesgos, y, una vez identificados, asignar prioridades para seleccionar las actuaciones a incluir en el Plan.

La competencia para la aprobación del Plan es del interventor, y ha de ser remitido a efectos informativos al pleno.

El órgano interventor deberá elaborar con carácter anual, y con ocasión de la aprobación de la cuenta general, un informe resumen de los resultados del control interno señalado en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¿Es el inicio del *compliance* legal en la Administración? Veámoslo.

El informe resumen elaborado por el interventor se remite al pleno, a través del presidente de la corporación, y a la Intervención General de la Administración del Estado en el curso del primer cuatrimestre de cada año, y debe contener los resultados más significativos derivados de las actuaciones de control financiero y de función interventora realizadas en el ejercicio anterior.

El presidente de la corporación ha de adoptar una actitud proactiva frente a los problemas detectados. Debe formalizar un plan de acción que determine las medidas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se pongan de manifiesto en el informe resumen.

Para ello tiene un plazo máximo de 3 meses desde la remisión del informe resumen al pleno. El plan de acción es responsabilidad exclusiva del presidente de la corporación y debe contener las medidas de corrección adoptadas, el responsable de implementarlas y el calendario de actuaciones a realizar, tanto en el propio ente como en los organismos y entidades públicas adscritas o dependientes y de las que ejerza la tutela.

El plan de acción se remite al interventor de la entidad local, que ha de valorar su adecuación para solventar las deficiencias señaladas y en su caso los resultados obtenidos.

El interventor ha de informar al pleno sobre la situación de la corrección de las debilidades que hayan sido puestas de manifiesto en el ejercicio del control interno, para que el pleno pueda realizar un seguimiento periódico de las medidas correctoras implantadas.

En la misma dirección la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público incluye un artículo, el 64, con un título bien descriptivo:

Artículo 64. Lucha contra la corrupción y prevención de los conflictos de intereses.

1. *Los órganos de contratación deberán tomar las 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 con el fin de evitar cualquier distorsión de la competencia y garantizar*

la transparencia en el procedimiento y la igualdad de trato a todos los candidatos y licitadores.

Ambas normas exigen de los dos principales órganos rectores de las Administraciones locales, pleno y presidente, una actitud no pasiva, sino de liderazgo del comportamiento no solo legal, sino también ético de la organización que dirigen. Esto va en la dirección señalada por el informe COSO y los estándares internacionales en materia de *compliance*.

Hoy en día, prácticamente en todos los países occidentales, en el mundo empresarial, existen los denominados programas de *compliance*, cumplimiento, que tienen algún tipo de impulso o protección legal.

Las reformas del Código Penal operadas por Ley Orgánica 5/2010, y la posterior por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, han hecho que en las empresas españolas haya aparecido una nueva actividad, inspirada en el ámbito anglosajón: el control interno, cuya función es informar a los administradores de los riesgos que pueden aparecer y hacer incurrir a la empresa en actitudes desviadas.

En España, a diferencia de las empresas privadas, todavía no se suele hablar de la aplicación de programas de *compliance* en las Administraciones, pero sí ocurre en otros países de nuestro entorno.

Así, recientemente, en Italia se ha aprobado, casi en la línea del *compliance* en el sentido anglosajón, la *Legge di 6 novembre 2012, n. 190, Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*. Es una ley ambiciosa, que adopta desde diversos puntos de vista la estrategia del *compliance*, pretendiendo abordar el control de forma global⁷⁵.

75. La Ley, como eje central, establece que cada Administración debe aprobar un plan de tres años para la prevención de la corrupción que identifique las áreas en riesgo de corrupción, evaluar el nivel de exposición al riesgo de las oficinas públicas y establecer aquel los cambios organizativos que sean necesarios para minimizar los riesgos, incluyendo la formación y la rotación de los puestos directivos más expuestos.

El plan trienal de cada Administración debe contener los siguientes aspectos (artículo 1.9):

- Identificar las actividades dentro de las cuales hay un mayor riesgo de corrupción, y recoger las propuestas.
- Proporcionar a las actividades de mayor riesgo de corrupción los mecanismos de la formación, ejecución y control de decisiones adecuadas para prevenir el riesgo de corrupción.
- Proporcionar, especialmente con respecto a las actividades antes citadas, los requisitos de información con respecto al responsable de la supervisión de la operación y el cumplimiento del plan.
- Vigilar el cumplimiento de las condiciones previstas por la ley o reglamento, para la conclusión de los procedimientos administrativos.
- Supervisar la relación entre la Administración y los sujetos que estipulan contratos con la misma o que son interesados en los procedimientos de autorización, concesión o erogación de beneficios económicos de cualquier género, incluso mediante el seguimien-

¿El sistema sería fácil de implantar en España? Parece muy difícil, tal y como se están planteando hoy los debates, centrados exclusivamente en el control económico-financiero, que se aborde la evolución de los sistemas de control hacia esa figura del *compliance officer*, y menos en la Administración local.

Aparte de la evolución en otras direcciones, lo que puede no ser un problema en las Administraciones estatal y autonómicas, pues por su tamaño y sus plantillas, con suficiente personal cualificado, podrían mantener simultáneamente una Intervención y una oficina de *compliance*, se vuelve a plantear por el tamaño de las distintas Administraciones, con gran afectación a la Administración local. En la actual distribución legal existente, entre las competencias reservadas a los funcionarios, aplicar directamente el modelo italiano requeriría decidir si se atribuyen las competencias al secretario, al interventor, a otro funcionario, o bien se fragmentan asumiendo un diseño conjunto del plan de prevención y distribuyendo las áreas materiales entre ambos. El ámbito del urbanismo, además de uno de los más delicados, también sería uno de los de más difícil solución. Estas circunstancias prácticamente nos abocarían a un órgano colegiado, que si bien es difícil que fuese operativo en los municipios pequeños, sí podría funcionar bien en los grandes, un comité de *compliance*, que, por qué no, podría estar presidido, al estilo de la tradición del *Public Accounts Committee* del Parlamento británico, por una persona propuesta por la oposición.

to de los informes de los lazos parentales existentes entre los propietarios, directores, miembros y empleados de los mismos sujetos y los ejecutivos y empleados de la Administración.

– Identificar los requisitos específicos de transparencia más allá de los requeridos por la Ley.

Para la elaboración y el seguimiento del plan, se busca en los escalones superiores, normalmente entre los ejecutivos administrativos, siempre profesionales, y se ha de designar un responsable de la prevención de la corrupción. En las entidades locales, la tarea de la preparación y verificación de la aplicación de dicho plan es atribuida por la Ley en el art. 1, párrafo 7: «como regla general, el secretario local, salvo justificación y determinación en contrario».

En los ayuntamientos pequeños y medios, con carácter general, han sido designados los secretarios comunales como responsables de la prevención de la corrupción, mientras que en los grandes ha sido designado, normalmente, un funcionario directivo. Curiosamente está prevista la disolución del cuerpo de secretarios locales, a la luz de la próxima supresión del «corpo dei segretari comunali e provinciali», prevista por la *Legge 7 agosto 2015, n. 124*, y su transformación en directivos de las corporaciones locales.

Es cierto que el *Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, que aprueba el *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*, en sus artículos 93, 158, 161 y 174, conforma unas competencias de los secretarios locales italianos muy superiores a las de los españoles, ya que reúnen unas importantes competencias económico-financieras, que los acercan al secretario-interventor español. En Italia la figura equivalente al interventor español no existe, y sus funciones, como en los pequeños municipios españoles, son asumidas por el secretario, pero sin competencias de revisión de cuentas, que son asumidas por un colegio de tres censores, que según el artículo 234 corresponde a un colegio de tres expertos designados por el consejo municipal.

Pero si en la discusión de la Ley 27/2013 se plantearon grandes reticencias hacia la concentración de poder en un funcionario, como el interventor, ¿podemos seriamente plantearnos la posibilidad de que este asumiera las funciones de *compliance officer*? Creemos que no, y los argumentos dados en estos debates también serían extrapolables a cualquier otro funcionario que fuera designado para este cometido.

¿El sistema sería eficiente? En el caso italiano la propia Autoridad Nacional Anticorrupción Italiana, en su *Rapporto sul primo anno di attuazione della Legge n. 190/2012*, reconoce una eficacia muy limitada, e incluso una particular consistencia del fenómeno de la corrupción en algunas regiones.

En el mismo sentido, pero centrado en el *compliance*, la Organización Internacional de Normalización (ISO) publicó en 2015 la Norma ISO 19600 «Sistemas de gestión de compliance. Directrices» (*Compliance management systems-Guidelines*). Está inspirado en el *Australian Standard Compliance programs AS 3806-2006* y recoge una serie de recomendaciones para ayudar a las organizaciones a desarrollar un sistema de *compliance*.

La ISO 19600 es aplicable a organizaciones tanto públicas como privadas, y sin ser, en absoluto, una norma obligatoria, sí que es un prestigioso estándar internacional.

La regla 5-1 asigna el liderazgo del establecimiento y garantía de funcionamiento y mejora del sistema a la dirección, y la 5-3 admite la designación de un *compliance officer*, dedicado en exclusiva a la tarea o compartido con otras funciones, o bien la creación de un comité, pero en todo caso (regla 4-4) ha de quedar garantizada su independencia.

La oportunidad que abre el Real Decreto 424/2017 es importantísima para establecer un elemento que puede ser capital para la actuación ética de las corporaciones locales. Es una oportunidad que no debemos desaprovechar y que podríamos considerar como una de las aportaciones principales del derecho financiero a la materia.

9

¿Sustituirá el control financiero a la función interventora?

Esta sustitución del clásico control interno previo llevado a cabo por órganos especializados, a los que se reserva una revisión posterior, es una de las tendencias que se está realizando en organizaciones públicas de diversos países. Se ha implantado, por ejemplo, en la Administración de la Unión Europea, donde cada departamento elige entre sus funcionarios a los encargados del control interno y de la gestión de gastos y pagos, que queda al margen del

personal que no pertenece a la organización como trabajador. El nombramiento de ordenador se regula en el artículo 65-3 del *Reglamento (UE, Euratom) n.º 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, Euratom) n.º 1605/2002 del Consejo*. Se prevé que cada institución delegue, respetando las condiciones establecidas en su reglamento interno, las funciones de ordenador en un empleado con la cualificación adecuada. En sus normas administrativas internas tiene que regular el personal en el que delegará las funciones de ordenador, el alcance de las competencias delegadas y si los delegatarios pueden subdelegar dichas competencias.

El ordenador es competente para ejecutar los ingresos y gastos de acuerdo con los principios de buena gestión financiera, así como debe garantizar la legalidad y la regularidad de los mismos.

En paralelo, el artículo 66-2 carga la responsabilidad del control interno en el ordenador. A estos efectos, el ordenador delegado de cada institución, de conformidad con el artículo 32 y con las normas mínimas aprobadas por la institución en la que se inserta, y en función de los riesgos asociados al entorno de gestión y a la naturaleza de las acciones financiadas, ha de poner a punto una estructura organizativa y sistemas de control internos idóneos para la ejecución de sus competencias.

El establecimiento de la estructura organizativa y los sistemas de control ha de ser respaldado por un análisis del riesgo exhaustivo que tenga en cuenta su rentabilidad.

El sistema se cierra en el artículo 68-4, con la extensión del régimen de responsabilidades que se puedan derivar, que recae única y exclusivamente en el ordenador, que es enteramente responsable de la correcta utilización de los fondos que gestiona, de la legalidad y regularidad de los gastos sujetos a su control y de la exhaustividad y exactitud de la información transmitida al contable.

Cada operación ha de ser objeto, según el artículo 65-5, de al menos un control previo basado en un análisis de los documentos y en los resultados disponibles de los controles ya realizados, en relación con los aspectos operativos y financieros de la operación.

Atendiendo a una lógica de separación entre gestor y controlador se establece que, para cada operación revisada, el personal encargado de la verificación de una operación será distinto de los que la iniciaron y no estará subordinado a ellos.

Dentro de esta primera fase del control, también se pueden implantar controles *a posteriori* para verificar las operaciones ya aprobadas a raíz de

los controles previos, es decir, como comprobación de la corrección de los controles, por lo que pueden organizarse por muestreo en función del riesgo.

El mismo artículo 65-5, siguiendo con la lógica antes descrita, establece que los controles previos serán efectuados por personal distinto de los encargados de los controles *a posteriori*. Para su objetividad y garantía, el personal encargado de los controles *a posteriori* no estará subordinado a los miembros del personal encargados de los controles previos.

Este cambio de sistema, previsiblemente, no se limitará simplemente a una mera redistribución de funciones entre órganos gestores y de control dentro de la Administración, sino que también influirá en el modo de actuar del control externo. Así lo constata RUIZ GARCÍA⁷⁶, cuando afirma:

La Comisión ha reformado el control interno, transfiriendo esta función a los propios gestores (los directores generales), que deberán organizar sus sistemas de control de acuerdo con las normas establecidas. El recientemente creado Servicio de Auditoría Interna es el encargado de garantizar el funcionamiento eficiente de los sistemas de control puestos en práctica por cada director general.

La reforma ha tenido una incidencia directa en el ejercicio del control externo realizado por el Tribunal de Cuentas Europeo, en particular en lo que se refiere a la elaboración de la declaración de fiabilidad. La metodología del Tribunal se orientará aún más hacia la evaluación de los sistemas de supervisión y control. El Tribunal deberá considerar las declaraciones de los directores generales en la conformación de su opinión y utilizar los informes de la auditoría interna en el proceso de planificación y ejecución de sus propias fiscalizaciones.

10

La necesidad de abordar el control como una obligación global de la organización, no solo de los órganos de control

Esta premisa, que consideramos básica, no se da hoy en España. Los órganos gestores, en muchos casos, adoptan decisiones pensando, en exclusiva, si serán o no aceptadas por la Intervención, no por propio convencimiento.

Ya dijimos que el control económico-financiero, en general en el caso de las organizaciones públicas, no se considera como una exigencia ética y de buen gobierno, sino como una simple carga burocrática impuesta por las

76. RUIZ GARCÍA, Eduardo, «Rendición de cuentas y control externo», *Revista Española de Control Externo*, n.º 17, mayo 2004, p. 144.

leyes, y que es un problema que afecta tan solo a los interventores y al Tribunal de Cuentas, y en todo caso, y como último recurso, a la Policía y los jueces, pero no al conjunto de la organización.

Esta situación se tiene que cambiar. La organización administrativa, de forma global, ha de ser consciente de dónde están los riesgos, y sentir el ambiente de control, y todo ello impulsado por la dirección.

Nos hemos referido en varias ocasiones al informe COSO, señalando que es la más exitosa de las iniciativas en materia de control interno, con origen en el mundo privado, y que en muy breve espacio de tiempo se ha convertido en el referente de los sistemas de control interno privados y también públicos.

Para NAVEIRA⁷⁷, COSO es un nuevo concepto de control interno, integrado en los procesos, y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los procesos, y es asumido por la organización en su conjunto: el consejo de administración, la dirección y el resto del personal.

El elemento clave es la concepción del control de forma global⁷⁸.

Ahora describiremos los cinco puntos básicos que configuran el control interno, que, según el informe COSO, son los siguientes⁷⁹:

a) *Ambiente de control*

Se trata de conseguir que los miembros de la organización sean conscientes de la existencia de un sistema de control eficaz.

El ambiente de control se define por el informe como un conjunto de circunstancias que enmarcan el modo de actuar de una entidad desde la perspectiva del control interno, y que son por lo tanto determinantes del grado en que

77. Para NAVEIRA, estamos ante «un nuevo concepto de control interno, que se define como un proceso integrado en los procesos, y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el cumplimiento de los objetivos. Este énfasis en el cumplimiento de los objetivos y el hecho de que es un proceso integrado en la gestión cotidiana de todos los agentes de la organización, comenzando por sus máximos directivos, constituye su hecho verdaderamente diferencial». NAVEIRA NAVEIRA, Ana M.^a, «El funcionamiento de la Administración bajo un sistema de dirección por objetivos: una necesidad y un nuevo enfoque para los órganos de control», *Revista Española de Control Externo*, n.º 49, 2015, p. 51.

78. Según SANTACANA GÓMEZ, «[e]n el referido informe, el control interno se entiende como un proceso integrado, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos al mismo, que ejecuta la dirección, la administración, y en general todo el personal de una entidad, sea pública o privada, diseñado con el fin de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos». SANTACANA GÓMEZ, José M.^a, «La cultura del control interno», *Interventores y Auditores del Estado*, n.º 2, 2010, p. 64.

79. TURU SANTIGOSA, Inmaculada, «Organización del control interno», en VV. AA., *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*, Aranzadi, 2013, pp. 746 y 747.

los principios del control imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Por su parte, los responsables de cada uno de los departamentos han de mantener un entorno de control en sus áreas de responsabilidad. Esto implica que la dirección debe mantener formas de comportamiento y estilos de dirección que sean reflejo de su integridad y de su compromiso con los valores éticos.

b) Evaluación de riesgo

El control interno es diseñado esencialmente para limitar los riesgos que afectan a las actividades de las organizaciones. En cualquier actividad existen áreas en las que existen mayores riesgos de actividades desviadas. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad que tiene el sistema y los puntos en los que debe mejorar.

c) Actividades de control

Están constituidas por aquellos procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados, básicamente, hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que permiten asegurar que los mandatos de la dirección se lleven a cabo.

d) Información y comunicación

Es necesario que todos los miembros conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades).

Para que esta comunicación sea eficaz, debe fluir en todas direcciones: arriba-abajo, abajo-arriba y transversalmente.

e) Seguimiento

Es misión de la dirección dotar a la organización de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, ya sea a través de actividades continuas o de evaluaciones puntuales.

Este modelo tuvo tal éxito en el mundo privado, e influencia en el público, que ha sido aceptado por los órganos de control públicos. El espaldarazo definitivo lo recibió a partir del informe que elaboró en 1999 la *U.S. Government Accountability Office* (GAO), la Oficina de Auditoría del Sector Público de los Estados Unidos, en el cual, influido por conclusiones del informe

COSO, se propugna la necesidad de crear unas pautas en las organizaciones públicas que favorezcan la creación de un ambiente de control que permita:

- La eficacia y la eficiencia de las operaciones.
- La fiabilidad de la información financiera.
- El cumplimiento de las leyes, reglamentos, y políticas.

Esta aceptación ocasionó que en el XVII Congreso de INTOSAI celebrado en Seúl en 2001, ante la necesidad de una actualización de las directrices de control interno aprobadas en 1992, INTOSAI designara al Tribunal de Cuentas de Bélgica para la presidencia del comité de normas de control interno. El Tribunal belga desarrolló el trabajo, y modificó las directrices, que, en su texto revisado, implantaron el modelo de COSO, aceptando así un marco para evaluar el control interno del sector privado en el sector público.

¿Cuál es una de las claves de su éxito? A mi juicio, la implicación de toda la organización. Una concepción integral del control, como un elemento transversal de la organización, no de un órgano especializado en el control, que no se excluye, y que se debe mantener.

Esto supone un giro copernicano en la concepción del control interno, pero es un giro que se debe dar.

Que la organización se involucre en su conjunto en el control, si se acompaña con una sociedad exigente, es la mejor garantía de la buena administración. En el informe *Leadership, ethics and accountability in policing*, elaborado por el *Committee on Standards in Public Life*, presentado al Parlamento británico en junio de 2015, se afirma:

*The public expects high ethical standards from the police that serve them. Trust in the police is vital – from the Chief Constable to the most junior police officer. Police ethics – their honesty, their integrity, their impartiality, their openness – should be beyond reproach. Above all, this requires effective accountability and leadership to create a culture where high standards of behaviour are the norm. High standards – of both conduct and accountability – also need to be demonstrated by those charged with holding the Police to account*⁸⁰.

Esta debería ser la tendencia; aunque existan órganos específicos de control, la actuación conforme a la ley y los principios de la ética pública es una tarea que incumbe a toda la organización, y el impulso se ha de hacer desde la dirección.

80. *Fifteenth Report of the Committee on Standards in Public Life. Tone from the top Leadership, ethics and accountability in policing*, p. 7.

Se puede consultar en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/439208/Tone_from_the_top_-_CSPL.pdf

Por ello, traspasar una parte de las actuales competencias de los órganos de control interno a los órganos gestores, les haría copartícipes de la función de control y quedarían integrados, por lo tanto, en el control, pues, como mínimo, deberían diseñar y ejercer su sistema de control, para aquellos asuntos de su competencia.

Las intervenciones deberían revisar mediante control financiero cómo se ha efectuado por los órganos gestores su control, y estos, lógicamente, deberían asumir su parte alícuota de responsabilidad.

Insistimos en que este compromiso de toda la organización con el control es básico; por ello, creo que es bueno que las Administraciones impliquen a cuantos más mejor en actividades que supongan control, pero deben conservarse dentro de la Administración, como parte de ella, unos órganos especializados en el control.

11

¿La constante disminución de la fiscalización previa se debe frenar o continuar?

Creemos que esta disminución no solo debe frenarse, sino incluso eliminarse. Esto no significa que se deba encargar a las intervenciones el control de estas áreas, actualmente exentas de fiscalización previa.

Hemos visto cómo, desde la aprobación de la LGP de 1977, la fiscalización previa no ha hecho sino ceder terreno al control financiero. La fiscalización previa de los ingresos no existe en la Administración del Estado, y no es general en la local.

En el campo de los gastos, la exención de fiscalización previa y la fiscalización previa limitada han minorado la incidencia del control por parte de las intervenciones.

¿Todo esto quiere decir que ha disminuido el control en su conjunto y se han mermado las garantías de una correcta administración de los fondos públicos?

La respuesta no es sencilla. Si volvemos a tomar como fuente de información las noticias de prensa, podemos afirmar que la retirada de la función interventora, en lo que respecta a los ingresos, ha sido suplida con un más que razonable éxito por el propio autocontrol. Es evidente que existe fraude fiscal, también hemos visto diversos escándalos en esta materia, pero no es menos cierto que es un problema más de gestión tributaria que de control, y que la Administración tributaria está realizando grandes avances.

En cambio, han sido muy escasos los supuestos que han salido a la luz de connivencia de los gestores tributarios con los contribuyentes, en perjuicio

del fisco, y en este sentido se puede decir que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sabido suplir, y por qué no, mejorar el control efectuado con la fiscalización previa.

La Agencia, desde sus orígenes, fue consciente de que modificar un sistema de control no significa eliminarlo, sino cambiarlo. Así, la Orden de 2 de junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su apartado Undécimo, creó un servicio de auditoría interna que, sin perjuicio de las competencias atribuidas a la IGAE, mediante la realización de auditorías y el desarrollo de instrumentos de control permanente, *pretende la prevención y detección de las conductas irregulares*.

Por supuesto, toda la actividad de la Agencia queda sometida al control financiero por parte de la IGAE, tal y como se prevé en la LGP. Creemos que el sistema, en general, se puede decir que ha funcionado.

Por el contrario, no sería este el caso de los gastos. Es una constante, en muchos supuestos de corrupción, que se haya usado el sistema del contrato menor, exento de fiscalización previa, para contratar de manera desviada. Aquí la ausencia de control por la Intervención no se ha suplido, en muchos casos, por un autocontrol por la propia organización, sino que se ha fiado todo a un control *a posteriori*. Creemos que el error ha sido eliminar el control sin sustituirlo por otro, como en el caso de los ingresos.

La tendencia a una sustitución mayor de la función interventora por el control financiero no tendría que suponer, como ha ocurrido en nuestro caso con los ingresos, una menor garantía para los ciudadanos, si se realiza de una forma similar a la realizada en la Administración de la Unión Europea, sustituyendo un control previo de la Intervención por otro del órgano gestor, obligado a rendir cuentas, y sometiendo a control financiero los asuntos exceptuados del control previo de la Intervención. La ventaja sería, reiterando lo dicho en el anterior punto, una mayor implicación de la organización en el control, de modo que este no parezca algo ajeno, ya que en exclusiva se debe encargar la Intervención.

Otra ventaja, no menor, sería ampliar el número de sujetos pasivos de la responsabilidad contable, al ampliar su base. Requeriría algún retoque legal, pero ayudaría a eliminar la visión del control como algo que no incumbe a la gran mayoría de la organización.

Como vimos, el Reglamento financiero de la UE hace constante referencia al control según los riesgos. Pues si se considera más conveniente, se podría implantar el control por el propio órgano, solamente en las áreas consideradas de menor riesgo. Por ejemplo, las retribuciones de personal son una materia que consume importantes esfuerzos en materia de fiscalización

previa, pero que da lugar a muy escasos problemas; es por tanto, por lo general, un «área segura», con muy escasos errores por parte de los servicios de personal o recursos humanos, y que fácilmente podría ser destinada al control financiero directamente, con un autocontrol del órgano gestor.

El sistema no sería, creo, complicado de implantar en la Administración del Estado y las autonómicas; por el contrario, sería más difícil de llevar a la práctica en la gran mayoría de los ayuntamientos. La razón es muy sencilla: no cuentan con suficiente personal cualificado para disponer de un pequeño equipo dentro de los distintos sectores de la organización para ocuparse de un control previo, y, además, de una intervención capaz de llevar a cabo el control financiero. Por lo tanto se debería optar por lo uno o por lo otro, o bien por una solución intermedia: limitar el control interno por la Intervención a las áreas de mayor riesgo. Se podría llegar a una solución muy aceptable ampliando las competencias de los secretarios en los municipios de tamaño medio, de manera que ejerzan funciones de control de la legalidad de los actos administrativos, que ya habían ejercido en el pasado y que encajan perfectamente con sus funciones de asesor legal preceptivo, en las áreas de menor riesgo.

La LCSP inicia tímidamente este camino. La disposición adicional tercera dice: «Será también preceptivo el informe jurídico del Secretario en la aprobación de expedientes de contratación». La Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en el informe *Expediente: 64/18, de 10 de octubre de 2018. Informes a los pliegos en las corporaciones locales*, claramente dibuja el alcance del citado precepto: «De acuerdo con el literal de la disposición, el informe debe entrañar un pronunciamiento jurídico que indique si el expediente en su conjunto se adecúa a lo previsto en la normativa vigente».

Si la entidad local ha aprobado que la fiscalización sea solo de requisitos esenciales, sin añadir nuevos a los ya fijados por acuerdo del Consejo de Ministros, una parte no menor del expediente contractual ha de estar jurídicamente controlada por el secretario sin conocimiento por parte del interventor, si bien el informe del secretario, como informe que es, no tiene efectos suspensivos en ningún caso.

Por supuesto, para que el sistema funcionase, se tendría que garantizar un mínimo de seguridad jurídica para los funcionarios que llevasen a cabo estas tareas de control.