El control de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado

Amable Corcuera Torres

PID_00194952

UOC
Universitat Oberta de Catalunya

Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es

Índice

Introducción 5

Objetivos 6

1. El control de la actividad presupuestaria: noción y naturaleza. La distinción entre el control administrativo o interno y el control externo 7

2. El control administrativo o interno: la Intervención General de la Administración del Estado 10
- 2.1. La función interventora 11
- 2.2. El control financiero permanente 18
- 2.3. La auditoría pública 20

3. El control jurisdiccional: El Tribunal de Cuentas 23
- 3.1. La función fiscalizadora 24
- 3.2. El enjuiciamiento contable 26

4. El control parlamentario: la cuenta general del Estado 28

Actividades 31

Ejercicios de autoevaluación 31

Solucionario 33

Glosario 35

Bibliografía 36

Introducción

La finalidad de este módulo se concreta en el **estudio de la fase de control de la actividad presupuestaria**, y en particular, de las distintas modalidades previstas por la normativa aplicable.

En función de lo anterior, resulta obligado comenzar este módulo ofreciendo una **explicación general** de la noción y naturaleza del control del gasto público, diferenciando las dos grandes categorías existentes en nuestro ordenamiento jurídico, a saber: el **interno** y el **externo**.

A continuación, se profundizará en el análisis del **control administrativo o interno**, de exclusiva competencia de la IGAE, en tanto modalidad en la que se lleva a cabo un **seguimiento exhaustivo** de toda la fase de ejecución del gasto público, atendiendo a diversos **criterios de control** (legalidad, eficiencia, economía), utilizando para ello también distintos instrumentos, como son, la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

El siguiente aspecto a tener en cuenta se refiere a la **primera modalidad delcontrol externo** , atribuida en el ámbito estatal al Tribunal de Cuentas, a la que se atribuye el carácter de jurisdiccional. En este caso, además de la actividad estricta de control del gasto, ejercida a través de la **función fiscalizadora**, el Tribunal de Cuentas desarrolla también una función jurisdiccional, o de **enjuiciamiento contable**, prevista para aquellos casos en los que se haya producido una infracción vinculada al manejo de caudales o efectos públicos.

Por último, es necesario referirse a la **segunda modalidad de control externo**, en este caso de **carácter parlamentario**, basada en una serie de instrumentos entre los que destaca la formación y aprobación de la **cuenta general del Estado**.

Objetivos

Una vez trabajado este módulo didáctico y realizadas las actividades propuestas, el estudiante tiene que estar en condiciones de alcanzar los siguientes objetivos:

1. Asimilar el concepto de control de la ejecución del gasto y el momento del ciclo presupuestario en que se inserta.

2. Conocer las dos grandes modalidades de control y los criterios que las dife-rencian.

3. Distinguir las distintas actuaciones que se llevan a cabo en el control interno por la IGAE.

4. Delimitar el régimen jurídico de la función interventora y su incidencia en la ejecución del gasto público.

5. Asimilar el concepto de control financiero permanente y las actuaciones a que da lugar.

6. Comprender la operatividad de la auditoría pública, como forma de control interno.

7. Entender las funciones del Tribunal de Cuentas, como órgano de control externo de carácter jurisdiccional.

8. Conocer la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y su relación con las actuaciones de control interno.

9. Asimilar en qué casos es posible exigir responsabilidad contable por el manejo indebido de fondos o caudales públicos.

10. Comprender los objetivos del control externo de carácter parlamentario y los instrumentos a través de los que se desarrolla, en especial, la cuenta general del Estado.

1. El control de la actividad presupuestaria: noción y naturaleza. La distinción entre el control administrativo o interno y el control externo

El **control** de la actividad presupuestaria suele ser considerado como la **última fase** del ciclo presupuestario, a pesar de que no se ejerce exclusivamente cuando han terminado las fases de elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto. Como se sabe, toda la regulación presupuestaria pretende asegurar que la actuación financiera del ejecutivo discurre por los cauces jurídicamente previstos.

Sin necesidad de entrar en detalles, estos cauces pretenden enlazar el **mandato constitucional** de que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía[1], con las exigencias del actuar administrativo impuestas también por la **propia CE**, conforme a la cual:

(1)Art. 31.2 CE.

> "La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.".
>
> Art. 103.1 CE.

Para lograr estos objetivos, la gestión financiera y patrimonial del Estado debe **estar sometida a controlo vigilancia** y aunque este control **se efectúa principalmente cuando finaliza la fase de ejecución del presupuesto**, son necesarias y se realizan actuaciones de control durante todo el ciclo presupuestario.

El **control de la actividad presupuestaria** puede ser conceptuado como aquel conjunto de medidas y dispositivos de diversa naturaleza, política, económica o jurídica, que el ordenamiento establece para asegurar que la gestión del presupuesto se ajusta a las normas y principios que lo rigen. Con mayor detalle, se puede afirmar que el control de la actividad presupuestaria persigue **tres objetivos fundamentales**:

- Primero, fiscalizar la preparación de los actos de gestión presupuestaria, formulando, cuando proceda, las observaciones que se estimen necesarias.

- Segundo, intervenir sobre los propios actos de gestión presupuestaria y comprobar su ejecución.

- Y tercero, formular las reclamaciones y los recursos admitidos por la Ley, cuando se produzca alguna lesión del ordenamiento jurídico.

Lectura recomendada

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

Naturaleza del control presupuestario

El control de la ejecución de las leyes de presupuestos viene exigido por la necesidad de hacer efectivo su contenido y ello interesa a todos los protagonistas del poder financiero:

- En primer lugar, al poder legislativo que aprobó la ley en la que se contemplan dichos presupuestos, adoptando así las decisiones fundamentales sobre el gasto público.

- En segundo lugar, al poder ejecutivo, como medida de orden en relación con el funcionamiento de la Administración y la actividad económica del Estado.

- Y por último a los ciudadanos, que son los que aportan los fondos para realizar gastos públicos, a quienes importa sobremanera que los fondos públicos no sean malversados o despilfarrados.

No obstante, existe una diferencia fundamental entre el control en general de la actividad administrativa y el control financiero, ya que el primero solo se da en supuestos de ejercicio irregular de dicha actividad mientras que el segundo se manifiesta expresamente, de forma continua, en relación con toda la actividad de gestión de ingresos y realización de gastos públicos: la actividad financiera es, de suyo, una actividad fiscalizada.

Lectura recomendada

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

El control de la actividad presupuestaria puede ser de **diferentes clases**, en atención al criterio clasificatorio que se utilice: objeto; órgano encargado de su realización; momento en que se efectúa; continuidad en el tiempo; criterios o principios a considerar, etc. De entre las clasificaciones del control de la actividad presupuestaria cabe destacar la que diferencia entre el control administrativo o interno y el control externo, atendiendo al órgano encargado de su realización.

El control de la actividad presupuestaria será **interno** cuando se ejerza por la propia Administración pública. Este control interno se encarga a órganos administrativos específicos dotados de autonomía respecto del órgano controlado. En España, el control interno de la actividad presupuestaria del Estado **se atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado** (IGAE),

(2) Art. 140.2 LGP.

que ejercerá en los términos previstos en la ley el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle[2].

El control de la actividad presupuestaria será **externo** cuando no se ejerza por la propia Administración o, en otras palabras, cuando no se efectúe por órganos administrativos. El **control externo** que realizan los órganos judiciales se conoce como control jurisdiccional y es ejercido en nuestro país únicamente por el **Tribunal de Cuentas**, que en su condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, le corresponde tal modalidad de control del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su ley orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia[3]. Si bien existen órganos específicos de control externo en la mayoría de las comunidades autónomas que fiscalizan la actividad financiera del sector público autonómico y local de su territorio, tales órganos autonómicos de control externo no realizan un control jurisdiccional y, además, su fiscalización deberá estar coordinada y respetar la ejercida por el Tribunal de Cuentas.

(3)Art. 140.1 LGP.

En España, como en cualquier otro de los países que integran la Unión Europea, también realiza funciones de control externo el **Tribunal de Cuentas de la Unión Europea** respecto de las actividades relacionadas con ingresos o gastos comunitarios. Pese a su denominación, el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea no realiza un control jurisdiccional y, además, sus funciones de control externo en los Estados miembros deben realizarse en cooperación con las instituciones nacionales de control externo, en el caso español, con el Tribunal de Cuentas.

Lectura recomendada

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

El **control externo** que realizan los órganos legislativos recibe la denominación de **control parlamentario o político**. En España el control parlamentario o político de la actividad presupuestaria del Estado se concreta en la **aprobación por las Cortes Generales** de los **objetivos de estabilidad presupuestaria**, de los **Presupuestos Generales del Estado**, de los **créditos extraordinarios** y de los **suplementos de crédito**, de la **cuenta general del Estado** y de los **informes del Tribunal de Cuentas**.

Ved también

La aprobación de los objetivos de estabilidad presupuestaria, la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado y la aprobación de créditos extraordinarios y suplementos de crédito han sido analizadas, respectivamente, en los módulos "Los principios presupuestarios", "El ciclo presupuestario: elaboración, aprobación y ejecución" y "Las modificaciones de los créditos presupuestarios". El examen de la cuenta general del Estado y de los informes del Tribunal de Cuentas se realiza en este mismo módulo.

2. El control administrativo o interno: la Intervención General de la Administración del Estado

El control administrativo o interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal **se atribuye en España a la IGAE**, en el título VI de la LGP[4]. En lo que no se opongan a los preceptos legales señalados **resultan de aplicación, además**, el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, RCI), y el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

(4)Arts. 140 a 175 LGP.

Las **características generales del control interno**[5] de la gestión económica y financiera del sector público estatal pueden sintetizarse como sigue:

(5)Arts. 141 a 145 LGP.

- Se ejerce sobre la **totalidad** de los órganos o entidades del sector público estatal.

- Se ejerce también sobre **sujetos privados**, como pueden ser las entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y las financiadas con cargo a fondos comunitarios.

- Se ejerce conforme a los principios de **autonomía plena**, respecto del órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control, ejercicio desconcentrado y jerarquía interna.

- Se prevé un **procedimiento contradictorio** para resolver los eventuales desacuerdos con el órgano o entidad controlada.

- Tiene como **objetivos**:
  - La verificación del cumplimiento de las normas aplicables.
  - La verificación del adecuado registro y contabilización de las operaciones, así como su fiel reflejo en cuentas y estados.
  - La evaluación de la actividad y los procedimientos con arreglo a los principios de buena gestión financiera, incluidos los que se desprenden del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Lectura recomendada

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

– La verificación del cumplimiento de los objetivos presupuestarios asignados a los centros gestores de gasto en las leyes de presupuestos generales del Estado.

- Se realiza mediante el **ejercicio** de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

Potestades de la IGAE

En el **ejercicio de sus funciones** de control interno el interventor general de la Administración del Estado y sus interventores delegados:

- Podrán recabar directamente de quien corresponda los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones.
- Podrán interponer los recursos y reclamaciones que autoricen las disposiciones vigentes.
- Podrán solicitar a quienes ejerzan funciones públicas o desarrollen su trabajo en entidades integrantes del sector público estatal su apoyo, concurso, auxilio y colaboración, así como la documentación e información necesaria para ejercer su control.
- Podrán requerir a cualquier persona natural o jurídica, pública o privada, toda clase de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle.
- Deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan.
- Solo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes que obtengan para los fines de control y, en su caso, para la denuncia de los hechos que pudieran ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o delito.

2.1. La función interventora

La función interventora tiene por **objeto**[6] controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, por lo que constituye un control preventivo de legalidad que solo se aplica a la actividad financiera de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos y de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

(6) Arts. 148 y 149 LGP.

De hecho, esta modalidad de control **no es obligatoria en todo caso**, pues el Consejo de Ministros, a propuesta de la IGAE, puede acordar de forma motivada la aplicación del control financiero permanente, en sustitución de la función interventora, en ciertos casos.

Modalidades de ejercicio de la función

La función interventora puede ser ejercida a través de **dos modalidades**:

- **Intervención formal**: Consistirá en la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente.

- **Intervención material**: Comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos.

El ejercicio de esta función interventora consta de **cuatro fases**[7]:

(7)Arts. 150.2 LGP y 9 RCI.

- 1.ª la fiscalización previa,
- 2.ª la intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión,
- 3.ª la intervención formal de la ordenación del pago,
- 4.ª la intervención material del pago.

Estas fases de la función interventora enlazan con las distintas fases del procedimiento administrativo de realización del gasto público. La fiscalización previa o intervención crítica aparece vinculada a la aprobación y al compromiso del gasto. La intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión se relaciona con el reconocimiento de la obligación. La intervención formal de la ordenación del pago incide en la propuesta de pago y en la expedición de la orden o mandamiento de pago. En fin, la intervención material del pago afecta a la última fase de la ejecución presupuestaria, el pago.

Primera fase. La fiscalización previa

Se entiende por fiscalización previa[8], la facultad atribuida a la intervención para examinar, antes de que sean dictados, todos los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos o valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso.

(8)Arts. 150.2 LGP y 10.1 RCI.

El calificativo de previa le corresponde en un doble sentido: es anterior al acto administrativo sobre el que recae y es anterior al nacimiento de la obligación económica, o al acto administrativo mediante el cual se declara su existencia si la obligación es de origen legal.

Lectura recomendada

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

La fiscalización previa **verificará** el cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico mediante el examen de los documentos e informes que integran el expediente, por lo que se trata, en definitiva, de un **control previo de legalidad**.

La fiscalización previa se formaliza a través del denominado " **acto de fiscalización**", mediante el cual el interventor declara estar conforme o bien manifiesta su desacuerdo formulando reparos a la decisión adoptada. Este "acto de fiscalización" es un acto administrativo inserto en el procedimiento de intervención y, por consiguiente, en el procedimiento de realización del gasto.

El acto de fiscalización previa **recae sobre todos los actos que reconozcan derechos de contenido económico**, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto o acuerden movimientos de fondos o valores, con anterioridad a su emisión.

Actos no sometidos a fiscalización previa

Algunos actos no están sometidos a esta fiscalización previa[9], entre los que pueden destacarse:

- Los contratos menores.
- Los gastos de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez fiscalizado el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones.
- Las subvenciones con asignación nominativa.

(9) Art. 151 LGP.

Ejemplo

En el expediente de contratación realizado por el organismo autónomo XXX, solo constan los siguientes documentos:

- **Aprobación del gasto realizada por el órgano de contratación el 15-2-200X por importe de 12.000 euros.**
- **Factura de suministro por importe de 11.500 euros de 15-3-200X.**

El pago de la factura se realizó el 17-3-200X.

1) ¿Está sometido a fiscalización previa este suministro?

2) Resultado de una posible fiscalización sobre este expediente.

1) Se trata de un contrato menor de suministro, al ser inferior a 18.000 euros (art. 138.3 de la Ley de Contratos del Sector Público). Los contratos menores están excluidos de fiscalización previa (art. 151 de la LGP).

2) En un posible control financiero posterior, el resultado sería favorable, ya que los contratos menores solo exigen aprobación del gasto y factura (art. 111 de la Ley de Contratos del Sector Público).

En el contrato menor de obras (importe inferior a 50.000 €), deberá añadirse, además, el presupuesto de las obras y el proyecto cuando normas específicas así lo requieran.

Por otra parte, el Gobierno podrá acordar, a propuesta de la IGAE, que la **intervención previa sea limitada o de requisitos básicos**[10], lo que supone circunscribirla a la comprobación de los siguientes extremos:

(10) Art. 152.1 LGP.

- La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto sea el adecuado y suficiente para el gasto u obligación que se proponga contraer. Cuando

se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual, se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en la LGP.

- Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.

- La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebra el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo, cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

- Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.

- La existencia de las autorizaciones del Consejo de Ministros o del titular del departamento ministerial en los supuestos que la normativa de la Ley de Contratos con las Administraciones Públicas lo requiera.

- Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la IGAE.

Ejemplo

El importe total acumulado de la nómina de un determinado organismo autónomo del Estado para 200X, ascenderá a 500 millones de euros. ¿Qué forma de control corresponde llevar a cabo?

La intervención delegada correspondiente revisará los extremos previstos en el art. 152 de la LGP derivados de la fiscalización limitada previa (o de requisitos básicos), así como las comprobaciones de firma, aritméticos y de variaciones que se deriven de las diversas partes de la nómina. Los extremos a revisar son:

1) Crédito adecuado y suficiente, y que la obligación es generada por órgano competente (art. 152 de la LGP).

2) Adicionalmente, según el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo del 2008:

- Que las nóminas estén firmadas por el habilitado y se proponen para su autorización al órgano competente.

- Para las ordinarias y unificadas de carácter mensual, comprobación aritmética de la nómina actual con la anterior, mediante la suma algebraica de esta y de las variaciones producidas.

- Justificación documental limitada a los siguientes supuestos de alta y variación en nómina:
  - Funcionarios de nuevo ingreso.
  - Altos cargos.
  - Personal laboral.

Las actuaciones de control se completan con los informes de control financiero previstos en los arts. 160 y 161 LGP.

Estas restricciones a la fiscalización previa **no serán de aplicación** respecto de las obligaciones o gastos de cuantía indeterminada y aquellos otros que deban ser aprobados por el Consejo de Ministros[11].

(11)Arts. 152.2 LGP y 19.2 RGI.

Cuando se acuerda por el Gobierno esta intervención o fiscalización previa limitada, se prevé una fiscalización plena con posterioridad sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que se sometieron a la fiscalización limitada.

Este control posterior se realiza mediante auditorías de cumplimiento, con el fin de verificar que los actos, documentos o expedientes se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y de determinar el grado de cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos.

Segunda fase. La intervención del reconocimiento de las obligaciones y comprobación de la inversión

(12)Arts 26 y 27 RCI.

Antes de ser emitidos, los **actos de reconocimiento de la obligación** a cargo del Tesoro Público son sometidos a intervención, para dejar documentalmente acreditado que se cumplen todos los requisitos necesarios para proceder a dicho reconocimiento:

- Que las obligaciones responden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.
- Que los documentos justificativos de la obligación se ajustan a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- Que el acreedor ha cumplido o garantizado su correlativa prestación.
- Y que ha resultado favorable la comprobación material de la inversión[12].

En esta fase de la función interventora pueden diferenciarse, por tanto, **dos comprobaciones diversas**:

- Una comprobación **documental**, que se ejerce sobre los documentos justificativos de la obligación y el gasto.
- Y una comprobación **material**, que se efectúa sobre la realidad física de la inversión.

Lectura recomendada

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

Lógicamente, el interventor puede mostrar su **conformidad** o manifestar su desacuerdo formulando **reparos**.

Ejemplo

Un determinado contrato de obra, que tiene por finalidad la construcción de un colegio de educación primaria, ha finalizado con fecha 10-3-200X. El acto de recepción está previsto para el 30-4-200X. El importe de la adjudicación ascendió a 1 millón de euros, de los cuales el 80% ya se ha certificado en la fecha de la finalización de las obras y el resto está pendiente.

¿Qué tipo de intervención es aplicable al acto de recepción?

Comprobación material de la inversión, que verificará materialmente la realización de las obras y su adecuación al contrato.

Tercera fase. La intervención formal de la ordenación del pago

Están sometidos a intervención formal de la ordenación del pago todos los actos por los que se ordenan pagos con cargo al Tesoro Público. Esta intervención formal de la ordenación del pago tiene por objeto verificar que las órdenes o mandamientos de pago se dictan por órgano competente, se ajustan al acto de reconocimiento de la obligación y se acomodan al presupuesto monetario del ejercicio[13].

(13) Art. 29 RCI.

Si la intervención considera que las órdenes de pago cumplen los requisitos previstos, hará constar su **conformidad** mediante diligencia firmada en el documento en que la orden se contiene o en documento resumen de cargo a las cajas pagadoras. Si la intervención considera que las órdenes de pago no cumplen los requisitos previstos, formulará el correspondiente **reparo**[14].

(14) Art. 30 RCI.

Cuarta y última fase. La intervención material del pago

La intervención material del pago tendrá por objeto verificar la identidad del perceptor y la cuantía del pago[15], de manera que está sometida a intervención material del pago la ejecución de las órdenes de pago destinadas:

- A cumplir directamente las obligaciones del Tesoro Público.
- A situar fondos a disposición de los cajeros y agentes facultados legalmente para realizar pagos a los acreedores.
- A instrumentar el movimiento de fondos y valores entre las cuentas del Tesoro.

(15) Art. 31.1. RCI.

Cuando la intervención encuentre conforme la actuación, firmará los documentos que autoricen la salida de los fondos y valores. Si no la encuentra conforme, formulará reparo[16].

(16)Art. 31.2 RCI.

Los reparos, las discrepancias y la omisión de fiscalización

Si la intervención considera que el expediente fiscalizado se ajusta a la legalidad, hará constar su **conformidad** mediante diligencia firmada, sin necesidad de motivarla[17]. Si por el contrario la intervención se manifestase en desacuerdo con el contenido de los actos, documentos o expedientes examinados o con el procedimiento seguido para su adopción, deberá formular sus **reparos por escrito y motivados**, con cita de los preceptos legales en que sustente el criterio. La formulación del reparo suspenderá la tramitación del expediente hasta que sea solventado, bien por la subsanación de las deficiencias observadas, bien, en el caso de no aceptación del reparo, por la resolución del procedimiento de discrepancia[18].

(17)Art. 14 RCI.

(18)Art. 154. 1 LGP.

Causas de reparo en los distintos regímenes de fiscalización

1) Cuando se aplique el **régimen general** de fiscalización e intervención previa, **procederá la formulación del reparo en los casos siguientes**:

- Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no se considere adecuado.
- Cuando el gasto se proponga a un órgano que carezca de competencia para su aprobación.
- Cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor.
- Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.
- Cuando se hayan omitido requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.

En el supuesto de que los defectos observados en el expediente derivasen del incumplimiento de **requisitos o trámites no esenciales**, la intervención podrá emitir informe favorable, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de tales defectos antes de la aprobación del expediente. El órgano gestor remitirá a la intervención la documentación justificativa de haberlos subsanado y, de no solventarse por el órgano gestor los condicionamientos indicados para la continuidad del expediente, se considerará formulado el correspondiente reparo[19].

2) Cuando se aplique el **régimen especial** de fiscalización e intervención previa de requisitos básicos, **solo procederá la formulación de reparo cuando no se cumpla alguno de los extremos de necesaria comprobación establecidos en la LGP**. Los interventores podrán formular las observaciones complementarias que consideren convenientes, sin que las mismas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes correspondientes. En este régimen especial no resultará de aplicación la posibilidad de que la Intervención General de la Administración del Estado emita informe favorable, condicionado a la subsanación de los defectos no esenciales advertidos[20].

(19)Art. 154.2 LGP.

(20)Art. 154. 3 LGP.

Si el **órgano gestor está de acuerdo** con el reparo formulado, subsanará las deficiencias advertidas, pero **si no está de acuerdo**, planteará sus **discrepancias** por escrito y de forma motivada a la intervención, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio, que se tramitará conforme a lo previsto en la LGP y en el RCI[21], en lo que no se oponga al precepto legal.

(21)Arts. 155 LGP y 16 RCI.

Por último, respecto de la **omisión de fiscalización**, se prevé que no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane dicha omisión[22].

(22)Art. 156.1 LGP.

2.2. El control financiero permanente

El control financiero permanente **se ejerce por la IGAE** a través de la correspondiente intervención delegada, con el objeto de verificar de forma continua 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 directrices que la rigen y, en general, para comprobar si la gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y el equilibrio financiero (artículos 157.1 de la LGP y 34.1 del RCI).

Lectura recomendada

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

Naturaleza del control financiero permanente

Se trata, sobre todo, de un **control con carácter económico**, que persigue una mejor gestión y un ahorro en el manejo de los fondos públicos, de forma que puedan detectarse aquellas unidades del sector público cuyo grado de cumplimiento respecto de lo programado o cuya eficiencia económica sean menores, al objeto de poder corregir los defectos de funcionamiento o de variar su política financiera.

La **principal finalidad** de este control financiero es promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera, a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados de los mismos[23]. Estos informes de control verifican, sobre todo, si la gestión económico-financiera del sector público estatal **se acomoda a laregla de las tres "e": economía, eficacia y eficiencia** .

(23)Art.34.3 RCI.

La economía relaciona medios empleados y objetivos perseguidos. La eficacia vincula los objetivos perseguidos y los resultados obtenidos. Y, por último, la eficiencia pone en relación los medios empleados y los resultados obtenidos, de forma que de los informes de control se podrá extraer información que permita una mejor aplicación de los criterios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público, dando así cumplimiento al mandato del artículo 31.2 de la CE.

	Medios empleados	Objetivos perseguidos	Resultados obtenidos
Economía	X	X	
Eficacia		X	X
Eficiencia	X		X

Originariamente, el control financiero tenía carácter esporádico u ocasional y afectaba solo a algunos de los entes del sector público estatal. **A partir de 1983 se convirtió en permanente** y amplió significativamente su ámbito de aplicación, afectando en la actualidad a la Administración General del Estado, a los organismos autónomos dependientes de ella, a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, a las entidades públicas empresariales, a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, y a otras entidades estatales de derecho público[24].

(24)Art. 158.1 LGP.

Conviene recordar que la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, están también sometidos a la función interventora o control previo de legalidad, pero no el resto de los entes públicos mencionados, que solo están sometidos a este control financiero permanente. También debe tenerse en consideración que la LGP habilita al Consejo de Ministros para acordar, a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda y a iniciativa de la IGAE, que en determinadas entidades públicas empresariales y entidades estatales de derecho público el control financiero permanente que, en principio, les correspondería, sea sustituido por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan anual de auditorías.

Actuaciones en que consiste el control financiero permanente

El control financiero permanente incluye fundamentalmente las siguientes actuaciones:

- Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.
- Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto, verificación del balance de resultados e informe de gestión.
- Informe sobre la propuesta de distribución de resultados.
- 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.

Las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico fijado para ellas se determinarán en el **plan anual de control financiero permanente elaborado por la IGAE**, que podrá modificarse cuando existan circunstancias que lo justifiquen. Todas y cada una de las

(25)Arts. 158.2 y 3 LGP.

actuaciones de control financiero que se realicen deberán documentarse en **informes** y anualmente se elaborará un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente realizadas en el ejercicio[25].

Con base en las **recomendaciones y propuestas de actuación** para los órganos gestores contenidas en los informes anuales de control financiero permanente, la IGAE podrá **formular informes de actuación y medidas correctoras**, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando se hayan apreciado deficiencias y los titulares de la gestión controlada no indiquen las medidas necesarias y el plazo previsto para su solución.

- Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.

- Cuando habiendo manifestado su conformidad, no adopten las medidas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto.

Estos informes de actuación de la IGAE se dirigirán al titular del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad controlada y, en caso de disconformidad del titular del departamento, se elevarán al Consejo de Ministros a través del ministro de Economía y Hacienda. Las decisiones que al respecto adopte el Consejo de Ministros serán vinculantes tanto para los órganos de gestión como para los órganos de control. La IGAE realizará un seguimiento continuado de las medidas correctoras decididas como consecuencia de las deficiencias detectadas en los informes.

2.3. La auditoría pública

La auditoría pública consistirá[26] en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

(26) Art. 162 LGP.

La IGAE elaborará un **Plan anual de auditorías** que incluirá las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio, que podrá modificarse cuando existan circunstancias que lo justifiquen. Este Plan anual de auditorías determinará el ámbito de aplicación de las auditorías para el ejercicio de que se trate, pudiendo afectar a todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal, incluidos los fondos carentes de personalidad jurídica, sin perjuicio de las actuaciones correspondientes al ejercicio de la función interventora

(27) Art. 163 LGP.

y del control financiero permanente y de las actuaciones correspondientes a la auditoría privada del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se imponen a las sociedades mercantiles estatales por la legislación mercantil[27].

Tipos de auditoría

Las **formas de ejercicio de la auditoría pública**[28] son las siguientes:

- La auditoría de **regularidad contable**, consistente en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y, en su caso, presupuestaria que le sea de aplicación. Se ejercen de esta forma las auditorías de cuentas anuales contempladas en el artículo 167 de la LGP.

- La auditoría **de cumplimiento**, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación. Se ejercen de esta forma las auditorías de cumplimiento reguladas en el artículo 169 de la LGP.

- La auditoría **operativa**, que constituye en el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas. Se ejercen de esta forma las auditorías operativas previstas en el artículo 170 de la LGP.

Además, la IGAE podrá realizar auditorías que **combinen objetivos** de las de regularidad contable, de las de cumplimiento y de las operativas. A alguna de esas tres formas descritas o a una combinación de ellas responderán las auditorías de los contratos-programa y seguimiento de planes de equilibrio financiero, las auditorías de los planes iniciales de actuación, las auditorías de la cuenta de los tributos estatales, las auditorías de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social y, por último, las auditorías de las privatizaciones.

(28) Art. 164 LGP.

Lectura recomendada

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

Los resultados de cada actuación de auditoría pública se reflejarán en **informes de auditoría redactados con arreglo a las normas que apruebe la IGAE**, precisando el contenido mínimo, los destinatarios y el procedimiento para elaborar tales informes. Una vez elaborados se remitirán al titular del organismo o entidad controlada, al ministro de Economía y Hacienda y al del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad controlada.

Con base en las **recomendaciones** y **propuestas de actuación** para los órganos gestores contenidas en los informes de auditoría de cuentas anuales, la IGAE podrá formular **informes de actuación** y **medidas correctoras** cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando se hayan apreciado **deficiencias** y los titulares de la gestión controlada no indiquen las medidas necesarias y el plazo previsto para su solución.

- Cuando manifiesten **discrepancias** con las conclusiones y recomendaciones y no sean aceptadas por el órgano de control.

- Cuando, habiendo manifestado su **conformidad**, **no adopten las medidas para solucionar** las deficiencias puestas de manifiesto.

Estos informes de actuación de la IGAE se dirigirán al titular del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad controlada y, en caso de disconformidad del titular del departamento, se elevarán al Consejo de Ministros a través del ministro de Economía y Hacienda. Las decisiones que al respecto adopte el Consejo de Ministros vincularán tanto al órgano de gestión como al de control. La IGAE realizará un seguimiento continuado de las medidas correctoras decididas como consecuencia de las deficiencias detectadas en los informes.

3. El control jurisdiccional: El Tribunal de Cuentas

Aunque son **diversos** los **sistemas de control externo** existentes en el derecho comparado, en España el control jurisdiccional de la ejecución de los presupuestos se atribuye a un órgano regulado constitucionalmente como es el **Tribunal de Cuentas**.

En efecto, el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público, dependiendo directamente de las Cortes Generales y ejerciendo sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la cuenta general del Estado[29]. A la vista de este precepto, puede afirmarse que el Tribunal de Cuentas es un órgano de relevancia constitucional, con dependencia funcional y no orgánica de las Cortes Generales.

(29)Art. 136 CE.

En cumplimiento de la CE se aprobó la **Ley Orgánica 2/1982**, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU), en la que se fijan su estructura, competencias y funciones, previéndose en ella una posterior **ley de funcionamiento** que se promulgó años después: la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU).

Lectura recomendada

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

Las **principales características** del Tribunal de Cuentas como órgano de control externo son:

- **Primera**. El Tribunal de Cuentas es un órgano previsto en la Constitución que **depende directamente de las Cortes Generales**.

- **Segunda**. El Tribunal de Cuentas es el **supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica** del sector público estatal, autonómico y local. No obstante, la mayoría de las comunidades autónomas cuentan con órganos de control externo para fiscalizar la actividad financiera del sector público autonómico y local de su territorio. Debe recordarse, además, que el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea fiscalizará los ingresos y gastos de la Unión en los Estados miembros en colaboración con las instituciones nacionales de control, que en el caso español es, como decimos, el Tribunal de Cuentas.

- **Tercera**. El Tribunal de Cuentas es el único competente para efectuar un **control jurisdiccional de las cuentas y de la gestión económica** del sector público español.

Funciones del Tribunal de Cuentas

Son funciones propias del Tribunal de Cuentas[30]:

- La **fiscalización externa, permanente y consuntiva** de la actividad económico-financiera del sector público. También se extenderá a la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.
- El **enjuiciamiento de la responsabilidad contable** en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

(30) Arts. 2 y 4 LOTCU.

El enlace entre la función fiscalizadora y la jurisdiccional se produce cuando en los procedimientos fiscalizadores se ponen de manifiesto hechos que pudieran dar lugar a responsabilidades contables. Además, debe tenerse en cuenta que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 18/1991 y 215/2000:

> "el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único cuando fiscaliza, y único pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable".

3.1. La función fiscalizadora

En el ejercicio de su función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas[31] verifica el **sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía**, que naturalmente afectará a la ejecución de los programas de ingresos y de gastos públicos.

(31) Art. 9 LOTCU.

Caracteres de la función fiscalizadora

Esta función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se caracteriza por las **tres notas** siguientes:

- El **carácter externo**. El Tribunal de Cuentas no es un órgano administrativo sino un órgano constitucional que depende funcionalmente de las Cortes Generales.
- El **carácter permanente**. La función fiscalizadora se ejerce de forma sistemática o recurrente ejercicio tras ejercicio.
- El **carácter consuntivo**. El Tribunal de Cuentas fiscaliza la gestión económico-financiera del sector público *a posteriori*, una vez que se han ejecutado los programas de ingresos y de gastos públicos.

El **alcance objetivo y subjetivo** de esta función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas ratifica el carácter de supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del sector público que le otorga la CE. En efecto, objetivamente, esta función fiscalizadora se extiende al **examen y comprobación de la cuenta general del Estado**, por delegación de las Cortes Generales, y, en general, **a toda la actividad económico-financiera del sector público**, afectando, en particular, a los contratos celebrados por las entidades integrantes del sector público, a la situación y variaciones de su patrimonio, así como a las modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales. El Tribunal de Cuentas tam-

bién está facultado en el ejercicio de esta función fiscalizadora para examinar y comprobar las **cuentas de los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas**. Subjetivamente, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas afecta a todo el sector público español: estatal, autonómico y local.

En aquellas **comunidades autónomas que han creado órganos de control externo**, las funciones fiscalizadoras de estos órganos respecto del sector público autonómico y local del territorio de la comunidad autónoma no excluyen las que puede desarrollar el Tribunal de Cuentas. La **necesaria coordinación entre ambas funciones fiscalizadoras aparece prevista en la LFTCU**, como sigue:

> "Los órganos de control externo de las comunidades autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras."
>
> Art. 29.1 LFTCU.
>
> **Facultades en la función fiscalizadora**
>
> Para el ejercicio de su función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los órganos de control externo de las comunidades autónomas; y además podrá exigir colaboración a cualesquiera personas naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas perceptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público.

El **resultado de la fiscalización** se expondrá por medio de **informes o memorias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales** y se publicarán en el BOE. Cuando la fiscalización se refiera a las comunidades autónomas, el informe se remitirá, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva comunidad y se publicará también en el boletín oficial de la misma. El Tribunal de Cuentas hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas a adoptar para exigirla[32].

(32) Art. 12 LOTCU.

El Tribunal de Cuentas debe remitir además un **informe anual a las Cortes Generales**, que comprenderá el análisis de la cuenta general del Estado y de las demás del sector público, extendiéndose a la fiscalización de la gestión económica del sector público. Idéntico informe se remitirá anualmente a las asambleas legislativas de las comunidades autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera, aunque en la práctica solo lo remite a las comunidades autónomas sin órgano de control externo. Entre otros extremos, el **informe anual del Tribunal de Cuentas se pronunciará** sobre los siguientes:

- La observancia de las normas jurídicas que afectan a la actividad económico-financiera del sector público.

- El cumplimiento de las previsiones presupuestarias y de la ejecución del presupuesto.

- La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía.

- La ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación del sector público empresarial, así como el empleo o aplicación de subvenciones con cargo a fondos públicos.

El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público.

3.2. El enjuiciamiento contable

La **responsabilidad contable** es una modalidad de responsabilidad patrimonial que conlleva la obligación de indemnizar a la Hacienda pública por los daños y perjuicios causados a la misma. Las infracciones contables, al contrario que las disciplinarias o penales, no dan lugar a la imposición de una pena o sanción, sino únicamente a la reparación del daño causado[33].

(33) Arts. 38 a 43 LOTCU.

Lectura recomendada

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

El **enjuiciamiento contable**, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, extendiéndose a los alcances de caudales y efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

No corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional, de las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa, de los hechos constitutivos de delito o falta y de las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza, encomendadas al conocimiento de los órganos del poder judicial.

La **jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas tiene carácter necesario e improrrogable, y es exclusiva y plena**, sin perjuicio de lo cual resulta compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, el importe de los daños y perjuicios causados en los

Lectura recomendada

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.

caudales o efectos públicos será determinado por el Tribunal de Cuentas. Por su parte, el Tribunal de Cuentas deberá abstenerse en el conocimiento de las cuestiones prejudiciales e incidentales de índole penal.

Ejemplo

¿Es competente el Tribunal de Cuentas para enjuiciar una malversación de caudales públicos realizada por un funcionario en el ejercicio de su cargo que puede ser constitutiva de delito, teniendo en cuenta que el Ministerio Fiscal ya ha interpuesto la querella criminal ante la jurisdicción penal?

Es competente, pues la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal (sobre la compatibilidad entre las jurisdicciones contable y penal la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas expone su doctrina en Sentencia número 21/1992, de 30 de septiembre). Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia. Debe manifestarse, asimismo, que este privilegio de la jurisdicción contable, incluso sobre la penal, puede ser fuente de controversias que deberán resolverse de acuerdo con la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales.

Los **efectos de este enjuiciamiento contable**, de acuerdo con las normas que lo regulan, son dos: en primer lugar, la apreciación de la existencia de responsabilidad contable en la que incurre quien por acción u omisión contraria a la ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos, salvo que actúe en virtud de obediencia debida o su incumplimiento sea consecuencia del incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que hayan hecho constar tales circunstancias por escrito; y en segundo lugar, el señalamiento de la correspondiente indemnización por los daños y perjuicios causados.

Las resoluciones del Tribunal de Cuentas **serán susceptibles de recurso de casación y de revisión** ante el Tribunal Supremo[34], de ahí que se afirme que el Tribunal de Cuentas es único pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable.

(34) Arts. 49 LOTCU y 81 a 84 LFTCU.

4. El control parlamentario: la cuenta general del Estado

Como se adelantó al inicio de este módulo, las **Cortes Generales ejercen el control parlamentario o político** de la actividad presupuestaria del Estado, que se concreta en las siguientes actuaciones:

- La aprobación de los objetivos de estabilidad presupuestaria.
- La aprobación del presupuesto.
- La aprobación de créditos extraordinarios y de suplementos de crédito.
- La aprobación de la cuenta general del Estado.
- Y la aprobación de los informes del Tribunal de Cuentas.

Lógicamente, **si la competencia para aprobar el presupuesto corresponde a las Cortes Generales**, estas **deben tener también facultades de control sobre su ejecución**. Este control parlamentario o político de la ejecución presupuestaria puede ser de dos clases atendiendo al momento en que se produce: concomitante y *a posteriori*.

El **control parlamentario concomitante** a la ejecución del presupuesto se realiza utilizando tanto los medios ordinarios de control parlamentario (preguntas e interpelaciones al Gobierno, mociones, comisiones de investigación, etc.), como medios específicos, que consisten en el envío por la IGAE, con periodicidad mensual, a las comisiones de presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado, de información sobre la ejecución de los presupuestos.

Además, la LGP[35] establece la **obligación para la IGAE de publicar en el BOE** un resumen de los principales estados y documentos que conformen la cuenta general del Estado, sin perjuicio de la posibilidad de publicar también en cualesquiera otros medios, con periodicidad mensual, la información relativa a las operaciones de ejecución del presupuesto del Estado y de sus modificaciones, así como las operaciones de tesorería y las demás que se consideren de interés general.

(35) Art. 136 LGP.

El control parlamentario *a posteriori* de la ejecución del presupuesto tiene su expresión más nítida en el examen y la aprobación de la cuenta general del Estado[36].

(36) Arts. 130 a 132 LGP.

Documentos que conforman la cuenta general del Estado

La cuenta general del Estado se formará con los siguientes documentos:

- La cuenta general del sector público administrativo, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que integran dicho sector. Son entidades sometidas a los principios contables públicos regulados en la LGP, que deben reflejarse en el Plan general de contabilidad pública.

- La cuenta general del sector público empresarial, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que formen sus cuentas de acuerdo con los principios de contabilidad recogidos en el Plan general de contabilidad de la empresa española.

- La cuenta general del sector público fundacional, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que formen sus cuentas de acuerdo con los principios de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan general de contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

- La cuenta de gestión de los tributos cedidos a las CC. AA., que incluirá los resultados obtenidos en su gestión, liquidación y recaudación.

- Una memoria que completará, ampliará y comentará la información contenida en los anteriores documentos.

La cuenta general del Estado, cuyo **contenido** y **estructura** se determinará por el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta de la IGAE, **deberá proporcionar información** sobre los siguientes extremos:

- La situación económica, financiera y patrimonial del sector público estatal.

- Los resultados económico-patrimoniales del ejercicio.

- La ejecución y liquidación de los presupuestos y el grado de realización de los objetivos.

Lectura recomendada

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

Por lo que respecta al **procedimiento de aprobación**[37] de la cuenta general del Estado de cada año, hay que indicar que se formará por la IGAE y se elevará al Gobierno para que la remita al Tribunal de Cuentas, antes del 31 de octubre del año siguiente al cual se refiera. El Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá a examinar y comprobar la cuenta general del Estado en el plazo de 6 meses contados a partir de la fecha en que la haya recibido. El Pleno del Tribunal, oído el fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.

(37) Arts. 131 y 132 LGP.

Ejemplo

Señalar brevemente las fases, fechas y órganos competentes para la formación, tramitación, rendición y aprobación de la cuenta general del Estado del ejercicio 2011.

Formación: IGAE: antes del 31-10-2012.

Elevación al Gobierno: antes del 31-10-2012.

Remisión al Tribunal de Cuentas por el Gobierno: antes del 31-10-2012.

Examen y Comprobación por el Tribunal de Cuentas: 6 meses desde su recepción.

Declaración definitiva por el Tribunal de Cuentas: sin plazo.

Aprobación por las Cortes Generales: sin plazo.

Puede afirmarse que la actual forma de aprobar la cuenta general del Estado priva de toda solemnidad al evento, que viene a situarse en un plano de relaciones casi intraparlamentarias, con el órgano que realiza funciones de control externo por delegación de las cámaras, y suprime el posible resto de interés que pudiera quedar en las mismas por este acto de control. Este desinterés parlamentario por el control financiero del Gobierno demuestra un sintomático debilitamiento del poder de las asambleas legislativas en estas materias, grave quiebra de todo el sistema de control financiero en general.

Lectura recomendada

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

Para finalizar debe destacarse, además, la **obligación para la IGAE de publicar en el BOE**, sin perjuicio de la posibilidad de publicar esta misma información en cualesquiera otros medios que considere convenientes, con periodicidad anual, un resumen de los principales estados y documentos que conformen la cuenta de la Administración General del Estado[38].

(38) Art. 136 LGP.

Actividades

Casos prácticos

1. En la intervención delegada del Ministerio de Fomento ha tenido entrada para su preceptiva fiscalización, expediente de revisión de precios de un contrato de obra nueva adjudicado el 20-2-20X0, por un importe de 800 millones de euros.

La revisión propuesta tiene su base en el incremento del precio de determinados materiales que se están empleando en la obra y tiene fecha de 20-3-20X1.

El importe de la revisión propuesta es de un 1%.

Las certificaciones de obras emitidas y pagadas hasta 20-4-20X1, ascienden a 150 millones de euros.

Se pide: régimen de fiscalización y sentido de la misma.

2. ¿Suspendería un reparo opuesto por un interventor de un ayuntamiento la tramitación de un expediente de gasto, en la fase de reconocimiento de la obligación, cuando el reparo derivase de que la obra ejecutada realmente (comprobación material) no se hubiese ajustado al proyecto de gasto autorizado?

Ejercicios de autoevaluación

1. El control de la actividad presupuestaria...

a) se produce en la fase de aprobación de los PGE.
b) abarca a todo el ciclo presupuestario.
c) se produce en la fase de ejecución de los PGE.

2. El control externo es llevado a cabo...

a) por la IGAE.
b) por el Tribunal de Cuentas.
c) por las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas.

3. Pueden ser objeto de control interno...

a) tanto sujetos públicos como privados.
b) los entes públicos.
c) los que manejen fondos públicos.

4. La fiscalización previa recae sobre...

a) el acto de compromiso del gasto.
b) el acto de reconocimiento de la obligación.
c) el acto por el que se acuerda el pago.

5. No están sometidos a fiscalización previa...

a) los ingresos dejados de recaudar.
b) los gastos que consisten en subvenciones nominativas.
c) las transferencias de capital menores de 60.000 €.

6. La intervención de la ordenación del pago...

a) supone una comprobación documental y material del gasto.
b) incide en la identidad del perceptor y en la cuantía del pago.
c) será conforme cuando la orden se dicte por órgano competente, se ajuste a la obligación reconocida y al presupuesto monetario.

7. En el ámbito del control financiero permanente, la regla de la eficacia...

a) relaciona medios empleados y objetivos perseguidos.
b) relaciona objetivos perseguidos y resultados obtenidos.
c) relaciona medios empleados y resultados obtenidos.

8. Las auditorías pueden ser...

a) de legalidad o de oportunidad.
b) de eficiencia, economía o eficacia.
c) operativa, de cumplimiento y de regularidad contable.

9. La responsabilidad contable que compete al Tribunal de Cuentas tiene carácter...

a) penal.
b) patrimonial.
c) disciplinaria.

10. La Cuenta general del Estado se forma por...

a) la IGAE.
b) la oficina presupuestaria del Congreso.
c) la sección de fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Solucionario

Casos prácticos

1. Fiscalización previa de requisitos básicos, art. 152 LGP. Extremos a comprobar en este expediente:

- La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.
- Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.
- La competencia del órgano de contratación.
- Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado. En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas. Los extremos adicionales están previstos en el Acuerdo de Consejo de Ministros de 1-3-2002.

Revisiones de precios (aprobación del gasto):

- Que se cumplen los requisitos exigidos en el art. 89 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público y que la posibilidad de revisión no esté expresamente excluida en los pliegos o pactado en contrato.
- El citado art. 89 exige que el contrato se haya ejecutado en al menos el 20% de su importe y que haya transcurrido 1 año desde se adjudicación.
- El pliego de cláusulas administrativas particulares o el contrato deben detallar, en su caso, la fórmula o sistema de revisión.

Resultado de la fiscalización: fiscalización de disconformidad.

Ha transcurrido más de 1 año desde su adjudicación; 20-2-20X0 a 20-3-20X1.

Pero no se ha ejecutado en al menos el 20%; 20% s/ 800 = 160 €; ejecutado: 150.

2. De acuerdo con el artículo 216 del TRLHL, en cuanto a los efectos del reparo deben distinguirse:

- Ingresos: Cuando la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos a favor de las entidades locales o sus organismos autónomos, la oposición se formalizará en nota de reparo que, en ningún caso, suspenderá la tramitación del expediente.
- Gastos: Si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación del expediente hasta que aquel sea solventado en los siguientes casos:
  - Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado.
  - Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.
  - En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales.
  - Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

Cuando el órgano a que afecte el reparo no esté de acuerdo con el mismo, corresponderá al presidente de la entidad local resolver la discrepancia, siendo su resolución ejecutiva. Esta facultad no será delegable en ningún caso. No obstante lo anterior, corresponderá al Pleno, la resolución de las discrepancias cuando los reparos:

- Se basen en insuficiencia o inadecuación de crédito.
- Se refieran a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia.

El órgano interventor elevará informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el presidente de la entidad local contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos.

Por tanto, en este caso, el reparo sería suspensivo.

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. a

4. a

5. b

6. c

7. b

8. c

9. b

10. a

Glosario

auditoría pública *f* Técnica de control que consiste en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

control externo *m* Fase del ciclo presupuestario en la que se verifica el ajuste de los PGE a las normas y principios que los rigen, y que es llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas o por las Cortes Generales.

control financiero permanente *m* Modalidad de control cuyo objeto es verificar de forma continua 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 directrices que la rigen y, en general, para comprobar si la gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y el equilibrio financiero.

control interno *m* Fase del ciclo presupuestario en la que se verifica el ajuste de la ejecución de los PGE a las normas y principios que los rigen, y que es llevada a cabo por la propia Administración ejecutora del presupuesto.

cuenta general del Estado *f* Documento básico del control externo llevado a cabo por el Parlamento, que refleja las cuentas del sector público administrativo, empresarial, fundacional y de los tributos cedidos.

enjuiciamiento contable *m* Jurisdicción ejercida por el Tribuna del Cuentas respecto de las que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, extendiéndose a los alcances de caudales y efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

fiscalización externa *f* Actividad de control externo en la que el Tribunal de Cuentas verifica el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, que recae sobre la ejecución de los programas de ingresos y de gastos públicos.

función interventora *f* Instrumento del control interno que tiene por objeto verificar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos.

intervención formal *f* Verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción de acto que acuerda un gasto, mediante el examen de todos los documentos que, preceptivamente, deban estar incorporados al expediente.

intervención material *f* Comprobación real y efectiva de la aplicación de los fondos públicos, en especial de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto.

Bibliografía

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

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

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

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

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. y otros (2012). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*. Valencia: 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.

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