

La Fiscalización Pública en la República Federal de Alemania.

La relación entre el Tribunal Federal de Cuentas y los Tribunales de Cuentas de los *Länder* (Estados federados)

Rainer Teschner

Consejero de Cuentas

Tribunal Federal de Cuentas de Alemania

Señoras y señores:

Este Seminario en Formigal trata de las relaciones entre distintas instituciones de Fiscalización Pública en aquellos Estados que disponen no sólo de un Parlamento y Gobierno centrales, sino también de unas Corporaciones Territoriales autónomas.

Quisiera impartirles una impresión de cómo las funciones fiscalizadoras están repartidas en la República Federal de Alemania y cómo se realiza la colaboración entre las entidades fiscalizadoras alemanas en el marco del régimen federativo de nuestro país.

1. RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS PERTINENTES

Permítanme delinear algunos desarrollos históricos, ya que las circunstancias de hoy día son el resultado de una evolución que ha durado varios siglos. En Alemania, la tradición federalista se remonta a la Edad Media.

En la época posterior a la desintegración del imperio franco de Carlomagno, diversas tribus germánicas –una de ellas con el nombre original de «alemanes»– eligieron a un rey, de manera que se formó un conjunto estatal que llegó a ser denominado Alemania. Desde el año 962 hasta el hundimiento del llamado Sacro Imperio Romano en 1806, los reyes alemanes solían al mismo tiempo ostentar el títu-

lo de Emperador Romano. Inicialmente, el Imperio quedaba integrado por varios ducados y algunos señoríos muy pequeños. Cada uno de estos territorios gozaba de un alto grado de autonomía y disponía de recursos financieros propios. Así no es extraño que el control externo de la gestión financiera pública en Alemania nació en esos Estados, llamados *Länder*, que integraban el Imperio. La primera entidad fiscalizadora en Alemania se creó en el Electorado de Sajonia en el año 1707. Siguió la instauración de una institución similar en el Reino de Prusia en el año 1714. En aquel momento ya hablamos de control externo y no interno, porque la institución colegiada fundada en 1714 no quedaba subordinada al Gobierno, sino solamente al Rey. El rey Federico Guillermo I creó la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia para controlar más eficazmente a los funcionarios de sus ministerios y demás organismos estatales. Desde luego, el control externo aún no gozaba de la independencia de la cual disfruta hoy, porque se veía sometido a la autoridad suprema del Rey en su calidad de monarca absoluto. Esta condición de sumisión quedó patente, por ejemplo, en el hecho de que el Rey Federico II, denominado el Grande, quitó a la Contaduría Mayor de Cuentas el derecho de fiscalizar los gastos sufragados por realizar las obras para su magnífico palacio en Potsdam. Al instaurarse el parlamentarismo moderno empezaron a cambiar la función de la fiscalización y el destinatario de sus resultados. Desde el año 1849, la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia rindió informe también al Parlamento. Tras la fundación del nuevo Imperio o *Reich* Alemán en 1871, la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia también asumió el control de los ingresos y gastos consignados en los Presupuestos Generales del *Reich*. Realizando esta función, la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia iba bajo la denominación de «Tribunal de Cuentas del *Reich* Alemán». Este ejercicio simultáneo de funciones fiscalizadoras para dos entes estatales diferentes no era casualidad, porque, en la fase inicial de su existencia, el *Reich* dependía totalmente de los *Länder* en el área de recursos financieros, y entre los *Länder* dominaba Prusia, que poseía dos tercios del área geográfica y de los habitantes del *Reich*. Sólo después de terminarse la Primera Guerra Mundial y proclamarse la República, el Tribunal de Cuentas del *Reich* llegó a ser autoridad distinta e independiente de la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia. No obstante, persistía un lazo entre las dos autoridades en la persona del Presidente, quien desempeñaba este cargo tanto en el Tribunal de Cuentas *Reich* como en la Contaduría Mayor de Cuentas de Prusia.

En el curso de un desarrollo paulatino, los Tribunales de Cuentas llegaron a convertirse de instrumentos de los monarcas en ór-

ganos del control financiero completamente independientes y no afiliados a ninguno de los tres poderes que suelen existir dentro de un Estado constitucional. Hoy en día, la posición de las entidades fiscalizadoras se ve aproximada a los Parlamentos, dado que a éstos les resultaría difícil cumplir con su función de ejercer el control parlamentario de los Gobiernos si no tuviesen a su disposición los datos facilitados por las fiscalizaciones e informes de los Tribunales de Cuentas. El informe anual del Tribunal Federal de Cuentas es la base para las resoluciones que el Parlamento debe adoptar sobre el descargo del Gobierno Federal respecto a su gestión presupuestaria y económica. Lo mismo es de aplicación análoga a la situación en los *Länder*.

Quisiera volver brevemente a la situación después de la Primera Guerra Mundial, cuando Alemania se convirtió en República parlamentaria. Ustedes sabrán que esa primera democracia parlamentaria en Alemania –llamada la República de Weimar– no tuvo éxito y en 1933 se suplantó una dictadura que duraba doce años y que naturalmente fomentaba las tendencias centralistas ya reforzadas durante la República de Weimar. En el año 1936 se suprimieron todos los Tribunales de Cuentas de los *Länder* (los Estados que entonces integraban el *Reich*). Tras el fin de la Segunda Guerra Mundial y la dictadura, en el período en que las cuatro grandes potencias vencedoras asumieron inicialmente las funciones estatales en Alemania, se restauraron primero los *Länder* y sus Tribunales de Cuentas, y solamente en 1949 se instauraron la República Federal de Alemania en la parte occidental y la República Democrática Alemana en la parte oriental de nuestro país.

Desde los comienzos del año 1950, el Tribunal Federal de Cuentas empezó a ejercer la función fiscalizadora respecto a los ingresos y gastos de la República Federal de Alemania. En la República Democrática Alemana se creó una Intervención General del Estado, según el modelo soviético, institución que no era independiente, sino dependía del Ministerio de Hacienda y, por tanto, debería calificarse de institución de control más bien interno que externo. Los *Länder* que integraban la República Democrática Alemana fueron suprimidos en 1952 y sustituidos por Departamentos, pero éstos no tenían la calidad de Estados en el sentido del derecho político. Tras la reunificación de Alemania en 1990, el Tribunal Federal de Cuentas extendió su actividad a toda Alemania, y en el antiguo territorio de la ex República Democrática Alemana se formaron cinco *Länder* nuevos, cada uno de los cuales estableció su propio Tribunal de Cuentas.

2. LA RELACIÓN CONSTITUCIONAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS LÄNDER

El resumen de los antecedentes históricos me pareció necesario para dilucidarles que –discrepando de la situación española– en Alemania los *Länder* (o Estados regionales) siempre iban al principio, y sólo después venía el Estado central, que hoy se denomina Federación. Los *Länder* no gozan de soberanía en el ámbito del derecho internacional, porque tanto las relaciones con el extranjero como la defensa son competencias de la Federación. No obstante, los *Länder* son Estados en el sentido del derecho político. Disponen de propios órganos estatales correspondientes a los tres poderes legislativo, ejecutivo y judicial. Tienen cada uno su propia Constitución, sus propias competencias e ingresos y participan en la legislación federal a través del *Bundesrat*, órgano legislativo integrado por representantes de los Gobiernos de los 16 *Länder* de la República Federal de Alemania.

El trabajo del Tribunal Federal de Cuentas y el de los 16 Tribunales de Cuentas de los *Länder* se ve enmarcado en la estructura constitucional y el reparto de las funciones estatales entre la Federación y los *Länder*.

La Ley Fundamental, es decir, la Constitución de la República Federal de Alemania, no garantiza solamente los inalienables derechos fundamentales, sino también el ordenamiento federal, es decir, la repartición del poder estatal entre la Federación y los *Länder*.

Sin embargo, nuestra Ley Fundamental exige que las normas constitucionales de los *Länder* deben conformar con aquellos de la Federación y que el derecho federal tiene prioridad sobre el de los *Länder*. A más de esto, la Ley Fundamental permite que la Federación tenga recurso a la vía coercitiva, si esto es necesario para conservar la conformidad.

El Tribunal Constitucional Federal garantiza la interpretación uniforme de la Ley Fundamental, decide sobre la compatibilidad del derecho de los *Länder* con el derecho federal en los casos de desavenencia entre la Federación y los *Länder*; así como en los asuntos de la vigilancia de la Federación sobre la ejecución de las Leyes federales por los *Länder*. El Tribunal Constitucional Federal ha desarrollado, en su jurisprudencia, el principio de la lealtad federal, principio que impone a la Federación y a los *Länder* la obligación mutua de tomar en consideración los intereses de la otra parte cuando persiguen sus sendos objetivos.

3. EL REPARTO DE FUNCIONES ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS LÄNDER

Siguiendo la tradición federalista de Alemania, el artículo 30 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania prevé que las competencias estatales sean ejercidas por los *Länder*, a menos que exista norma constitucional al contrario que sea de aplicación a determinadas categorías de asuntos. En cuanto al *Poder Legislativo*, distinguimos entre materias en que o la Federación o los *Länder* tienen la facultad exclusiva para legislar materias que son objeto del poder legislativo concurrente. La Federación debe servirse de este último poder con el fin de mantener para toda Alemania consideraciones de vida similares, así como la uniformidad de los sistemas jurídico y económico. Por esta razón, el derecho social y el derecho económico son en la práctica derecho federal, y se puede decir que prepondera la legislación federal. Para dar un cuadro completo quisiera mencionar que la Federación también tiene el poder de promulgar leyes-marco en algunas materias, por ejemplo, en lo referente al estatuto de los funcionarios públicos, a la ordenación del territorio y a la enseñanza superior. Ejerciendo este poder legislativo, la Federación solamente puede instaurar preceptos generales. En cuanto que proyectos de ley federales toquen los intereses de los *Länder*, éstos participan en las decisiones del *Bundestag* (la Cámara elegida directamente por todo el pueblo alemán) a través del *Bundesrat* (la Cámara de representación de los *Länder*).

En el área del Ejecutivo existe una prioridad clara de los *Länder* también en la práctica. Éstos no solamente ejecutan sus propias leyes a través de sus propias Administraciones o las Administraciones Locales, sino también les corresponde generalmente ejecutar como materia propia la mayoría de la legislación federal en asuntos como la asistencia social general, el régimen de pasaportes, el derecho de extranjería y la protección del medio ambiente. En algunas áreas los *Länder* actúan por delegación de la Federación y conforme a los preceptos dictados por la Federación. Esto se aplica, por ejemplo, a la administración de las carreteras federales y a numerosas prestaciones sociales si la Federación sufraga más de la mitad de los gastos correspondientes, por ejemplo, becas para estudiantes y subsidio familiar por hijos.

Existen propias Administraciones federales solamente en algunas áreas, como el Servicio Exterior, Defensa, Aduanas, Policía Federal de Fronteras y Vías navegables federales.

Desde 1969 hay además algunas tareas de realización conjunta por la Federación y los *Länder*, refiriéndose siempre a asuntos que en

un principio corresponden a los *Länder*, si bien se considera necesario que la Federación colabore en la planificación y financiación. Se trata de la mejora de la estructura económica regional, la mejora de las estructuras agrarias, la protección de las costas y la ampliación y construcción de centros científicos de enseñanza superior.

Finalmente, la Federación puede otorgar a los *Länder* ayudas financieras para inversiones de importancia especial, siempre que dichas inversiones sean necesarias para contrarrestar una alteración del equilibrio económico general, para compensar las desigualdades de capacidad económica o para promover el crecimiento económico. Este instrumento ha sido utilizado desde hace mucho tiempo para fomentar la construcción social de viviendas y el urbanismo y, desde la reunificación alemana en 1990, para apoyar a los nuevos *Länder*. Todo lo que he expuesto en este capítulo les demuestra que el reparto de las funciones estatales en Alemania es asunto muy complicado, situación que ha venido agravándose en las últimas décadas y que hoy en día ha dado lugar a discusiones encaminadas a volver a una estructura más simple y abandonar especialmente las diversas formas de financiación conjunta de operaciones estatales por la Federación y los *Länder*.

La jurisdicción contable es asunto de los *Länder*, con excepción de los Tribunales Federales, que tienen reservada la facultad de sentar jurisprudencia.

4. LA COMPENSACIÓN FINANCIERA Y EL REPARTO DE LOS GASTOS

La repartición complicada de las funciones estatales en Alemania repercute en el régimen de la Hacienda Pública. En un principio, los ingresos tributarios quedan repartidos entre la Federación y los *Länder*, de suerte que cada uno de estos entes estatales administre sus propios recursos financieros y sufrague sus propios gastos originados por el desempeño de sus propias funciones. A la Federación corresponden sobre todo los derechos aduaneros, los ingresos del impuesto sobre el petróleo y sus derivados, y sobre los productos tabacaleros. Los *Länder* tienen derecho a los ingresos provenientes de los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, sobre vehículos automóviles, sobre la cerveza y sobre las tasas de casas de juego. A los Municipios les corresponden los impuestos industrial e inmobiliario y la tasa sobre perros. Sin embargo, el 70% de todos los ingresos tributarios provienen de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades, así como el impuesto sobre el volumen de ventas (en la forma

del IVA), tributos cuyo producto se reparte entre la Federación y los *Länder*. Los últimos entregan una proporción de sus ingresos correspondientes a los Municipios. Dichos impuestos se denominan impuestos compartidos porque su producto se reparte entre varias Corporaciones Territoriales. Esto aumenta la vinculación entre la Federación y los *Länder*. A más de ello, existe la compensación financiera horizontal entre los *Länder*, y la vertical entre la Federación y los *Länder*.

En Alemania existen grandes variaciones entre las capacidades económicas y financieras de los diversos *Länder*. Especialmente los *Länder* pequeños y los de carácter rural con pocos establecimientos industriales tienen exiguos ingresos tributarios. Sin embargo, estos *Länder* «pobres», tanto como los «ricos», deben desempeñar sus propias funciones relativas a campos como la enseñanza, la administración de justicia y la policía. En el caso de los *Länder* «pobres», sus propios ingresos no están adecuados para la financiación de dichas funciones públicas. Por tanto, hay pagos «horizontales» y «verticales» entre la Federación y los *Länder* («compensación financiera»). En cuanto a la «compensación financiera vertical», los ingresos de impuestos determinados se prorratean entre la Federación, los *Länder* y los Municipios. En lo que atañe a la «compensación financiera horizontal», los *Länder* «ricos» pagan cantidades idóneas a los *Länder* «pobres». El régimen de prorrateo se determina según la capacidad económica por cabeza de la población.

5. LAS REPERCUSIONES SOBRE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA DEL REPARTO DE FUNCIONES ESTATALES ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS LÄNDER

Según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 109 de la Ley Fundamental, la Federación y los 16 *Länder* son completamente autónomos e independientes entre sí por lo que a su economía presupuestaria se refiere. La economía presupuestaria comprende la elaboración de los Presupuestos, la resolución del Parlamento sobre ellos, la ejecución de los Presupuestos por las autoridades del Ejecutivo, así como el control por parte del Parlamento y del Tribunal de Cuentas. Este principio del derecho constitucional surte efectos múltiples y variados sobre el trabajo de los Tribunales de Cuentas de la Federación y de los *Länder*.

En el Estado federativo, la fiscalización realizada por el Tribunal de Cuentas correspondiente sirve para controlar la gestión de los in-

gresos y gastos «propios» y las operaciones administrativas «propias» de cada Corporación Territorial, de suerte que las informaciones producidas se destinen principalmente a los Gobiernos y Parlamentos de la propia Corporación Territorial y proporcionan las bases para las decisiones a ser tomadas por el Ejecutivo, Parlamento o Ayuntamiento correspondiente.

Los Tribunales de Cuentas de la Federación y de los *Länder* tienen encomendadas sus funciones por la Constitución del ente estatal correspondiente, por Leyes del Tribunal de Cuentas o Leyes especiales. Desempeñan sus funciones como autoridades estatales independientes, sometidas solamente a la Ley y gozando de la misma independencia, como los órganos del Poder Judicial. Sus decisiones en materia de fiscalización se emiten en base a acuerdos adoptados en el seno de sus órganos colegiados.

La Ley del Tribunal Federal de Cuentas, en su artículo 1, describe el Estatuto de este Tribunal como sigue:

«El Tribunal Federal de Cuentas es un órgano supremo federal y, como organismo independiente del control financiero, no está sometido más que a la Ley. Dentro del ámbito de las funciones que la Ley le asigna, el Tribunal Federal de Cuentas asiste al Parlamento Federal, al Consejo Federal (*Bundesrat*) y al Gobierno Federal en la toma de sus decisiones (económico-financieras).»

En las Leyes de los Tribunales de Cuentas de los *Länder* se encuentran disposiciones análogas.

Por ende, ni puede haber una jerarquía entre los Tribunales de Cuentas ni puede uno de ellos tener un derecho de dirección o supervisión respecto a los otros. No obstante, las normas relativas a la fiscalización dictadas a nivel de la Federación y de los *Länder* garantizan que los Tribunales de Cuentas sean organizadas de manera muy similar. Dada la similitud de las funciones que tienen encomendadas, también existe semejanza entre las metodologías que aplican.

En Alemania se discutía durante largo tiempo si y de qué manera los Tribunales de Cuentas pueden ser encuadrados en el sistema de la separación de los poderes públicos. Entre tanto ha prevalecido la opinión de que los Tribunales de Cuentas no pueden colocarse ni al Poder Legislativo ni al Ejecutivo (y en Alemania tampoco al Poder Judicial). Tienen una posición intermedia especial como autoridades imparciales entre el Parlamento y el Gobierno.

A la hora de proyectarse el régimen de la Fiscalización Pública de la República Federal de Alemania, se consideró instaurar una norma

legal que hubiera regido la colaboración de los Tribunales de Cuentas en un órgano de decisión federativo.

Siguiendo este concepto se creó en 1951 una «Sala Unida» de todos los Tribunales de Cuentas cuya presidencia competía al Presidente del Tribunal Federal de Cuentas. Se conceptuó que la función primordial de dicha Sala Unida debía constar de decidir sobre cuestiones fundamentales que se planteasen durante fiscalizaciones conjuntas o en los casos en que uno de los Tribunales de Cuentas hubiese delegado alguna fiscalización determinada en otro Tribunal de Cuentas. Además, se quería atribuir a dicha Sala Unida la función de dictaminar sobre cuestiones fiscalizadoras de importancia fundamental. Sin embargo, dicho órgano colegiado no se llevó a la práctica.

El establecimiento de tal órgano de jerarquía superior, además, se veía enfrentado con reparos de una índole jurídico-constitucional, dada la autonomía presupuestaria de la Federación y de los *Länder* y la independencia de los Tribunales de Cuentas. Obedeciendo a dichas consideraciones, la Ley de 1985 del Tribunal Federal de Cuentas prescindió de cualquier norma que hubiese amparado tal órgano supremo de la Fiscalización Pública.

Las Constituciones de la Federación y de los *Länder* garantizan la existencia y la función de los Tribunales de Cuentas. Al mismo tiempo se proporciona una protección especial a la función fiscalizadora, otorgándose la independencia judicial a los miembros de los Tribunales de Cuentas.

La independencia juega un papel importante a la hora de seleccionar la materia a fiscalizar. Discrepando de la situación de los Juzgados y Tribunales de Justicia, los Tribunales de Cuentas y sus miembros actúan por su propia iniciativa. Ellos mismos escogen la materia a fiscalizar y no esperan hasta que se les presenten cuestiones. Dado que la mera limitación de sus recursos impide que los Tribunales de Cuentas examinen toda la materia que se ofrece a la fiscalización, deben efectuar una selección, enfocando especialmente aquellos asuntos que revistan mayor importancia. Sobre todo, es preciso que la decisión de no abordar un asunto particular sea libre de cualesquiera influencias externas. En todo caso debe estar seguro que pueden rechazar incluso aquellas peticiones y sugerencias para auditorías que se hagan desde el seno del Parlamento. En suma, se trata de asegurar que el Tribunal de Cuentas determine, con arreglo a sus propios procedimientos y siguiendo su propio criterio, la materia que va a fiscalizar, el lugar donde va a realizar el trabajo fiscalizador, las personas o entidades que va a someter a su examen, la duración y la intensi-

dad de su trabajo fiscalizador, así como el contenido de sus pliegos de reparo o informes y los destinatarios de los mismos.

Del hecho de que cada órgano colegiado que exista dentro de los Tribunales de Cuentas Federal y de los *Länder* goza de la independencia judicial se infiere directamente que el Tribunal Federal de Cuentas y las instituciones homólogas en los *Länder* deben ser órganos de fiscalización autónomas y recíprocamente independientes. Como he expuesto antes, no puede existir entre ellos ninguna subordinación jerárquica y tampoco puede alguna de estas entidades fiscalizadoras tener el derecho de dictar órdenes o supervisar a las otras. Cada una de dichas instituciones trabaja dentro del ámbito de la normativa que la ampara.

6. LOS ENTRECruzAMIENTOS ENTRE LOS ÁMBITOS DE COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE CUENTAS Y DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE LOS LÄNDER

Todo lo antedicho nos lleva claramente a la siguiente conclusión:

Compete al Tribunal Federal de Cuentas fiscalizar los ingresos y gastos de la Federación, y compete a cada uno de los Tribunales de Cuentas de los *Länder* fiscalizar los ingresos y gastos del *Land* correspondiente.

Pero esto es solamente la regla principal, y hemos visto que abundan los casos en que se entrecruzan los ámbitos de competencia, dado que, a pesar del principio de la independencia recíproca de los regímenes presupuestarios de la Federación y de los *Länder*, los ingresos y gastos no están siempre separados. Ya he mencionado que tres de los impuestos más importantes –sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la Renta de Sociedades e IVA–, cuyo producto total equivale a más del 70% de todos los ingresos tributarios en la República Federal de Alemania, se reparten entre la Federación, los *Länder* y, en parte, los Municipios. Son los *Länder* quienes efectúan la recaudación de los impuestos, y en cuanto a la proporción de los ingresos tributarios que corresponde a la Federación, los *Länder* desempeñan la función recaudadora por delegación de la Federación. No obstante, el poder legislativo en materia de la recaudación de impuestos incumbe a la Federación. Son los *Länder* quienes sufragan los gastos de la gestión tributaria. Por tanto, compete exclusivamente a los Tribunales de Cuentas de los *Länder* fiscalizar la organización y la gestión de recursos humanos de la Administración Tributaria. Sin embargo, cuando se trata de comprobar la recaudación correcta y completa de

los impuestos, es decir, fiscalizar la aplicación del derecho tributario, esta función fiscalizadora queda atribuida tanto al Tribunal Federal de Cuentas como a las instituciones homólogas en los *Länder*. Para poder comprobar la correcta aplicación del Derecho, el Tribunal Federal de Cuentas debe tener la posibilidad de inspeccionar los autos que obran en el poder de las autoridades tributarias de los *Länder*. La facultad necesaria para hacer esto ha sido conferida al Tribunal Federal de Cuentas mediante una norma contenida en la Ley General Presupuestaria Federal. Según dicha norma, el Tribunal Federal de Cuentas puede fiscalizar las entidades ajenas a la Administración Pública Federal que ejecuten partes del Presupuesto Federal, reciban de la Federación el reembolso de los gastos, administren recursos activos patrimoniales pertenecientes al Tesoro Público Federal o reciban subvenciones del mismo. Las autoridades tributarias de los *Länder* administran recursos federales en tanto que recaudan ingresos tributarios, de los cuales deben remitir una cuota a la Federación en virtud del régimen de prorrateo anteriormente descrito.

Otra área importante en que se entrecruzan las competencias financieras de la Federación y de los *Länder* es la de las Leyes sobre prestaciones sociales, en cuyo financiamiento participa la Federación mientras que su ejecución compete a los *Länder* y, en algunos casos, incluso a las Administraciones Locales. En dichos casos, la Federación paga a los *Länder* una compensación parcial de los gastos sufragados por ellos. En algunos casos, esta compensación equivale a un 50% de los gastos, y en relación con las becas para estudiantes incluso al 65%. La fiscalización de los gastos de esta índole corresponde tanto al Tribunal Federal de Cuentas como a los Tribunales de Cuentas de los *Länder*.

Una tercera área importante de financiación compartida es la de las obras de viabilidad. La Federación es propietaria de las autopistas y carreteras federales. Los *Länder* administran dichas vías de circulación por delegación federal. La Federación sufraga completamente los gastos afectos directamente a la construcción y el mantenimiento de las autopistas y carreteras federales, mientras que los *Länder* sufragan la totalidad de los gastos administrativos relacionados. En esta materia también existen derechos paralelos de fiscalización, tanto del Tribunal Federal de Cuentas como de las instituciones homólogas en los *Länder*.

En cuanto a las tareas de realización conjunta:

– ampliación y construcción de centros científicos de enseñanza superior,

- mejora de la estructura económica regional,
- mejora de las estructuras agrarias y protección de las costas,

la Federación también sufraga el 50% de los gastos. No obstante, se impugna el derecho del Tribunal Federal de Cuentas de realizar auditorías *in situ* referentes a estas materias, porque la Federación participa solamente en la planificación básica conjunta de las mismas y no en la planificación de los proyectos individuales.

Sin embargo, el Tribunal Federal de Cuentas puede inspeccionar los autos correspondientes de las autoridades supremas de los *Länder*. Aparte de eso, las operaciones correspondientes se ven sometidas a la fiscalización por parte de los Tribunales de Cuentas de los *Länder*.

En relación con las ayudas financieras para inversiones de importancia que la Federación otorgue a los *Länder* con arreglo al apartado 4 del artículo 104 de nuestra Ley Fundamental, el Tribunal Constitucional Federal ha decidido que el Tribunal Federal de Cuentas sólo puede examinar las cuentas respectivas de liquidación que obren en el poder de las autoridades supremas del *Land* correspondiente, pero no las medidas individuales, cuyo examen compete exclusivamente al Tribunal de Cuentas del *Land*.

Además, pueden coincidir subvenciones de los *Länder* con aquellos de la Federación. Este caso se da, sobre todo, en relación con las grandes instituciones destinadas al fomento de la investigación científica, instituciones en cuyo capital escriturado la Federación participa con el 50%, o incluso un porcentaje mayor. La fiscalización de dichas subvenciones compete tanto al Tribunal Federal de Cuentas como a las instituciones homólogas en los *Länder*.

Finalmente, se dan casos en que coinciden participaciones de la Federación y de los *Länder* en empresas constituidas como sociedades mercantiles, tales como aquellas que explotan los aeropuertos.

7. LAS DIVERSAS FORMAS DE COLABORACIÓN ENTRE EL TRIBUNAL FEDERAL DE CUENTAS Y LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE LOS LÄNDER

Como ya he expuesto, los regímenes de derecho presupuestario de la Federación y de los *Länder* se caracterizan por un alto grado de similitud entre ellos.

Con el consentimiento del *Bundesrat* (Cámara de Representación de los *Länder* dentro del Poder Legislativo Federal), el *Bundestag* (Cá-

mara de Diputados) ha aprobado la Ley de Principios Presupuestarios para la Federación y los *Länder*, cuya Parte II incluso contiene normas que son de aplicación uniforme y directa tanto a la Federación como a los *Länder*. Una de esas normas dice textualmente: «Si la fiscalización o las comprobaciones *in situ* competen a varios Tribunales de Cuentas, éstos se informarán recíprocamente sobre la planificación y los resultados de su trabajo fiscalizador.»

Esta norma se ve completamente por otra que consta en la Ley General Presupuestaria Federal y que dice textualmente: «Cuando la fiscalización compete tanto al Tribunal Federal de Cuentas como al Tribunal de Cuentas de alguno de los *Länder*, debe efectuarse conjuntamente. Siempre que la frase 1 del apartado 2 del artículo 114 de la Ley Fundamental no establezca expresamente que la fiscalización ha de realizarse por el Tribunal Federal de Cuentas, éste podrá, mediante el acuerdo oportuno, delegar sus tareas de fiscalización en los Tribunales de Cuentas de los *Länder*. El Tribunal Federal de Cuentas podrá también, mediante el correspondiente acuerdo, asumir tareas de fiscalización que competen a los Tribunales de Cuentas de los *Länder*.»

Existen normas equivalentes en las Leyes Generales Presupuestarias de los *Länder*.

Los acuerdos constituyen un método importante de la colaboración, y voy a hablar de ellos más detalladamente a continuación.

Otro método importante de colaboración son las conferencias, en las cuales se reúnen representantes de los Tribunales de Cuentas de la Federación y de los *Länder* para discutir los problemas comunes. También voy a exponer con más detalle este método de colaboración.

8. LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN CELEBRADOS ENTRE EL TRIBUNAL FEDERAL DE CUENTAS Y LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE LOS LÄNDER

En cuanto a la fiscalización de la gestión tributaria, el Tribunal Federal de Cuentas y los Tribunales de Cuentas de los *Länder* han celebrado un acuerdo denominado «Las recomendaciones de Trier»¹, avenencia que consta de las disposiciones esenciales siguientes:

1. Las entidades fiscalizadoras se informan recíprocamente de sus sendos programas de trabajo fiscalizador para el ejercicio fiscalizador

¹ Nombre alemán de la ciudad de Tréveris (el traductor).

siguiente y se avienen sobre auditorías que pueden ser realizadas simultáneamente.

2. Se comunican recíprocamente y con la debida antelación las fechas planteadas para el comienzo de las comprobaciones *in situ*.

3. Se comunican recíprocamente los hallazgos esenciales desarrollados mediante sus fiscalizaciones.

4. Pueden utilizar en sus informes los hallazgos comunicados, siempre que el Tribunal de Cuentas competente haya consentido.

5. A petición del Tribunal de Cuentas de un *Land*, el Tribunal Federal de Cuentas puede sostener ante los organismos e instituciones federales los hallazgos desarrollados por el Tribunal de Cuentas del *Land*.

En cuanto a la fiscalización de las Leyes sobre prestaciones sociales, no existe ningún acuerdo uniforme conjunto. En vez de ello, existen varios acuerdos bilaterales ante el Tribunal Federal de Cuentas y las instituciones homólogas de los *Länder*, y cada una de estas aveniencias toma en consideración las circunstancias particulares. Por ejemplo, los Tribunales de Cuentas de Baviera y Berlín realizan auditorías pertinentes en intervalos regulares, de suerte que pueden dar más apoyo al Tribunal Federal de Cuentas que los Tribunales de Cuentas de otros *Länder* cuya actividad fiscalizadora en esta materia es mínima o inexistente.

En relación con la fiscalización de las tareas de realización conjunta, existe una declaración conjunta de los Tribunales de Cuentas Federal y de los *Länder*, emitida en 1976 y denominada la Declaración de Reichenhall. En ella, los Tribunales de Cuentas firman su desaveniencia en cuanto al ámbito de la facultad del Tribunal Federal de Cuentas para realizar comprobaciones *in situ*. Afirman, sin embargo, su voluntad de apoyarse recíprocamente, de intercambiar sugerencias y resultados de auditorías.

En lo que se refiere a las ayudas financieras otorgadas con arreglo al apartado 4 del artículo 104.a) de nuestra Ley Fundamental, los Tribunales de Cuentas alemanes acordaron un procedimiento para la fiscalización de las tareas de realización conjunta.

Finalmente, los Tribunales de Cuentas de Alemania concluyeron un acuerdo general de fiscalización con efecto desde 1 de mayo de 1985 referente a la fiscalización de subvenciones que la Federación y los *Länder* haya otorgado a terceros paralelamente y para los mismos fines. Éste se ha denominado el Acuerdo de Kölh (Colonia). En ello,

los Tribunales de Cuentas se avinieron en el principio de el Tribunal de Cuentas al que compete fiscalizar la Administración correspondiente será también aquel que tenga que comprobar el uso de la subvención conforme a la finalidad para la cual se otorgó.

Aparte de los acuerdos antes citados, existe gran número de avenencias bilaterales entre el Tribunal Federal de Cuentas y Tribunales de Cuentas individuales de los *Länder*. Todos estos acuerdos tienen como fin evitar la duplicación de auditorías y la existencia de vacíos en el control, de suerte que la actividad fiscalizadora sea tan eficaz como posible. Con estos acuerdos, ninguno de los Tribunales de Cuentas alemanes renuncia a sus derechos de fiscalización, y los acuerdos dejan bastantes posibilidades para otros métodos de colaboración. Lo que importa es que se realice tanto el intercambio de informaciones como la cooperación.

9. COLABORACIÓN VOLUNTARIA INSTITUCIONALIZADA

Los problemas anteriormente expuestos relacionados con el entrecruzamiento de las tareas de la Federación y de los *Länder* y, por tanto, la financiación de dichas tareas han motivado al Tribunal Federal de Cuentas y a los Tribunales de Cuentas de los *Länder* a intensificar su colaboración voluntaria y plasmarla en forma institucional.

Los Presidentes de los Tribunales de Cuentas de la Federación y de los *Länder* se reúnen en intervalos regulares para discutir asuntos de interés común. La Confederación de Presidentes sirve, sobre todo, para formar opiniones comunes, coordinar las tomas de postura en casos concretos, concluir acuerdos de fiscalización y asegurar el intercambio de informaciones sobre resultados y métodos de fiscalización concretos. En la Conferencia de Presidentes de los Tribunales de Cuentas alemanes participan también las entidades fiscalizadoras superiores extranjeras de habla alemana y el miembro alemán del Tribunal de Cuentas Europeo.

Las resoluciones de la Conferencia de Presidentes sólo pueden ser adoptadas por unanimidad, y mientras que no imponen ninguna obligación legal a los Tribunales de Cuentas alemanes los órganos de decisión de las mismas suelen acatarlas a título de autoobligación.

La adopción de resoluciones en la Conferencia de Presidentes se prepara en varios círculos de trabajo de los Tribunales de Cuentas alemanes. Estos círculos tienen encomendada la tarea de elaborar recomendaciones, trabajo que suele resultar en la formulación de prin-

cipios. Existen actualmente diez círculos de trabajo para las áreas siguientes:

- Derecho presupuestario y cuestiones fundamentales,
- instituciones de enseñanza superior y de investigación científica,
- impuestos,
- economía y participaciones en empresa,
- radio y televisión,
- obras públicas,
- organización e informática,
- asuntos sociales,
- gestión de recursos humanos,
- escuelas.

En estos círculos de trabajo se intercambian experiencias derivadas del trabajo fiscalizador y se coordinan los métodos en los casos en que coinciden facultades de fiscalización de varios Tribunales de Cuentas.

Además, hay grupos de expertos que intercambian sus experiencias en otras materias. Tales grupos de expertos existen, sobre todo, para la informática, la fiscalización de los gastos de personal, las auditorías de organización y los asuntos sociales.

Al nivel de los Gobiernos federal y de los *Länder* existen varias comisiones en las cuales se elaboran principios uniformes para el procedimiento administrativo en todas las Corporaciones Territoriales. Cuando estas comisiones tratan de temas que afectan al desempeño de las funciones del Tribunal Federal de Cuentas, éste tendrá representación en dichas comisiones. Este caso se da, por ejemplo, cuando la comisión Federación-*Länder* sobre «derecho presupuestario y sistemática de los presupuestos» se ocupa de coordinar los reglamentos para la ejecución de las Leyes Generales Presupuestarias de la Federación y de los *Länder*.

La colaboración entre los Tribunales de Cuentas alemanes no puede, sin embargo, limitar la libertad de decisión de ninguno de los Tribunales de Cuentas participantes, y tampoco pueden los acuerdos adoptados por la Conferencia de Presidentes restringir las facultades de decisión de los órganos colegiados de las entidades fiscalizadoras.

Finalmente, cabe mencionar que los Tribunales de Cuentas Federal y de los *Länder* coordinan el perfeccionamiento profesional de su personal en áreas importantes de su actividad. Mientras que el personal de los varios Tribunales de Cuentas suele participar principalmente en cursos o seminarios de perfeccionamiento organizados por cada Tribunal de Cuentas o por otras entidades públicas y privadas, también se realizan regularmente cursos o seminarios de perfeccionamiento para el personal de todos los Tribunales de Cuentas alemanes. Éstos tienen como objeto lograr la uniformidad en los enfoques y métodos de fiscalización y encontrar soluciones coordinadas.

10. LAS CORPORACIONES LOCALES, CONTROL INTERNO

Permítanme una breve excursión al tercer nivel de las Corporaciones Territoriales, es decir los Municipios y, en Alemania, las Comarcas. La Ley Fundamental de la República Federal de Alemania garantiza a esas Corporaciones Locales la autonomía administrativa, es decir, el derecho de resolver, bajo su propia responsabilidad y de acuerdo con las Leyes, todos los asuntos de la comunidad local. Para este fin, las Corporaciones Locales también disponen de recursos financieros propios para ejercer estos derechos. Sin embargo, sus representaciones elegidas no tienen funciones legislativas. Solamente pueden dictar normas de ámbito local que constituyen derecho derivado. Aparte del ejercicio de su autonomía en los asuntos locales desempeñan también funciones que tienen encomendadas por el *Land* correspondiente. Por ejemplo, ejecutan Leyes federales por delegación de los *Länder*. Suelen tener sus propios organismos de fiscalización que realizan auditorías al nivel local. Estos organismos gozan de independencia en el ejercicio de su función fiscalizadora, pero dependen orgánicamente del Ayuntamiento o del Alcalde. Por tanto, deben ser considerados más bien como órganos de control interno. Aparte de eso, hay auditorías supralocales en los Municipios y las Comarcas. Realizar estas auditorías compete a órganos de control diversos, y en algunos *Länder*, a los Tribunales de Cuentas de los mismos. Los organismos locales de control financiero fiscalizan asimismo aquellos gastos federales y de los *Länder* cuya gestión ha sido encomendada a las Corporaciones Locales.

De esta manera, los resultados de las auditorías locales pueden ser de interés para los Tribunales de Cuentas Federal y de los *Länder*.

Hasta hace pocos años, a los organismos locales de fiscalización les incumbía, por encargo del Tribunal Federal de Cuentas y bajo la dirección de éste, la intervención del gasto federal gestionado por las

Administraciones Locales. La función de intervención² que realizaban las Administraciones Federal, de los *Länder* y Locales bajo la dirección del Tribunal Federal de Cuentas se suprimió a comienzos del año 1998. Para sustituir esta función se crearon nueve Oficinas Federales de Auditoría que, tanto orgánicamente como en el desarrollo de sus funciones, dependen enteramente del Tribunal Federal de Cuentas y que fiscalizan el gesto federal hasta el nivel de las Administraciones Locales.

El antiguo sistema de intervención del gasto por las Administraciones que había sido instituido con el fin de apoyar al control externo siempre tenía la desventaja de que las unidades de intervención estaban sujetas a una jerarquía con dos vertientes diferentes. Su personal formaba parte de la plantilla de la Administración cuya fiscalización les incumbía, pero estaba sometido a la tutela técnico-profesional de los Tribunales de Cuentas en cuanto al ejercicio de su función fiscalizadora. En consecuencia, las unidades de intervención tenían en la práctica, aunque no jurídicamente, un papel mixto entre control externo y control interno.

Escasean unidades de control interno en el seno de las Administraciones Federales. La Ley prevé el nombramiento de un Encargado de los Asuntos Presupuestarios en cada dependencia administrativa que gestione ingresos o gastos, y manda que dicho Encargado sea consultado respecto a cada medida que revista trascendencia financiera. Sin embargo, dicho Encargado queda subordinado al jefe de la dependencia administrativa y su trabajo está sometido a los preceptos dictados por este.

Los Tribunales de Cuentas apoyan su trabajo fiscalizador en los sistemas existentes de control interno, por ejemplo, cuando se trata de empresas en las cuales participen Corporaciones Territoriales. No obstante, el control externo nunca depende de los resultados del control interno, sino debe formar su propia opinión.

11. LA REFORMA ORGANIZATIVA DEL CONTROL FINANCIERO EXTERNO A NIVEL FEDERAL

Mediante la Ley para el Desarrollo Ulterior del Derecho Presupuestario, normativa que entró en vigor el día 1 de enero de 1998, se

² En anteriores traducciones al español facilitadas por el Tribunal Federal de Cuentas de Alemania, esta función a menudo ha sido traducida como «preauditoría». Sin embargo, no es un control previo ni un requisito imprescindible para realizar un gasto (el traductor).

suprimió casi en su totalidad la función interventora ejercida por unidades de las Administraciones Públicas por encargo del Tribunal Federal de Cuentas. Esto se refiere no solamente a las unidades de intervención en el seno de las Administraciones de los *Länder* y de las Corporaciones Locales, sino, sobre todo, a las unidades equivalentes que existían dentro de las Administraciones Federales. En éstas había 75 unidades de intervención que orgánicamente formaban parte de aquellas Administraciones cuyo control financiero tenían encomendado bajo la tutela técnico-profesional del Tribunal Federal de Cuentas. Este último sólo tenía una influencia limitada sobre la selección del personal adscrito a las unidades de intervención, y éste se encontraba sometido a un conflicto permanente de intereses y lealtades.

Con la abolición de la función interventora y la creación de nueve Oficinas Federales de Auditoría se dio el último paso en el proceso de separar el control financiero externo de la Administración, proceso que había comenzado con la institución de la Contaduría Superior de Cuentas de Sajonia en 1707 y la Contaduría Superior de Cuentas de Prusia en 1714. En la mayoría de los *Länder*, la función interventora dentro de la Administración había sido suprimido ya antes de su abolición a nivel federal. El primer *Land* que dio este paso fue Baviera en el año 1951. A nivel de ese *Land* se crearon seis Oficinas Estatales de Auditoría directamente subordinadas al Tribunal de Cuentas Bávaro.

Las Oficinas Federales de Auditoría apoyan al Tribunal Federal de Cuentas en su fiscalización de la gestión presupuestaria y económica de la Federación. Las Oficinas de Auditoría subordinadas a los Tribunales de Cuentas de los *Länder* colaboran en la fiscalización de la gestión presupuestaria y económica de los *Länder*. A las Oficinas de Auditoría se les aplica el régimen antes descrito de separación de funciones entre la Federación y los *Länder* y sus sendos Tribunales de Cuentas.