

# El control de les lleis de pressupostos generals de l'Estat

Amable Corcuera Torres

PID\_00194946



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció.....</b>	<b>5</b>
<b>Objectius.....</b>	<b>6</b>
<b>1. El control de l'activitat pressupostària: noció i naturalesa. La distinció entre el control administratiu o intern i el control extern.....</b>	<b>7</b>
<b>2. El control administratiu o intern: la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.....</b>	<b>10</b>
2.1. La funció interventora .....	11
2.2. El control financer permanent .....	18
2.3. L'auditoria pública .....	20
<b>3. El control jurisdiccional: El Tribunal de Comptes.....</b>	<b>22</b>
3.1. La funció fiscalitzadora .....	23
3.2. L'enjudiciament comptable .....	25
<b>4. El control parlamentari: el Compte General de l'Estat.....</b>	<b>27</b>
<b>Activitats.....</b>	<b>31</b>
<b>Exercicis d'autoavaluació.....</b>	<b>31</b>
<b>Solucionari.....</b>	<b>33</b>
<b>Glossari.....</b>	<b>35</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>36</b>



## Introducció

La finalitat d'aquest mòdul es concreta en l'**estudi de la fase de control de l'activitat pressupostària**, i en particular, de les diferents modalitats previstes per la normativa aplicable.

En funció de l'anterior, resulta obligat començar aquest mòdul oferint una **explicació general** de la noció i naturalesa del control de la despesa pública, diferenciant les dues grans categories existents en el nostre ordenament jurídic, a saber: l'**intern** i l'**extern**.

A continuació, s'aprofundirà en l'anàlisi del **control administratiu o intern**, de competència exclusiva de la IGAE, com a modalitat en la qual es du a terme un **seguiment exhaustiu** de tota la fase d'execució de la despesa pública, atenent diversos **criteris de control** (legalitat, eficiència, economia), utilitzant per a això també diferents instruments, com són la funció interventora, el control financer permanent i l'auditoria pública.

L'aspecte següent que cal tenir en compte es refereix a la **primera modalitat del control extern**, atribuïda en l'àmbit estatal al Tribunal de Comptes, a la qual s'atribueix el caràcter de jurisdiccional. En aquest cas, a més de l'activitat estricta de control de la despesa, exercida per mitjà de la **funció fiscalitzadora**, el Tribunal de Comptes desenvolupa també una funció jurisdiccional, o d'enjudiciament **comptable**, prevista per a aquells casos en els quals s'hagi produït una infracció vinculada al maneig de cabals o efectes públics.

Finalment, cal referir-se a la **segona modalitat de control extern**, en aquest cas de **caràcter parlamentari**, basada en una sèrie d'instruments entre els quals destaca la formació i aprovació del **Compte General de l'Estat**.

## Objectius

Una vegada treballat aquest mòdul didàctic i fetes les activitats proposades, l'estudiant ha d'estar en condicions d'aconseguir els objectius següents:

- 1.** Assimilar el concepte de control de l'execució de la despesa i el moment del cicle pressupostari en què s'insereix.
- 2.** Conèixer les dues grans modalitats de control i els criteris que les diferencien.
- 3.** Distingir les diferents actuacions que du a terme en el control intern la IGAE.
- 4.** Delimitar el règim jurídic de la funció interventora i la seva incidència en l'execució de la despesa pública.
- 5.** Assimilar el concepte de control financer permanent i les actuacions a què dona lloc.
- 6.** Comprendre l'operativitat de l'auditoria pública, com a manera de control intern.
- 7.** Entendre les funcions del Tribunal de Comptes, com a òrgan de control extern de caràcter jurisdiccional.
- 8.** Conèixer la funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes i la seva relació amb les actuacions de control intern.
- 9.** Assimilar en quins casos és possible exigir responsabilitat comptable pel maneig indegut de fons o cabals públics.
- 10.** Comprendre els objectius del control extern de caràcter parlamentari i els instruments per mitjà dels quals es desenvolupa, especialment, el Compte General de l'Estat.

## 1. El control de l'activitat pressupostària: noció i naturalesa. La distinció entre el control administratiu o intern i el control extern

El **control** de l'activitat pressupostària sol ser considerat com l'última fase del cicle pressupostari, a pesar que no s'exerceix exclusivament quan han acabat les fases d'elaboració, aprovació i execució del pressupost. Com se sap, tota la regulació pressupostària pretén assegurar que l'actuació financera de l'Executiu discorre pels camins previstos jurídicament.

Sense necessitat d'entrar en els detalls, aquests camins pretenen enllaçar el **mandat constitucional** que la despesa pública ha de fer una assignació equitativa dels recursos públics, i la seva programació i execució han de respondre als criteris d'eficiència i economia<sup>1</sup>, amb les exigències d'actuació administrativa imposades també per la CE **mateixa**, segons la qual:

“L'Administració pública serveix amb objectivitat els interessos generals i actua d'acord amb els principis d'eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació, amb submissió plena a la llei i al dret.”

Art. 103.1 CE

Per a aconseguir aquests objectius, la gestió financera i patrimonial de l'Estat ha d'estar **sotmesa a control o vigilància** i encara que aquest control **s'efectua principalment quan finalitza la fase d'execució del pressupost**, calen i es fan actuacions de control durant tot el cicle pressupostari.

El **control de l'activitat pressupostària** pot ser conceputat com aquell conjunt de mesures i dispositius de naturalesa diversa, política, econòmica o jurídica, que l'ordenament estableix per a assegurar que la gestió del pressupost s'ajusta a les normes i principis que el regeixen. Amb més detall, es pot afirmar que el control de l'activitat pressupostària persegueix **tres objectius fonamentals**:

- Primer, fiscalitzar la preparació dels actes de gestió pressupostària, formulant, quan escaigui, les observacions que s'estimin necessàries.
- Segon, intervenir sobre els actes mateixos de gestió pressupostària i comprovar-ne l'execució.
- I tercer, formular les reclamacions i els recursos admesos per la Llei, quan es produeixi alguna lesió de l'ordenament jurídic.

<sup>(1)</sup>Art. 31.2 CE.

### Lectura recomanada

J. M. Adán Carmona (1995). “El gasto público y la voluntad política de su control”. *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 15).

### Naturalesa del control pressupostari

El control de l'execució de les lleis de pressupostos està exigit per la necessitat de fer-ne efectiu el contingut, i això interessa a tots els protagonistes del poder financer:

- En primer lloc, al poder legislatiu que va aprovar la llei en la qual es preveuen aquests pressupostos, per a adoptar així les decisions fonamentals sobre la despesa pública.
- En segon lloc, al poder executiu, com a mesura d'ordre en relació amb el funcionament de l'Administració i l'activitat econòmica de l'Estat.
- I, finalment, als ciutadans, que són els que aporten els fons per a fer despeses públiques, als quals importa en gran manera que els fons públics no siguin malversats o balafats.

No obstant això, hi ha una diferència fonamental entre el control en general de l'activitat administrativa i el control financer, ja que el primer només es dona en supòsits d'exercici irregular d'aquesta activitat, mentre que el segon es manifesta expressament, de manera contínua, en relació amb tota l'activitat de gestió d'ingressos i realització de despeses públiques: l'activitat financera és, per ella mateixa, una activitat fiscalitzada.

El control de l'activitat pressupostària pot ser **de diferents classes**, en atenció al criteri classificatori que s'utilitzi: objecte; òrgan encarregat de la realització; moment en què s'efectua; continuïtat en el temps; criteris o principis per considerar... Entre les classificacions del control de l'activitat pressupostària cal destacar la que diferencia entre el control administratiu o intern i el control extern, atenent l'òrgan encarregat de la realització.

El control de l'activitat pressupostària és **intern** quan l'exerceixi l'Administració pública mateixa. Aquest control intern s'encarrega a òrgans administratius específics dotats d'autonomia respecte de l'òrgan controlat. A Espanya, el control intern de l'activitat pressupostària de l'Estat s'**atribueix a la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE)**, que ha d'exercir en els termes previstos en la llei el control intern de la gestió econòmica i financera del sector públic estatal, amb plena autonomia respecte de les autoritats i altres entitats la gestió de les quals controli<sup>2</sup>.

El control de l'activitat pressupostària és **extern** quan no l'exerceixi per l'Administració mateixa o, en altres paraules, quan no l'efectuï òrgans administratius. El **control extern** que fan els òrgans judicials es coneix com a control jurisdiccional i és exercit al nostre país únicament pel **Tribunal de Comptes**, que en la seva condició d'òrgan fiscalitzador suprem dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat i del sector públic, té aquesta modalitat de control del sector públic estatal, en els termes establerts en la Constitució, en la seva llei orgànica i en les altres lleis que en regulin la competència<sup>3</sup>. Si bé hi ha òrgans específics de control extern en la majoria de les comunitats autònomes que fiscalitzen l'activitat financera del sector públic autonòmic i local del seu territori, tals òrgans autonòmics de control extern no fan un control jurisdiccional i, a més, la seva fiscalització ha d'estar coordinada i respectar l'exercida pel Tribunal de Comptes.

### Lectura recomanada

J. J. Bayona de Perogordo;  
M. T. Soler Roch (1990). *Temas de Derecho Presupuestario*.  
Alacant: Librería Compás.

<sup>(2)</sup>Art. 140.2 LGP.

<sup>(3)</sup>Art. 140.1 LGP.



A Espanya, com en qualsevol altre dels països que integren la Unió Europea, també fa funcions de control extern el **Tribunal de Comptes de la Unió Europea** respecte de les activitats relacionades amb ingressos o despeses comunitàries. Malgrat la seva denominació, el Tribunal de Comptes de la Unió Europea no fa un control jurisdiccional i, a més, les seves funcions de control extern en els estats membres s'han de fer en cooperació amb les institucions nacionals de control extern; en el cas espanyol, amb el Tribunal de Comptes.

El **control extern** que fan els òrgans legislatius rep la denominació de **control parlamentari o polític**. A Espanya el control parlamentari o polític de l'activitat pressupostària de l'Estat es concreta en **l'aprovació de les Corts Generals dels objectius d'estabilitat pressupostària, dels pressupostos generals de l'Estat, dels crèdits extraordinaris i dels suplementes de crèdit, del Compte General de l'Estat i dels informes del Tribunal de Comptes**.

#### **Vegeu també**

L'aprovació dels objectius d'estabilitat pressupostària, l'aprovació dels pressupostos generals de l'Estat i l'aprovació de crèdits extraordinaris i suplementes de crèdit han estat analitzades, respectivament, en els mòduls "Els principis pressupostaris", "El cicle pressupostari: elaboració, aprovació i execució" i "Les modificacions dels crèdits pressupostaris". L'examen del Compte General de l'Estat i dels informes del Tribunal de Comptes es fa en aquest mòdul mateix.

#### **Lectura recomanada**

**M. Urbano López de Mene-ses (2009).** *La armonización del control interno en la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

## 2. El control administratiu o intern: la Intervenció General de l'Administració de l'Estat

El control administratiu o intern de la gestió econòmica i financera del sector públic estatal s'atribueix a Espanya a la IGAE, en el títol VI de l'LGP<sup>4</sup>. En el que no s'oposin als preceptes legals assenyalats **resulten aplicables, a més**, el Reial decret 2188/1995, de 28 de desembre, pel qual es desenvolupa el règim de control intern exercit per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (d'ara endavant, RCI), i el Reial decret 706/1997, de 16 de maig, pel qual es desenvolupa el règim de control intern exercit per la Intervenció General de la Seguretat Social.

<sup>(4)</sup>Art. 140 a 175 LGP.

Les **característiques generals del control intern**<sup>5</sup> de la gestió econòmica i financera del sector públic estatal es poden sintetitzar com segueix:

<sup>(5)</sup>Art. 141 a 145 LGP.

- S'exerceix sobre la **totalitat** dels òrgans o entitats del sector públic estatal.
- S'exerceix també sobre **subjectes privats**, com poden ser les entitats col·laboradores i beneficiaris de subvencions i ajudes concedides pels subjectes del sector públic estatal i les finançades amb càrrec a fons comunitaris.
- S'exerceix segons els principis d'autonomia **plena**, respecte de l'òrgan o entitat la gestió de la qual sigui objecte de control, exercici desconcentrat i jerarquia interna.
- Es preveu un **procediment contradictori** per a resoldre els desacords eventuals amb l'òrgan o entitat controlada.
- Té com a **objectius**:
  - La verificació del compliment de les normes aplicables.
  - La verificació del registre i comptabilització adequats de les operacions, i també el seu reflex fidel en comptes i estats.
  - L'avaluació de l'activitat i els procediments segons els principis de bona gestió financera, incloent-hi els que es desprenen del text refós de la Llei general d'estabilitat pressupostària.
  - La verificació del compliment dels objectius pressupostaris assignats als centres gestors de despesa en les lleis de pressupostos generals de l'Estat.

### Lectura recomanada

Diversos autors (1999). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Es fa mitjançant l'exercici de la funció interventora, el control financer permanent i l'auditoria pública.

### Potestats de la IGAE

En l'exercici de les seves funcions de control intern l'interventor general de l'Administració de l'Estat i els seus interventors delegats:

- Poden recaptar directament de qui correspongui els assessoraments jurídics i els informes tècnics que consideri necessaris, i també els antecedents i documents precisos per a l'exercici de les seves funcions.
- Poden interposar els recursos i reclamacions que autoritzin les disposicions vigents.
- Poden sol·licitar als qui exerceixin funcions públiques o desenvolupi el seu treball en entitats integrants del sector públic estatal el seu suport, concurs, auxili i col·laboració, i també la documentació i informació necessària per a exercir-ne el control.
- Poden requerir a qualsevol persona natural o jurídica, pública o privada, tota classe de dades, informes o antecedents, deduïts directament de les seves relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones, amb transcendència per a les actuacions de control que desenvolupi.
- Hauran de guardar la confidencialitat i el secret respecte dels assumptes que coneguin.
- Només poden utilitzar les dades, informes o antecedents que obtinguin per a les finalitats de control i, si escau, per a la denúncia dels fets que puguin ser constitutius d'infracció administrativa, responsabilitat comptable o delictes.

## 2.1. La funció interventora

La funció interventora té per **objecte**<sup>6</sup> controlar, abans que siguin aprovats, els actes del sector públic estatal que donin lloc al reconeixement de drets o a la realització de despeses, i també els ingressos i pagaments que se'n derivin, i la inversió o aplicació en general dels seus fons públics, per la qual cosa constitueix un control preventiu de legalitat que només s'aplica a l'activitat financera de l'Administració general de l'Estat, dels seus organismes autònoms i de les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social.

<sup>(6)</sup>Art. 148 i 149 LGP.

De fet, aquesta modalitat de control **no és obligatòria en tot cas**, ja que el Consell de Ministres, a proposta de la IGAE, pot acordar de manera motivada l'aplicació del control financer permanent, en substitució de la funció interventora, en certs casos.

### Modalitats d'exercici de la funció interventora

La funció interventora pot ser exercida per mitjà de **dues modalitats**<sup>7</sup>:

- **Intervenció formal:** consisteix en la verificació del compliment dels requisits legals necessaris per a l'adopció de l'acord, mitjançant l'examen de tots els documents que, preceptivament, hagin d'estar incorporats a l'expedient.
- **Intervenció material:** comprova l'aplicació real i efectiva dels fons públics.

<sup>(7)</sup>Art. 150.1 LGP.

L'exercici d'aquesta funció interventora consta de **quatre fases**<sup>8</sup>:

<sup>(8)</sup>Art. 150.2 LGP i 9 RCI.

- 1a.: la fiscalització prèvia.
- 2a.: la intervenció del reconeixement de les obligacions i de la comprovació de la inversió.
- 3a.: la intervenció formal de l'ordenació del pagament.
- I 4a.: la intervenció material del pagament.

**Aquestes fases de la funció interventora enllacen amb les diferents fases del procediment administratiu de realització de la despesa pública.** La fiscalització prèvia o intervenció crítica apareix vinculada a l'aprovació i al compromís de la despesa. La intervenció del reconeixement de les obligacions i de la comprovació de la inversió es relaciona amb el reconeixement de l'obligació. La intervenció formal de l'ordenació del pagament incideix en la proposta de pagament i en l'expedició de l'ordre o manament de pagament. En fi, la intervenció material del pagament afecta l'última fase de l'execució pressupostària, el pagament.

### Primera fase. La fiscalització prèvia

S'entén per fiscalització prèvia<sup>9</sup>, la facultat atribuïda a la Intervenció per a examinar, abans que siguin dictats, tots els actes que reconeguin drets de contingut econòmic, aprovin despeses, adquireixin compromisos de despesa, o acordin moviments de fons o valors, amb la finalitat d'assegurar-ne, segons el procediment legalment establert, la conformitat amb les disposicions aplicables en cada cas.

<sup>(9)</sup>Art. 150.2 LGP i 10.1 RCI.

El qualificatiu de *prèvia* li correspon en un doble sentit: és anterior a l'acte administratiu sobre el qual recau i és anterior al naixement de l'obligació econòmica, o a l'acte administratiu mitjançant el qual se'n declara l'existència si l'obligació és d'origen legal.

#### Lectura recomanada

J. Pascual García (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

La fiscalització prèvia **verificarà** el compliment dels tràmits i requisits establerts per a l'ordenament jurídic mitjançant l'examen dels documents i informes que integren l'expedient, per la qual cosa es tracta, en definitiva, d'un **control previ de legalitat**.

La fiscalització prèvia es formalitza per mitjà del denominat "**acte de fiscalització**", mitjançant el qual l'Interventor declara estar-hi conforme o bé manifesta el seu desacord formulant objeccions a la decisió adoptada. Aquest "acte de fiscalització" és un acte administratiu inserit en el procediment d'intervenció i, per tant, en el procediment de realització de la despesa.

L'acte de fiscalització prèvia **recau sobre tots els actes que reconeguin drets de contingut econòmic**, aprovin despeses, adquireixin compromisos de despesa o acordin moviments de fons o valors, amb anterioritat a l'emissió.

### Actes no sotmesos a fiscalització prèvia

<sup>(10)</sup>Art. 151 LGP.

Alguns actes no estan sotmesos a aquesta fiscalització prèvia<sup>10</sup>, entre els quals es poden destacar:

- Els contractes menors.
- Les despeses de caràcter periòdic i altres de tracte successiu, una vegada fiscalitzada la despesa corresponent al període inicial de l'acte o contracte del qual derivin o les seves modificacions.
- Les subvencions amb assignació nominativa.

### Exemple

En l'expedient de contractació fet per l'organisme autònom XXX, només consten els documents següents:

- Aprovació de la despesa feta per l'òrgan de contractació el 15-2-200X per un import de 12.000 €.
- Factura de subministrament per un import d'11.500 € de 15-3-200X.

El pagament de la factura es va fer el 17-3-200X.

1) Està sotmès a fiscalització prèvia aquest subministrament?

2) Resultat d'una possible fiscalització sobre aquest expedient.

1) Es tracta d'un contracte menor de subministrament, en ser inferior a 18.000 € (art. 138.3 de la Llei de contractes del sector públic). Els contractes menors estan exclosos de fiscalització prèvia (art. 151 LGP).

2) En un possible control financer posterior, el resultat seria favorable, ja que els contractes menors només exigeixen aprovació de la despesa i factura (art. 111 de la Llei de contractes del sector públic).

En el contracte menor d'obres (import inferior a 50.000 €), s'ha d'afegir, a més, el pressupost de les obres i el projecte quan les normes específiques ho requereixin així.

D'altra banda, el Govern pot acordar, a proposta de la IGAE, que la **intervenció prèvia sigui limitada o de requisits bàsics**<sup>11</sup>, la qual cosa implica circumscriure-la a la comprovació dels aspectes següents:

<sup>(11)</sup>Art. 152.1 LGP.

- L'existència de crèdit pressupostari i que el proposat sigui l'adequat i suficient per a la despesa o obligació que es proposi contreure. Quan es tracti de contreure compromisos de despeses de caràcter plurianual es comprovarà, a més, si es compleix el preceptuat en l'LGP.
- Que les despeses o obligacions es proposen a l'òrgan competent.
- La competència de l'òrgan de contractació, del concedent de la subvenció, del que subscriu el conveni de col·laboració o del que resol l'expedient de responsabilitat patrimonial i, en general, del que dicti l'acte administratiu,

quan aquest òrgan no tingui atribuïda la facultat per a l'aprovació de les despeses de què es tracti.

- Que els expedients de reconeixement d'obligacions corresponen a despeses aprovades i fiscalitzades favorablement.
- L'existència de les autoritzacions del Consell de Ministres o del titular del departament ministerial en els supòsits en què la normativa de la Llei de contractes amb les administracions públiques ho requereixi.
- Aquells altres aspectes que, per la seva transcendència en el procés de gestió, determini el Consell de Ministres a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, amb l'informe previ de la IGAE.

### Exemple

**L'import total acumulat de la nòmina d'un determinat organisme autònom de l'Estat per a 200X ascendeix a 500 milions d'euros. Quina forma de control correspon dur-hi a terme?**

La intervenció delegada corresponent ha de revisar els aspectes previstos en l'article 152 de l'LGP derivats de la fiscalització limitada prèvia (o de requisits bàsics), i també les comprovacions de signatura, aritmètics i de variacions que es derivin de les diverses parts de la nòmina. Els aspectes que s'han de revisar són:

1) Crèdit adequat i suficient, i que l'obligació és generada per òrgan competent (art. 152 LGP).

2) Addicionalment, segons l'Acord de Consell de Ministres de 30 de maig de 2008:

- Que les nòmines estiguin signades per l'habilitat i es proposen per a autoritzar-les a l'òrgan competent.
- Per a les ordinàries i unificades de caràcter mensual, comprovació aritmètica de la nòmina actual amb l'anterior, mitjançant la suma algebraica d'aquesta i de les variacions produïdes.
- Justificació documental limitada als supòsits següents d'alta i variació en nòmina:
  - Funcionaris de nou ingrés
  - Alts càrrecs
  - Personal laboral

Les actuacions de control es completen amb els informes de control financer previstos en els articles 160 i 161 LGP.

**Aquestes restriccions a la fiscalització prèvia no són aplicables** respecte de les obligacions o despeses de quantia indeterminada i aquelles altres que hagin de ser aprovats pel Consell de Ministres<sup>12</sup>.

<sup>(12)</sup>Art. 152.2 LGP i 19.2 RGI.

Quan el Govern acorda aquesta intervenció o fiscalització prèvia limitada, es preveu una fiscalització plena amb posterioritat sobre una mostra representativa dels actes, documents o expedients que es van sotmetre a la fiscalització limitada.

Aquest control posterior es fa mitjançant auditories de compliment, amb la finalitat de verificar que els actes, documents o expedients s'ajusten a les disposicions aplicables en cada cas i de determinar el grau de compliment de la legalitat en la gestió dels crèdits.

### Segona fase. La intervenció del reconeixement de les obligacions i comprovació de la inversió

Abans de ser emesos, els **actes de reconeixement de l'obligació** a càrrec del Tresor públic són sotmesos a intervenció, per deixar documentalment acreditat que es compleixen tots els requisits necessaris per a procedir a aquest reconeixement:

- Que les obligacions responen a despeses aprovades i fiscalitzades favorablement.
- Que els documents justificatius de l'obligació s'ajusten a les disposicions legals o reglamentàries aplicables.
- Que el creditor ha complert o garantit la seva prestació correlativa.
- I que ha resultat favorable la comprovació material de la inversió<sup>13</sup>.

<sup>(13)</sup>Art. 26 i 27 RCI.

En aquesta fase de la funció interventora es poden diferenciar, per tant, **dues comprovacions diverses**:

- Una comprovació **documental**, que s'exerceix sobre els documents justificatius de l'obligació i la despesa.
- I una comprovació **material**, que s'efectua sobre la realitat física de la inversió.

Lògicament, l'Interventor pot mostrar la seva **conformitat** o manifestar el seu desacord formulant **objeccions**.

#### Exemple

Un determinat contracte d'obra, que té per finalitat la construcció d'un col·legi d'educació primària, ha finalitzat amb data 10-3-200X. L'acte de recepció està previst per al 30-4-200X. L'import de l'adjudicació va ascendir a 1 milió d'euros, dels quals el 80% ja s'ha certificat en la data de la finalització de les obres i la resta està pendent.

Quin tipus d'intervenció és aplicable a l'acte de recepció?

Comprovació material de la inversió, que ha de verificar materialment la realització de les obres i l'adequació al contracte.

#### Lectura recomanada

J. Pascual García (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

### Tercera fase. La intervenció formal de l'ordenació del pagament

Estan sotmesos a intervenció formal de l'ordenació del pagament tots els actes pels quals s'ordenen pagaments amb càrrec al Tresor públic. Aquesta intervenció formal de l'ordenació del pagament té per objecte verificar que les ordres o manaments de pagament les dicta un òrgan competent, s'ajusten a l'acte de reconeixement de l'obligació i s'acomoden al pressupost monetari de l'exercici<sup>14</sup>.

(14) Art. 29 RCI.

Si la Intervenció considera que les ordres de pagament compleixen els requisits previstos, ha de fer constar la seva **conformitat** mitjançant diligència signada en el document en què es conté l'ordre o en document resum de càrrec a les caixes pagadores. Si la intervenció considera que les ordres de pagament no compleixen els requisits previstos, ha de formular la corresponent **objecció**<sup>15</sup>.

(15) Art. 30 RCI.

### Quarta i última fase. La intervenció material del pagament

La intervenció material del pagament té per objecte verificar la identitat del perceptor i la quantia del pagament<sup>16</sup>, de manera que està sotmesa a intervenció material del pagament l'execució de les ordres de pagament destinades:

(16) Art. 31.1. RCI.

- A complir directament les obligacions del Tresor públic.
- A situar fons a la disposició dels caixers i agents facultats legalment per a fer pagaments als creditors.
- A instrumentar el moviment de fons i valors entre els comptes del Tresor.

Quan la Intervenció trobi conforme l'actuació ha de signar els documents que autoritzin la sortida dels fons i valors. Si no la troba conforme, ha de formular objecció<sup>17</sup>.

(17) Art. 31.2 RCI.

### Les objeccions, les discrepàncies i l'omissió de fiscalització

Si la Intervenció considera que l'expedient fiscalitzat s'ajusta a la legalitat, ha de fer constar la seva **conformitat**, mitjançant diligència signada, sense necessitat de motivar-la<sup>18</sup>. Si, per contra, la intervenció es manifesta en desacord amb el contingut dels actes, documents o expedients examinats o amb el procediment seguit per a l'adopció, ha de formular les seves **objeccions per escrit i motivades**, amb citació dels preceptes legals que sustentin el criteri. La

(18) Art. 14 RCI.

(19) Art. 154. 1 LGP.



formulació de l'objecció suspèn la tramitació de l'expedient fins que sigui solucionat, bé per l'esmena de les deficiències observades, bé, en el cas de no-acceptació de l'objecció, per la resolució del procediment de discrepància<sup>19</sup>.

### **Causes d'objecció en els diferents règims de fiscalització**

1) Quan s'apliqui el **règim general** de fiscalització i intervenció prèvia, **escaurà la formulació de l'objecció en els casos següents:**

- Quan es basi en la insuficiència de crèdit o el proposat no es consideri adequat.
- Quan la despesa es proposi a un òrgan que manqui de competència per a aprovar-la.
- Quan s'apreciïn greus irregularitats en la documentació justificativa del reconeixement de l'obligació o no s'acrediti prou el dret del seu perceptor.
- Quan l'objecció derivi de comprovacions materials d'obres, subministraments, adquisicions i serveis.
- Quan s'hagin omès requisits o tràmits que puguin donar lloc a la nul·litat de l'acte, o quan la continuació de la gestió administrativa pugui causar danys econòmics al Tresor públic o a un tercer.

(20) Art. 154.2 LGP.

(21) Art. 154.3 LGP.

En el cas que els defectes observats en l'expedient derivin de l'incompliment de **requisits o tràmits no essencials**, la intervenció pot emetre informe favorable, però l'eficàcia de l'acte queda condicionada a l'esmena de tals defectes abans de l'aprovació de l'expedient. L'òrgan gestor ha de remetre a la intervenció la documentació justificativa d'haver-los esmenat i, en cas de no solucionar l'òrgan gestor els condicionaments indicats per a la continuïtat de l'expedient, es considera formulat la corresponent objecció<sup>20</sup>.

2) Quan s'apliqui el **règim especial** de fiscalització i intervenció prèvia de requisits bàsics, **només escaurà la formulació d'objecció quan no es compleixi algun dels aspectes de comprovació necessària establerts en l'LGP**. Els interventors poden formular les observacions complementàries que considerin convenients, sense que aquestes tinguin, en cap cas, efectes suspensius en la tramitació dels expedients corresponents. En aquest règim especial no resulta aplicable la possibilitat que la Intervenció General emeti informe favorable, condicionat a l'esmena dels defectes no essencials advertits<sup>21</sup>.

Si l'**òrgan gestor està d'acord** amb l'objecció formulada, ha d'esmenar les deficiències advertides, però **si no està d'acord** ha de plantejar les seves **discrepàncies** per escrit i de manera motivada a la intervenció, amb cita dels preceptes legals en els quals basi el seu criteri, que es s'ha de tramitar segons el que preveu l'LGP i en l'RCI<sup>22</sup>, en el que no s'oposi al precepte legal.

(22) Art. 155 LGP i 16 RCI.

Finalment, respecte de l'**omissió de fiscalització**, es preveu que no es pot reconèixer l'obligació, ni tramitar el pagament, ni intervenir favorablement aquestes actuacions fins que s'esmeni aquesta ommissió<sup>23</sup>.

(23) Art. 156.1 LGP.

## 2.2. El control financer permanent

El control financer permanent l'exerceix la IGAE per mitjà de la corresponent intervenció delegada, amb l'objecte de verificar de manera contínua la situació i el funcionament de les entitats del sector públic estatal en l'aspecte economicofinancer, per comprovar el compliment de la normativa i directrius que la regeixen i, en general, per comprovar si la gestió s'ajusta als principis de bona gestió financera i, en particular, al compliment del principi d'estabilitat pressupostària i l'equilibri financer (art. 157.1 LGP i 34.1 RCI).

### Lectura recomanada

J. J. Blasco Lang (2004). "El control financiero y la auditoría pública en la nueva LGP". *Revista Española de Control Externo* (núm. 18).

### Naturalesa del control financer permanent

Es tracta, sobretot, d'un control amb caràcter econòmic, que persegueix una millor gestió i un estalvi en el maneig dels fons públics, de manera que es puguin detectar aquelles unitats del sector públic amb grau de compliment respecte del programat o eficiència econòmica menors, a fi de poder corregir els defectes de funcionament o de variar la seva política financera.

La principal finalitat d'aquest control financer és promoure la millora de les tècniques i procediments de gestió economicofinancera, per mitjà de les propostes que se'n dedueixin dels resultats<sup>24</sup>. Aquests informes de control verifiquen, sobretot, si la gestió economicofinancera del sector públic estatal s'acomoda a la regla de les tres e: economia, eficàcia i eficiència.

<sup>(24)</sup>Art. 34.3 RCI.

L'economia relaciona mitjans emprats i objectius perseguits. L'eficàcia vincula els objectius perseguits i els resultats obtinguts. I, finalment, l'eficiència posa en relació els mitjans emprats i els resultats obtinguts, de manera que dels informes de control es pot extreure informació que permeti una aplicació millor dels criteris d'eficiència i economia a la programació i execució de la despesa pública, per a donar compliment al mandat de l'article 31.2 de la CE.

	Mitjans emprats	Objectius perseguits	Resultats obtinguts
Economia	X	X	
Eficàcia		X	X
Eficiència	X		X

Originàriament, el control financer tenia caràcter esporàdic o ocasional i afectava només alguns dels ens del sector públic estatal. A partir de 1983 es va convertir en permanent i va ampliar significativament el seu àmbit d'aplicació, i actualment afecta l'Administració general de l'Estat, els organismes autònoms dependents, les entitats gestores i serveis comuns de la Segure-

<sup>(25)</sup>Art. 158.1 LGP.

tat Social, les entitats públiques empresarials, les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social, i altres entitats estatals de dret públic<sup>25</sup>.

Convé recordar que l'Administració general de l'Estat, els seus organismes autònoms i les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social estan també sotmesos a la funció interventora o control previ de legalitat, però no la resta dels ens públics esmentats, que només estan sotmesos a aquest control financer permanent. També cal tenir en consideració que l'LGP habilita el Consell de Ministres per a acordar, a proposta del Ministeri d'Economia i Hisenda i a iniciativa de la IGAE, que en determinades entitats públiques empresarials i entitats estatals de dret públic el control financer permanent que, en principi, els correspondria, sigui substituït per les actuacions d'auditoria pública que s'estableixin en el Pla Anual d'Auditories.

### **Actuacions en què consisteix el control financer permanent**

El control financer permanent inclou fonamentalment les actuacions següents:

- Verificació del compliment de la normativa i procediments aplicables als aspectes de la gestió econòmica als quals no s'estén la funció interventora.
- Seguiment de l'execució pressupostària i verificació del compliment dels objectius assignats als programes dels centres gestors de la despesa, verificació del balanç de resultats i informe de gestió.
- Informe sobre la proposta de distribució de resultats.
- Comprovació de la planificació, gestió i situació de la tresoreria.
- Anàlisi de les operacions i procediments, amb l'objecte de proporcionar una valoració de la seva racionalitat economicofinancera i la seva adequació als principis de bona gestió, a fi de detectar-ne les possibles deficiències i proposar les recomanacions amb vista a corregir-les.

Les actuacions de control financer permanent per efectuar en cada exercici i l'abast específic fixat per a aquestes es determinaran en el **Pla Anual de Control Financer Permanent elaborat per la IGAE**, que es pot modificar quan hi hagi circumstàncies que ho justifiquin. Totes i cadascuna de les actuacions de control financer que es facin s'han de documentar en **informes** i anualment s'ha d'elaborar un informe comprensiu dels resultats de les actuacions de control financer permanent fetes en l'exercici<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 158.2 i 3 LGP.

Amb base en **les recomanacions i propostes d'actuació** per als òrgans gestors contingudes en els informes anuals de control financer permanent, la IGAE pot **formular informes d'actuació i mesures correctores**, quan es doni alguna de les circumstàncies següents:

- Quan s'hagin apreciat deficiències i els titulars de la gestió controlada no indiquin les mesures necessàries i el termini previst per a la solució.

- Quan manifestin discrepàncies amb les conclusions i recomanacions i no siguin acceptades per l'òrgan de control.
- Quan, havent manifestat la seva conformitat, no adoptin les mesures per a solucionar les deficiències posades de manifest.

Aquests informes d'actuació de la IGAE s'han d'adreçar al titular del departament del qual depengui o al qual estigui adscrit l'òrgan o entitat controlada i, en cas de disconformitat del titular del departament, s'elevaran al Consell de Ministres per mitjà del ministre d'Economia i Hisenda. Les decisions que adopti el Consell de Ministres sobre aquest tema són vinculants tant per als òrgans de gestió com per als òrgans de control. La IGAE ha de fer un seguiment continuat de les mesures correctores decidides com a conseqüència de les deficiències detectades en els informes.

### 2.3. L'auditoria pública

L'auditoria pública consisteix<sup>27</sup> en la verificació, feta amb posterioritat i efectuada de manera sistemàtica, de l'activitat economicofinancera del sector públic estatal, mitjançant l'aplicació dels procediments de revisió selectius continguts en les normes d'auditoria i instruccions que dicti la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

<sup>(27)</sup>Art. 162 LGP.

La IGAE ha d'elaborar un **pla anual d'auditories** que ha d'incloure les actuacions per fer durant l'exercici corresponent, que es pot modificar quan hi hagi circumstàncies que ho justifiquin. Aquest pla anual d'auditories determina l'àmbit d'aplicació de les auditories per a l'exercici que es tracti, i pot afectar tots els òrgans i entitats integrants del sector públic estatal, incloent-hi els fons mancats de personalitat jurídica, sense perjudici de les actuacions corresponents a l'exercici de la funció interventora i del control financer permanent i de les actuacions corresponents a l'auditoria privada del Reial decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, que s'imposen a les societats mercantils estatals per la legislació mercantil<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup>Art. 163 LGP.

#### Tipus d'auditoria

Les **formes d'exercici de l'auditoria pública**<sup>29</sup> són les següents:

- L'auditoria de **regularitat comptable**, consistent en la revisió i verificació de la informació i documentació comptable amb l'objecte de comprovar-ne l'adequació a la normativa comptable i, si escau, pressupostària que li sigui aplicable. S'exerceixen d'aquesta manera les auditories de comptes anuals previstes en l'article 167 de l'LGP.
- L'auditoria de **compliment**, l'objecte del qual consisteix en la verificació que els actes, operacions i procediments de gestió economicofinancera s'han desenvolupat de conformitat amb les normes que els són aplicables. S'exerceixen d'aquesta manera les auditories de compliment regulades en l'article 169 de l'LGP.
- L'auditoria **operativa**, que constitueix l'examen sistemàtic i objectiu de les operacions i procediments d'una organització, programa, activitat o funció pública, amb

<sup>(29)</sup>Art. 164 LGP.

#### Lectura recomanada

IGAE (2012). *Normas de auditoría del sector público y normas técnicas*.

l'objecte de proporcionar una valoració independent de la seva racionalitat econòmicofinancera i l'adequació als principis de la bona gestió, a fi de detectar les possibles deficiències i proposar les recomanacions oportunes amb vista a la correcció d'aquelles. S'exerceixen d'aquesta manera les auditories operatives previstes en l'article 170 de l'LGP.

A més, la IGAE pot fer auditories que **combinin objectius** de les de regularitat comptable, de les de compliment i de les operatives. A alguna d'aquestes tres formes descrites o a una combinació d'aquestes respondran les auditories dels contractes programa i seguiment de plans d'equilibri financer, les auditories dels plans inicials d'actuació, les auditories del compte dels tributs estatals, les auditories de les empreses col·laboradores de la Seguretat Social i, finalment, les auditories de les privatitzacions.

Els resultats de cada actuació d'auditoria pública s'han de reflectir en **informes d'auditoria redactats segons les normes que aprovi la IGAE** que precisin el contingut mínim, els destinataris i el procediment per a elaborar tals informes. Una vegada elaborats s'han de remetre al titular de l'organisme o entitat controlada, al ministre d'Economia i Hisenda i al del departament del qual depengui o al qual estigui adscrit l'òrgan o entitat controlada.

Amb base en les **recomanacions i propostes d'actuació** per als òrgans gestors contingudes en els informes d'auditoria de comptes anuals, la IGAE pot formular **informes d'actuació i mesures correctores** quan es doni alguna de les circumstàncies següents:

- Quan s'hagin apreciat **deficiències** i els titulars de la gestió controlada no indiquin les mesures necessàries i el termini previst per a la solució.
- Quan manifestin **discrepàncies** amb les conclusions i recomanacions i no siguin acceptades per l'òrgan de control.
- Quan, havent manifestat la seva **conformitat, no adoptin les mesures per a solucionar** les deficiències posades de manifest.

Aquests informes d'actuació de la IGAE s'han d'adreçar al titular del departament del qual depengui o al qual estigui adscrit l'òrgan o entitat controlada i, en cas de disconformitat del titular del departament, s'elevaran al Consell de Ministres per mitjà del ministre d'Economia i Hisenda. Les decisions que adopti el Consell de Ministres sobre aquest tema vincularan tant l'òrgan de gestió com el de control. La IGAE ha de fer un seguiment continuat de les mesures correctores decidides com a conseqüència de les deficiències detectades en els informes.

### 3. El control jurisdiccional: El Tribunal de Comptes

Encara que són **diversos** els **sistemes de control extern** existents en el dret comparat, a Espanya el control jurisdiccional de l'execució dels pressupostos s'atribueix a un òrgan regulat constitucionalment com és el **Tribunal de Comptes**.

En efecte, el Tribunal de Comptes és l'òrgan fiscalitzador suprem dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat, i també del sector públic, depèn directament de les Corts Generals i exerceix les seves funcions per delegació en l'examen i comprovació del Compte General de l'Estat<sup>30</sup>. A la vista d'aquest precepte, es pot afirmar que el Tribunal de Comptes és un òrgan de rellevància constitucional, amb dependència funcional i no orgànica de les Corts Generals.

<sup>(30)</sup>Art. 136 CE.

En compliment de la CE es va aprovar la **Llei orgànica 2/1982**, de 12 de maig, del Tribunal de Comptes (LOTUCU), en la qual se'n fixen l'estructura, competències i funcions, i s'hi preveu una **lleï de funcionament** posterior, que es va promulgar anys després: la **Llei 7/1988**, de 5 d'abril, de funcionament del Tribunal de Comptes (LFTCU).

#### Lectura recomanada

R. Cubillo Rodríguez (1999). *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Granada: Comares.

Les **principals característiques** del Tribunal de Comptes com a òrgan de control extern són:

- **Primera.** El Tribunal de Comptes és un òrgan previst en la Constitució que **depèn directament de les Corts Generals**.
- **Segona.** El Tribunal de Comptes és l'**òrgan fiscalitzador suprem dels comptes i de la gestió econòmica** del sector públic estatal, autonòmic i local. No obstant això, la majoria de les CA tenen òrgans de control extern per a fiscalitzar l'activitat financera del sector públic autonòmic i local del seu territori. Cal recordar, a més, que el Tribunal de Comptes de la Unió Europea ha de fiscalitzar els ingressos i despeses de la Unió en els estats membres en col·laboració amb les institucions nacionals de control, que en el cas espanyol és, com diem, el Tribunal de Comptes.
- **Tercera.** El Tribunal de Comptes és l'únic competent per a efectuar un **control jurisdiccional dels comptes i de la gestió econòmica** del sector públic espanyol.

### **Funcions del Tribunal de Comptes**

<sup>(31)</sup>Art. 2 i 4 LOTCU.

Són funcions pròpies del Tribunal de Comptes<sup>31</sup>:

- La **fiscalització externa, permanent i consumptiu** de l'activitat economicofinancera del sector públic. També s'estendrà a la fiscalització de les subvencions, crèdits, avals o altres ajudes del sector públic percebudes per persones físiques o jurídiques.
- L'**enjudiciament de la responsabilitat comptable** en què incorrin els qui tinguin a càrrec seu el maneig de cabals o efectes públics.

L'enllaç entre la funció fiscalitzadora i la jurisdiccional es produeix quan en els procediments fiscalitzadors es posen de manifest fets que poden donar lloc a responsabilitats comptables. A més, cal tenir en compte que, com ha declarat el Tribunal Constitucional en les seves sentències 18/1991 i 215/2000:

“el Tribunal de Comptes és suprem, però no únic quan fiscalitza, i únic però no suprem quan enjudicia la responsabilitat comptable”.

### **3.1. La funció fiscalitzadora**

En l'exercici de la seva funció fiscalitzadora, el Tribunal de Comptes<sup>32</sup> verifica la **submissió de l'activitat economicofinancera del sector públic als principis de legalitat, eficiència i economia**, cosa que afectarà naturalment l'execució dels programes d'ingressos i de despeses públiques.

<sup>(32)</sup>Art. 9 LOTCU.

#### **Caràcters de la funció fiscalitzadora**

Aquesta funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes es caracteritza per les **tres notes** següents:

- El **caràcter extern**. El Tribunal de Comptes no és un òrgan administratiu sinó un òrgan constitucional que depèn funcionalment de les Corts Generals.
- El **caràcter permanent**. La funció fiscalitzadora s'exerceix de manera sistemàtica o recurrent exercici rere exercici.
- El **caràcter consumptiu**. El Tribunal de Comptes fiscalitza la gestió economicofinancera del sector públic *a posteriori*, una vegada que s'han executat els programes d'ingressos i de despeses públiques.

L'abast **objectiu i subjectiu** d'aquesta funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes ratifica el caràcter d'òrgan fiscalitzador suprem de la gestió econòmica del sector públic que li atorga la CE. En efecte, objectivament, aquesta funció fiscalitzadora s'estén a l'**exameni comprovació del Compte General de l'Estat**, per delegació de les Corts Generals i, en general, a **tota l'activitat economicofinancera del sector públic**, i afecta, en particular, els contractes subscrits per les entitats integrants del sector públic, la situació i variacions del seu patrimoni, i també les modificacions dels crèdits pressupostaris inicials. El Tribunal de Comptes també està facultat en l'exercici d'aquesta funció fiscalitzadora per a examinar i comprovar els **comptes dels perceptors de subvenci-**

**ons, crèdits, avals o altres ajudes del sector públic percebudes per persones físiques o jurídiques.** Subjectivament, la funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes afecta tot el sector públic espanyol: estatal, autonòmic i local.

En aquelles **comunitats autònomes que han creat òrgans de control extern**, les funcions fiscalitzadores d'aquests òrgans respecte del sector públic autonòmic i local del territori de la comunitat autònoma no exclouen les que pot desenvolupar el Tribunal de Comptes. La **coordinació necessària entre totes dues funcions fiscalitzadores apareix prevista en la LFTCU**, com segueix:

“Els òrgans de control extern de les comunitats autònomes coordinaran la seva activitat amb la del Tribunal de Comptes mitjançant l'establiment de criteris i tècniques comunes de fiscalització que garanteixin la major eficàcia en els resultats i evitin la duplicitat en les actuacions fiscalitzadores.”

Art. 29.1 LFTCU

#### **Facultats en la funció fiscalitzadora**

Per a l'exercici de la seva funció fiscalitzadora, el Tribunal de Comptes pot recaptar i utilitzar els resultats de qualsevol funció interventora o de control intern que s'hagi efectuat en les entitats del sector públic o els de la fiscalització externa dels òrgans de control extern de les comunitats autònomes; i a més pot exigir col·laboració a qualssevol persones naturals o jurídiques, respecte dels béns, fons, efectes o cabals públics que tinguin en dipòsit, custòdia o administració o en la gestió dels quals hagin participat o participin per qualsevol causa, i també a les persones físiques o jurídiques perceptores de subvencions o altres ajudes del sector públic.

El **resultat de la fiscalització s'ha d'exposar per mitjà d'informes o memòries i de mocions o notes que s'ha d'eleva a les Corts Generals** i s'han de publicar en el BOE. Quan la fiscalització es refereixi a les comunitats autònomes, l'informe s'ha de remetre, així mateix, a l'assemblea legislativa de la comunitat respectiva i es publicarà també en el seu butlletí oficial. El Tribunal de Comptes ha de fer constar totes les infraccions, abusos o pràctiques irregulars que hagi observat, amb indicació de la responsabilitat en què, al seu judici, s'hagi incorregut i de les mesures que calgui adoptar per a exigir-la<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Art. 12 LOTCU.

El Tribunal de Comptes ha de remetre a més un **informe anual a les Corts Generals**, que ha de comprendre l'anàlisi del Compte General de l'Estat i dels altres del sector públic, i s'ha d'estendre a la fiscalització de la gestió econòmica del sector públic. El mateix informe s'ha de remetre anualment a les assemblees legislatives de les comunitats autònomes per al control econòmic i pressupostari de la seva activitat financera, encara que en la pràctica només el remet a les CA sense òrgan de control extern. Entre altres aspectes, l'**informe anual del Tribunal de Comptes es pronunciarà** sobre els següents:

- L'observança de les normes jurídiques que afecten l'activitat economico-financera del sector públic.
- El compliment de les previsions pressupostàries i de l'execució del pressupost.



- La racionalitat en l'execució de la despesa pública basada en criteris d'eficiència i economia.
- L'execució dels programes d'actuació, inversions i finançament del sector públic empresarial, i també l'ús o aplicació de subvencions amb càrrec a fons públics.

El Tribunal de Comptes ha de proposar les mesures que s'han d'adoptar, si escau, per a la millora de la gestió economicofinancera del sector públic.

### 3.2. L'enjudiciament comptable

La **responsabilitat comptable** és una modalitat de responsabilitat patrimonial que comporta l'obligació d'indemnitzar a la Hisenda pública pels danys i perjudicis causats a aquesta. Les infraccions comptables, al contrari que les disciplinàries o penals, no donen lloc a la imposició d'una pena o sanció, sinó únicament a la reparació del dany causat<sup>34</sup>.

<sup>(34)</sup>Art. 38 a 43 LOTCU.

#### Lectura recomanada

J. Pascual García (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

L'enjudiciament **comptable**, com a jurisdicció pròpia del Tribunal de Comptes, s'exerceix respecte dels comptes que hagin de rendir els qui recaptin, intervinguin, administrin, custodiïn, manegin o utilitzin béns, cabals o efectes públics, i s'estén als abastos de cabals i efectes públics, i també a les obligacions accessòries constituïdes en garantia de la gestió.

**No correspondrà a la jurisdicció comptable** l'enjudiciament dels assumptes atribuïts a la competència del Tribunal Constitucional, de les qüestions sotmeses a la jurisdicció contenciosa administrativa, dels fets constitutius de delictes o falta i de les qüestions d'índole civil, laboral o d'una altra naturalesa, encomanades al coneixement dels òrgans del poder judicial.

La **jurisdicció comptable del Tribunal de Comptes té caràcter necessari i improrrogable, i és exclusiva i plena**, sense perjudici del que resulta compatible respecte d'uns mateixos fets amb l'exercici de la potestat disciplinària i amb l'actuació de la jurisdicció penal. Quan els fets siguin constitutius de delictes, l'import dels danys i perjudicis causats en els cabals o efectes públics és determinat pel Tribunal de Comptes. Per la seva banda, el Tribunal de Comptes s'ha d'abstenir en el coneixement de les qüestions prejudicials i incidentals d'índole penal.

#### Lectura recomanada

R. Galán Sánchez (2001). *El enjuiciamiento contable: el control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

### **Exemple**

**És competent el Tribunal de Comptes per a enjudiciar una malversació de cabals públics feta per un funcionari en l'exercici del seu càrrec que pot ser constitutiva de delictes, tenint en compte que el ministeri fiscal ja ha interposat la querella criminal davant la jurisdicció penal?**

És competent, ja que la jurisdicció comptable és compatible respecte d'uns mateixos fets amb l'exercici de la potestat disciplinària i amb l'actuació de la jurisdicció penal (sobre la compatibilitat entre les jurisdiccions comptable i penal la Sala d'Apel·lació del Tribunal de Comptes va exposar la seva doctrina en Sentència número 21/1992, de 30 de setembre). Quan els fets siguin constitutius de delictes, la responsabilitat civil és determinada per la jurisdicció comptable en l'àmbit de la seva competència. S'ha de manifestar, així mateix, que aquest privilegi de la jurisdicció comptable, fins i tot sobre la penal, pot ser font de controvèrsies, que s'han de resoldre d'acord amb la Llei orgànica 2/1987, de 18 de maig, de conflictes jurisdiccionals.

Els efectes d'aquest enjudiciament comptable, d'acord amb les normes que el regulen, són dos: en primer lloc, l'apreciació de l'existència de responsabilitat comptable en la qual incorre qui per acció o omissió contrària a la llei origini el menyscapte dels cabals o efectes públics, tret que actuï en virtut d'obediència deguda o l'incompliment sigui conseqüència de l'incompliment per part d'altres de les seves obligacions específiques, sempre que hagin fet constar tals circumstàncies per escrit; i en segon lloc, l'assenyalament de la indemnització corresponent pels danys i perjudicis causats.

Les resolucions del Tribunal de Comptes són susceptibles de recurs de cassació i de revisió davant el Tribunal Suprem<sup>35</sup>, per aquest motiu s'afirma que el Tribunal de Comptes és únic però no suprem quan enjudicia la responsabilitat comptable.

<sup>(35)</sup>Art. 49 LOTCU i 81 a 84 LFTCU.

## 4. El control parlamentari: el Compte General de l'Estat

Com es va avançar a l'inici d'aquest mòdul, les **Corts Generals exerceixen el control parlamentari o polític** de l'activitat pressupostària de l'Estat, que es concreta en les actuacions següents:

- L'aprovació dels objectius d'estabilitat pressupostària
- L'aprovació del pressupost
- L'aprovació de crèdits extraordinaris i de suplementes de crèdit
- L'aprovació del Compte General de l'Estat
- I l'aprovació dels informes del Tribunal de Comptes

Lògicament, **si la competència per a aprovar el pressupost correspon a les Corts Generals, aquestes han de tenir també facultats de control sobre l'execució.** Aquest control parlamentari o polític de l'execució pressupostària pot ser de dues classes atenent el moment en què es produeix: *concomitant* i *a posteriori*.

El **control parlamentari concomitant** a l'execució del pressupost es fa utilitzant tant els mitjans ordinaris de control parlamentari (preguntes i interpel·lacions al Govern, mocions, comissions d'investigació...), com mitjans específics, que consisteixen en l'enviament per la IGAE, amb periodicitat mensual, a les comissions de pressupostos del Congrés dels Diputats i del Senat, d'informació sobre l'execució dels pressupostos.

A més, l'LGP<sup>36</sup> estableix l'**obligació de la IGAE de publicar en el BOE** un resum dels principals estats i documents que conformin el Compte General de l'Estat. Sense perjudici de la possibilitat de publicar també en qualssevol altres mitjans, amb periodicitat mensual, la informació relativa a les operacions d'execució del pressupost de l'Estat i de les seves modificacions, i també les operacions de tresoreria i les altres que es considerin d'interès general.

<sup>(36)</sup>Art. 136 LGP.

El control parlamentari *a posteriori* de l'execució del pressupost té la seva expressió més nítida en l'examen i l'aprovació del Compte General de l'Estat<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 130 a 132 LGP.

## Documents que formen el Compte General de l'Estat

El Compte General de l'Estat es forma amb els documents següents:

- El compte general del sector públic administratiu, que es forma mitjançant l'agregació o consolidació dels comptes de les entitats que integren aquest sector. Són entitats sotmeses als principis comptables públics regulats en l'LGP, que s'han de reflectir en el Pla General de Comptabilitat Pública.
- El compte general del sector públic empresarial, que es forma mitjançant l'agregació o consolidació dels comptes de les entitats que formen els seus comptes d'acord amb els principis de comptabilitat recollits en el Pla General de Comptabilitat de l'empresa espanyola.
- El compte general del sector públic fundacional, que es forma mitjançant l'agregació o consolidació dels comptes de les entitats que formen els seus comptes d'acord amb els principis de comptabilitat recollits en l'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives.
- El compte de gestió dels tributs cedits a les CA, que ha d'incloure els resultats obtinguts en la seva gestió, liquidació i recaptació.
- Una memòria, que completa, amplia i comenta la informació continguda en els documents anteriors.

El Compte General de l'Estat, el **contingut** i **estructura** del qual els determina el Ministeri d'Economia i Hisenda a proposta de la IGAE, **ha de proporcionar informació** sobre els aspectes següents:

- La situació econòmica, financera i patrimonial del sector públic estatal.
- Els resultats economicopatrimonials de l'exercici.
- L'execució i liquidació dels pressupostos i el grau de realització dels objectius.

Pel que fa al **procediment d'aprovació** Art. 131 i 132 LGP. del Compte General de l'Estat de cada any, cal indicar que el forma la IGAE i s'eleva al Govern perquè el remeti al Tribunal de Comptes, abans del 31 d'octubre de l'any següent al qual es refereixi. El Tribunal de Comptes, per delegació de les Corts Generals, ha de procedir a examinar i comprovar el Compte General de l'Estat en el termini de 6 mesos comptats a partir de la data en què l'hagi rebut. El Ple del Tribunal, un cop sentit el fiscal, ha de dictar la declaració definitiva que li mereixi per a elevar-la a les càmeres amb la proposta oportuna, i n'ha de donar trasllat al Govern.

### Exemple

**Assenyaleu breument les fases, dates i òrgans competents per a la formació, tramitació, rendició i aprovació del Compte General de l'Estat de l'exercici 2011.**

Formació: IGAE; abans del 31-10-2012.

Elevació al Govern: abans del 31-10-2012.

Remissió al Tribunal de Comptes pel Govern: abans del 31-10-2012.

Examen i comprovació del Tribunal de Comptes: 6 mesos des de la recepció.

Declaració definitiva del Tribunal de Comptes: sense termini.

Aprovació de les Corts Generals: sense termini.

### Lectura recomanada

J. A. Amunátegui Rodríguez (1993). "La Cuenta General del Estado hoy: estructura, contenido y tramitación". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 11).

Es pot afirmar que la manera actual d'aprovar el Compte General de l'Estat priva de tota solemnitat l'esdeveniment, que se situa en un pla de relacions, gairebé intraparlamentàries, amb l'òrgan que fa funcions de control extern per delegació de les càmeres, i suprimeix la possible resta d'interès que podria quedar en aquestes per aquest acte de control. Aquest desinterès parlamentari pel control financer del Govern demostra un debilitament simptomàtic del poder de les assemblees legislatives en aquestes matèries, greu fallida de tot el sistema de control financer en general.

Per finalitzar, cal destacar, a més, l'**obligació de la IGAE de publicar en el BOE**, sense perjudici de la possibilitat de publicar aquesta mateixa informació en qualssevol altres mitjans que consideri convenients, amb periodicitat anual, un resum dels principals estats i documents que formin el Compte de l'Administració General de l'Estat<sup>38</sup>.

**Lectura recomanada**

M. A. Martínez Lago (2002). *Temas de derecho presupuestario: hacienda pública, estabilidad y presupuestos*. Madrid: Colex.

<sup>(38)</sup>Art. 136 LGP.



## Activitats

### Casos pràctics

1. En la intervenció delegada del Ministeri de Foment ha tingut entrada, per a la seva fiscalització preceptiva, l'expedient de revisió de preus d'un contracte d'obra nova adjudicat el 20-2-20X0, per un import de 800 milions d'euros.

La revisió proposada té la seva base en l'increment del preu de determinats materials que s'estan emprant en l'obra i té data de 20-3-20X1.

L'import de la revisió proposada és d'un 1%.

Les certificacions d'obres emeses i pagades fins el 20-4-20X1 ascendeixen a 150 milions d'euros.

Es demana: règim de fiscalització i sentit d'aquesta.

2. Suspendria una objecció oposada per un interventor d'un ajuntament la tramitació d'un expedient de despesa, en la fase de reconeixement de l'obligació, quan l'objecció derivés del fet que l'obra executada realment (comprovació material) no s'hagués ajustat al projecte de despesa autoritzada?

## Exercicis d'autoavaluació

1. El control de l'activitat pressupostària...

- a) es produeix en la fase d'aprovació dels PGE.
- b) inclou tot el cicle pressupostari.
- c) es produeix en la fase d'execució dels PGE.

2. El control extern és dut a terme...

- a) per la IGAE.
- b) pel Tribunal de Comptes.
- c) per les Corts Generals i el Tribunal de Comptes.

3. Poden ser objecte de control intern...

- a) tant subjectes públics com privats.
- b) els ens públics.
- c) els que manegin fons públics.

4. La fiscalització prèvia recau sobre...

- a) l'acte de compromís de la despesa.
- b) l'acte de reconeixement de l'obligació.
- c) l'acte pel qual s'acorda el pagament.

5. No estan sotmesos a fiscalització prèvia...

- a) els ingressos deixats de recaptar.
- b) les despeses que consisteixen en subvencions nominatives.
- c) les transferències de capital més petites que 60.000 €.

6. La intervenció de l'ordenació del pagament...

- a) implica una comprovació documental i material de la despesa.
- b) incideix en la identitat del receptor i en la quantia del pagament.
- c) és conforme quan l'ordre la dicti l'òrgan competent, s'ajusti a l'obligació reconeguda i al pressupost monetari.

7. En l'àmbit del control financer permanent, la regla de l'eficàcia...

- a) relaciona mitjans emprats i objectius perseguits.
- b) relaciona objectius perseguits i resultats obtinguts.
- c) relaciona mitjans emprats i resultats obtinguts.

8. Les auditories poden ser...

- a) de legalitat o d'oportunitat.
- b) d'eficiència, economia o eficàcia.
- c) operativa, de compliment i de regularitat comptable.

9. La responsabilitat comptable que pertoca al Tribunal de Comptes té caràcter...

- a) penal.
- b) patrimonial.
- c) disciplinària.

10. El Compte General de l'Estat el forma...

- a) la IGAE.
- b) l'Oficina Pressupostària del Congrés.
- c) la Secció de Fiscalització del Tribunal de Comptes.



## Solucionari

### Casos pràctics

1. Fiscalització prèvia de requisits bàsics, article 152 de l'LGP. aspectes per comprovar en aquest expedient:

- L'existència de crèdit pressupostari i que el proposat és l'adequat i suficient a la naturalesa de la despesa o obligació que es proposi contreure.
- Que les despeses o obligacions es proposen a l'òrgan competent.
- La competència de l'òrgan de contractació.
- Aquells altres aspectes que, per la seva transcendència en el procés de gestió, determini el Consell de Ministres a proposta del ministre d'Hisenda, amb l'informe previ de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat. En la determinació d'aquests aspectes s'atendrà especialment a aquells requisits previstos en la normativa reguladora per a assegurar l'objectivitat i transparència en les actuacions públiques. Els aspectes addicionals estan previstos en l'Acord de Consell de Ministres d'1-3-2002.

Revisions de preus (aprovació de la despesa):

- Que es compleixen els requisits exigits en l'article 89 del text refós de la Llei de contractes del sector públic i que la possibilitat de revisió no estigui expressament exclosa en els plecs o pactada en contracte.
- L'esmentat article 89 exigeix que el contracte s'hagi executat en almenys el 20% del seu import i que hagi transcorregut 1 any des de l'adjudicació.
- El plec de clàusules administratives particulars o el contracte han de detallar, si escau, la fórmula o sistema de revisió.

Resultat de la fiscalització: fiscalització de disconformitat.

Ha transcorregut més d'1 any des de l'adjudicació; 20-2-20X0 a 20-3-20X1.

Però no s'ha executat en almenys el 20%;  $20\% \text{ s/ } 800 = 160 \text{ €}$ ; executat: 150.

2. D'acord amb l'article 216 del TRLHL, quant als efectes de l'objecció, s'han de distingir:

- Ingressos: quan la disconformitat es refereixi al reconeixement o liquidació de drets a favor de les entitats locals o els seus organismes autònoms, l'oposició s'ha de formalitzar en nota d'objecció que, en cap cas, no suspèn la tramitació de l'expedient.
- Despeses: si l'objecció afecta la disposició de despeses, reconeixement d'obligacions o ordenació de pagaments, se suspendrà la tramitació de l'expedient fins que aquell sigui solucionat en els casos següents:
  - Quan es basi en la insuficiència de crèdit o el proposat no sigui adequat.
  - Quan no hagin estat fiscalitzats els actes que van donar origen a les ordres de pagament.
  - En els casos d'omissió en l'expedient de requisits o tràmits essencials.
  - Quan l'objecció derivi de comprovacions materials d'obres, subministraments, adquisicions i serveis.

Quan l'òrgan al qual afecti l'objecció no estigui d'acord amb el mateix, correspondrà al president de l'entitat local resoldre la discrepància, i la seva resolució és executiva. Aquesta facultat no és delegable en cap cas. No obstant l'anterior, correspondrà al ple la resolució de les discrepàncies quan les objeccions:

- Es basin en insuficiència o inadequació de crèdit.
- Es refereixin a obligacions o despeses l'aprovació de les quals sigui de competència seva.

L'òrgan interventor ha d'eleva l'informe al ple de totes les resolucions adoptades pel president de l'entitat local contràries a les objeccions efectuades, i també un resum de les principals anomalies detectades en matèria d'ingressos.

Per tant, en aquest cas, l'objecció seria suspensiva.

### Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. c

3. a

4. a

5. b

6. c

7. b

8. c

9. b

10. a

## Glossari

**auditoria pública** *f* Tècnica de control que consisteix en la verificació, feta amb posterioritat i efectuada de manera sistemàtica, de l'activitat economicofinancera del sector públic estatal, mitjançant l'aplicació dels procediments de revisió selectius continguts en les normes d'auditoria i instruccions que dicti la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

**Compte General de l'Estat** *f* Document bàsic del control extern dut a terme pel Parlament, que reflecteix els comptes del sector públic administratiu, empresarial, fundacional i dels tributs cedits.

**control extern** *m* Fase del cicle pressupostari en la qual es verifica l'ajust dels PGE a les normes i principis que els regeixen, i que és duta a terme pel Tribunal de Comptes o per les Corts Generals.

**control financer permanent** *m* Modalitat de control l'objecte de la qual és verificar de manera contínua la situació i el funcionament de les entitats del sector públic estatal en l'aspecte economicofinancer, per a comprovar el compliment de la normativa i les directrius que la regeixen i, en general, per a comprovar si la gestió s'ajusta als principis de bona gestió financera i, en particular, al compliment del principi d'estabilitat pressupostària i l'equilibri financer.

**control intern** *m* Fase del cicle pressupostari en la qual es verifica l'ajust de l'execució dels PGE a les normes i principis que els regeixen, i que és duta a terme per l'Administració executora del pressupost mateixa.

**enjudiciament comptable** *m* Jurisdicció exercida pel Tribunal del Comptes respecte del que han de rendir els qui recaptin, intervinguin, administrin, custodiïn, manegin o utilitzin béns, cabals o efectes públics, amb extensió als abastos de cabals i efectes públics, i també a les obligacions accessòries constituïdes en garantia de la seva gestió.

**fiscalització externa** *f* Activitat de control extern en la qual el Tribunal de Comptes verifica la submissió de l'activitat economicofinancera del sector públic als principis de legalitat, eficiència i economia, que recau sobre l'execució dels programes d'ingressos i de despeses públiques.

**funció interventora** *f* Instrument del control intern que té per objecte verificar, abans que siguin aprovats, els actes del sector públic estatal que donin lloc al reconeixement de drets o a la realització de despeses, i també els ingressos i pagaments que se'n derivin, i la inversió o aplicació en general dels seus fons públics.

**intervenció formal** *f* Verificació del compliment dels requisits legals necessaris per a l'adopció d'acte que acorda una despesa, mitjançant l'examen de tots els documents que, preceptivament, hagin d'estar incorporats a l'expedient.

**intervenció material** *f* Comprovació real i efectiva de l'aplicació dels fons públics, especialment de la realització de la prestació o el dret del creditor de conformitat amb els acords que en el seu moment van aprovar i van comprometre la despesa.

## Bibliografía

**Adán Carmona, J. M.** (1995). "El gasto público y la voluntad política de su control". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 15).

**Amunátegui Rodríguez, J. A.** (1993). "La Cuenta General del Estado hoy: estructura, contenido y tramitación". *Presupuesto y Gasto Público* (núm. 11).

**Bayona de Perogordo, J. J.; Soler Roch, M. T.** (1990). *Temas de Derecho Presupuestario*. Alacant: Librería Compás.

**Cubillo Rodríguez, R.** (1999). *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Granada: Comares.

**Diversos autores** (1999). *El gasto público: ejecución y control*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Fuentes Vega, S.** (1984). *Presupuesto y control de los gastos del Estado*. Madrid: Servicio de Publicaciones del Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones.

**Galán Sánchez, R.** (2001). *El enjuiciamiento contable: el control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Martínez Giner, L. A. i altres** (2012). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*. València: Tirant lo Blanch.

**Pascual García, J.** (2009). *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

**Sánchez Revenga, J.** (2009). *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

**Urbano López de Meneses, M.** (2009). *La armonización del control interno en la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.