

Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público (*)

Antonio-Ramón Rodríguez Castaño
Letrado del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

El artículo pretende dar una visión general del control del gasto público y para ello, después de definir y concretar el concepto de gasto público, utiliza la conocida distinción procedimental entre elementos personales, objetivos y de actividad que intervienen en el control del gasto público.

Dentro de los elementos personales se distingue entre el control interno y el externo, distinción que se basa no solamente por la ubicación, respecto al ente controlado, del órgano que lleva a cabo el control, sino que conlleva diferencias intrínsecas de dichos órganos y de sus formas de actuación.

Dentro de los elementos objetivos se estudia la actividad que debe ser objeto de control, esto es, el gasto público o, más concretamente si se quiere, el procedimiento a través del cual se realiza el gasto público. En realidad no se trata de un procedimiento, sino de dos que se desarrollan simultáneamente: el procedimiento administrativo que genera el acto que da lugar al nacimiento de una obligación de contenido económico para el ente autor del acto y el procedimiento del gasto en sí mismo, que está formado por una serie de fases internas que determinan la ejecución de los créditos presupuestarios.

(*) Este artículo fue impartido como clase en el V Curso de Acceso al Grado de General en el Centro Superior de Estudios de la Defensa el 24 de octubre de 2003, con el título «El control del gasto público».

Por último, dentro de los elementos de actividad se tratan las diversas formas que presenta el ejercicio del control, haciéndose referencia a la actuación de la intervención, distinguiendo entre función interventora, control financiero permanente y auditoría pública, y en cuanto al control externo se contemplan los distintos tipos de fiscalizaciones, así como las técnicas a emplear según el objeto específico de fiscalización.

1. INTRODUCCIÓN

Como precedente lógico al conocimiento del control del gasto público debe determinarse el concepto de dicho gasto, que no es más que una de las facetas de la actividad financiera pública que puede ser definida, siguiendo al maestro Sainz de Bujanda, como «la actividad del Estado y de los demás entes públicos encaminada a la obtención, administración y gasto de los medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades generales».

El gasto público es, por tanto, aquella actividad del sector público en virtud de la cual éste se desprende de medios económicos para cumplir los fines que le son propios. A este concepto, que podríamos llamar económico, de gasto público, debe hacerse una precisión restrictiva desde la óptica jurídica, y así dentro del sector público existe una serie de gastos que son realizados por entes que carecen absolutamente de naturaleza pública, los entes que constituyen el llamado sector público empresarial, que ni por su gestión ni por su destino se diferencian en absoluto de los gastos realizados por el sector privado; por tanto, en puridad, y siguiendo aquí a Pascual García, el gasto público es solamente el realizado por la Administración Pública, entendida ésta en sentido amplio pero no laxo, y que se destina, por ello, a la cobertura de necesidades públicas.

Aunque este estudio tiene por objeto el control del gasto público considerando el gasto público según el concepto formal que acaba de darse del mismo, se harán a lo largo del mismo referencias al control de los gastos realizados por entes integrantes del sector público, pero que no tienen la consideración de gasto público. El control de ese tipo de gasto, como se verá, tiene menor trascendencia, por la mayor libertad que legalmente tienen los respectivos entes para la realización del mismo, que el control del gasto público *strictu sensu*.

El estudio del control va a realizarse distinguiendo entre sus elementos personales, es decir, quién realiza el control, los objetivos, cuál es la actividad que debe ser controlada y, por último, los elementos de actividad, el cómo se realiza el control.

2. ELEMENTOS PERSONALES

En atención a los órganos que llevan a cabo el control del gasto público se distinguen dos tipos de control: el interno y el externo. Esta distinción no solamente lo es desde un punto de vista subjetivo, sino que cada uno de los dos tipos de control goza de características intrínsecas que determinan su distinto alcance.

El control interno es el llevado a cabo por un órgano que se encuentra incardinado en la estructura administrativa que realiza el gasto, ello sin perjuicio de que dicho órgano esté dotado de una especial independencia dentro de la organización en garantía del adecuado cumplimiento de su función; así, el órgano de control interno suele depender orgánicamente de la entidad que controla, pero su dependencia funcional es distinta, sin embargo, no puede evitarse que en la más alta instancia de la organización coincidan ambas dependencias.

El control externo es ejercido por órganos que se encuentra absolutamente fuera del ámbito de la Administración que realiza el gasto y, más concretamente, que dependen del Poder Legislativo.

El control interno es ejercido por un órgano denominado, en la mayoría de las Administraciones, Intervención.

Cuando se utiliza el término «intervención» se puede estar aludiendo a varios conceptos; así se denomina intervención, desde el punto de vista subjetivo, al órgano encargado del control interno, tal y como lo hace el artículo 16.1 del vigente Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (en adelante TRLGP) al referirse a la Intervención General del Estado (en adelante IGAE), y el artículo 96.1 del mismo texto legal se refiere a la intervención como órgano de forma genérica al decir que «si la intervención se manifestase en desacuerdo con el fondo o la forma de los actos, expedientes o documentos examinados, deberá formular sus reparos por escrito».

Otro concepto que designa el término intervención es el de la función por excelencia que desarrolla la intervención como órgano, esto es, la función interventora, que viene definida en el artículo 16.2 del TRLGP, al que más adelante se hará referencia.

En una acepción más restringida y casi podría decirse que vulgar, el término intervención también designa a una de las formas de ejercer la función interventora, esto es, la intervención previa o fiscalización previa, tal vez porque esta forma de ejercer la función interventora sea la más caracterizadora de la misma, la que más claramente

diferencia el control que se ejerce a través de la función interventora de otro tipo de controles.

El control externo es llevado a cabo por órganos que dependen, como se ha dicho, del Poder Legislativo, y así en nuestro ordenamiento tenemos al Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo que, con diferentes nombres, se han constituido en varias Comunidades Autónomas.

El Tribunal de Cuentas se regula en la Constitución en los artículos 136 y 153. El primero de estos preceptos establece que:

«1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

2. Las Cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

4. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.»

Por su parte el artículo 153, en su apartado *d)*, de la Norma Fundamental establece que el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá por el Tribunal de Cuentas.

Además de la previsión del artículo 153 citado, gran número de Comunidades Autónomas han creado órganos de control externo propios, admitiendo el Tribunal Constitucional esta posibilidad, incluso para Comunidades Autónomas que en el momento de creación del órgano de control carecían de habilitación expresa al efecto en su Estatuto de Autonomía, en virtud de la potestad autorganizatoria de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, dichos órganos de control externo de las Comunidades Autónomas carecen de potestad jurisdiccional; según el Tribunal Constitucional, solamente el Tribunal de Cuentas goza de potestad ju-

risdiccional en lo que se refiere a la jurisdicción contable, que es aquella que persigue el resarcimiento de los daños causados a la Hacienda Pública por quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales públicos, los perjudicaren, pudiendo desarrollar los órganos de control externo autonómicos exclusivamente alguna actuación instructora.

En el desarrollo de esta exposición se hará referencia, respecto al ejercicio del control externo, únicamente a la regulación prevista para el Tribunal de Cuentas, siendo análoga la regulación establecida para los órganos de control externo autonómicos

En cuanto a la actividad de control, el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LO 2/1982 de 12 de mayo, en adelante LOTC) establece que:

«1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica.

2. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.»

El artículo 2 de la LOTC, en su párrafo 1, en cuanto a lo que aquí interesa, recoge como función propia del Tribunal la de «la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público».

Es interesante hacer referencia aquí a la expresión «consuntiva». Se trata de un cultismo que se utiliza en ciertos aforismos jurídicos, y así se dice que la *lex consumens* deroga a la *lex consumptae*, en el sentido que la ley que agota o consume el contenido de otra extingue a la ley consumida. En materia presupuestaria y de control se habla del Presupuesto consuntivo como aquel que ha agotado su vigencia, es decir todo Presupuesto, en diferente momento de su vida, será preventivo, cuando no ha comenzado a ejecutarse, y consuntivo, cuando se ha extinguido su vigencia, y así el Presupuesto consuntivo es el instrumento que permite al Parlamento exigir cuentas al Ejecutivo por el incumplimiento del Presupuesto preventivo. En conclusión, la expresión consuntiva en el precepto citado significa que el control que ejerce el Tribunal de Cuentas lo es a *posteriori*.

La explicación anterior del significado de la expresión «consuntiva» no es baladí, pues el artículo que desarrolla el 2 de la LOTC, esto es, el 27 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Ley

7/1988 de 5 de abril, en adelante LFTCU), por error o despiste del legislador confunde la expresión con «consultiva», y así dice que:

«1. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tiene carácter externo, permanente y consultivo y se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.»

«Cuando la fiscalización externa se realice por órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que tuviere a bien interesar.»

Como acaba de verse, la segunda diferencia entre el control interno y el externo, además de la incardinación o no del órgano en la estructura que controla, radica el momento en que el control se realiza. El control interno es, o al menos puede ser, previo al acto concreto que se controla, lo que permite que incluso pueda evitarse que el acto se realice si se considera contrario a las normas que deben informar el mismo; el control externo siempre se produce *a posteriori* y, por tanto, nunca puede operar respecto a la eficacia del acto, aunque pueda llegar a cuestionar su validez.

3. ELEMENTOS OBJETIVOS

Pasamos ahora a estudiar en sí la actividad que debe ser controlada, esto es, el gasto público.

El gasto en las Administraciones Públicas se halla disciplinado por una institución que es el Presupuesto, que puede ser definido como aquel documento en el que se recogen las previsiones de ingresos y las autorizaciones de gasto máximo, en las atenciones concretas determinadas en el mismo, del ente a que se refiera el Presupuesto.

El artículo 48 del TRLGP contiene la definición legal de Presupuestos Generales del Estado diciendo que:

«1. Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de:

Las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer el Estado y sus organismos autónomos y los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.

La totalidad de las obligaciones que haya de atender la Seguridad Social, tanto en su régimen general como en sus regímenes especiales, y los recursos previstos para el ejercicio correspondiente.

Las estimaciones de gastos e ingresos a realizar por las sociedades estatales.

La totalidad de los gastos e ingresos del resto de entes del sector público estatal a que se refiere el artículo 6, número 5, de la presente Ley.»

Cabe notar la diferencia de regulación y, por tanto, de vinculación al Presupuesto de los entes empresariales y los administrativos. Los Presupuestos de las sociedades estatales son meramente estimativos, por lo que pueden realizar más gastos de los previstos y en atenciones también distintas de las previstas, todo ello limita mucho la posibilidad de control del gasto de estos entes. En cambio, el Presupuesto de un ente administrativo, sujeto al Derecho administrativo en su actividad, si bien tiene carácter de estimativo en cuanto a los ingresos, el gasto que permite realizar está rigurosamente limitado en su cuantía y en su destino.

La limitación aludida se produce a través de las diversas clasificaciones de los créditos para gastos que se contienen en el Estado Cifrado de Gastos del respectivo Presupuesto. Todo crédito, es decir, toda habilitación concreta para gastar, se encuentra clasificada orgánica, económica y funcionalmente, debiendo emplearse única y exclusivamente en la finalidad concreta que determinan dichas clasificaciones.

La clasificación orgánica es aquella que determina el órgano o ente, dentro de la organización administrativa a que se refiere el Presupuesto, que puede realizar el gasto. La económica determina la naturaleza económica que ha de tener el gasto que se realice. Y por último, la funcional determina la finalidad pública que ha de lograrse con el gasto a través del programa que se incluye en la propia clasificación funcional.

Las diversas clasificaciones tienen varios niveles de determinación, y así la clasificación orgánica agrupa los créditos por secciones (que corresponden a los órganos constitucionales y a los Ministerios) y las mismas se dividen en servicios (que corresponden a las grandes unidades de los Ministerios). La estructura económica clasifica los créditos en capítulos, artículos, conceptos y subconceptos. Y la estructura funcional en grupo de función, función, subfunción y programa.

La vinculación obligatoria de los créditos se recoge en el artículo 59.1 del TRLGP que establece que:

«1. Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley.

2. Los créditos autorizados en los programas de gastos tienen carácter limitativo y vinculante a nivel de concepto.»

El gasto público, además de tener que ser realizado en la finalidad para que fue previsto por el Presupuesto, ha de realizarse de una

forma determinada, es decir, siguiendo un procedimiento concreto, el procedimiento del gasto.

La Administración Pública actúa siempre a través de un procedimiento, esto es, de un conjunto de actos sucesivos que dan lugar al acto final del procedimiento o acto administrativo por el cual la Administración manifiesta su voluntad. Cuando el acto administrativo final del procedimiento tiene consecuencias económicas en el sentido de suponer un gasto para la Administración, simultáneamente a la tramitación del procedimiento correspondiente se ha de tramitar el procedimiento del gasto.

El procedimiento del gasto responde a la finalidad de conseguir la adecuada gestión de los fondos públicos y cada uno de los actos que lo forman, y que, como se ha dicho, son simultáneos a los actos correspondientes del procedimiento administrativo ordinario a través del cual se genera el acto que da lugar al gasto, se recogen en los llamados documentos contables, los cuales permiten un idóneo control de la situación de los créditos integrantes del Presupuesto en cada momento.

Tal vez la forma más clarificadora de exponer el procedimiento del gasto sea mediante una exposición conjunta con el procedimiento administrativo correspondiente, y el mejor ejemplo puede ser el del procedimiento de contratación. Así va a exponerse el procedimiento del gasto junto con el de adjudicación de un contrato administrativo, señalando que el acto de cada procedimiento se corresponde con el del otro procedimiento, así como que el documento contable se emite en cada momento.

Cuando pretende realizarse un gasto, en primer lugar debe comprobarse la existencia de crédito adecuado, en el sentido de su vinculación presupuestaria, y suficiente; por ello cuando se realiza una propuesta de gasto, primer acto integrante del procedimiento del gasto, y en la que se expondrá la necesidad y finalidad del gasto a realizar, su importe exacto, o si ello no fuera posible al menos el máximo, debe comprobarse que el gasto propuesto puede realizarse conforme a la aplicación presupuestaria a que deben imputarse las disposiciones que dan cobertura legal a la actuación a realizar. Una vez recibida la propuesta por el servicio correspondiente, se comprobará si existe crédito adecuado y suficiente, procediendo a retenerlo en caso de que así sea, extendiendo un certificado en dicho sentido y emitiéndose el documento contable RC.

En el caso concreto de tratarse de un contrato administrativo, el certificado de existencia de crédito deberá constar en el expediente de

contratación para que éste pueda ser aprobado como paso previo a la licitación del contrato (art. 67.2 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas –en adelante TRLCAP–, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio)

La retención de crédito es un acto puramente interno, no genera ningún derecho, ni tan siquiera expectativa, para un tercero y, es más, ni tan siquiera es estrictamente necesario, salvo excepción (gastos del Capítulo VI), desde un punto de vista jurídico para la validez del gasto si el mismo llega a producirse y efectivamente existe crédito adecuado y suficiente, aunque éste no se hubiera retenido.

El siguiente acto en el procedimiento del gasto es la autorización del mismo por el órgano competente, que da lugar al libramiento de un documento contable A. Aquí no existe todavía un derecho económico de un tercero frente a la Hacienda Pública, aunque sí una cierta expectativa del tercero, porque concretamente en el procedimiento de contratación la aprobación del gasto se realiza conjuntamente con la del expediente y con la apertura del procedimiento de adjudicación, artículo 69.1 del TRLCAP.

La vinculación plena con un tercero surge, en el caso del contrato administrativo, con la adjudicación del mismo, acto al que corresponde en el procedimiento del gasto la disposición o compromiso del gasto, que se recoge en el documento contable D. El compromiso de gasto implica el nacimiento de una obligación de la Hacienda Pública para con un tercero, obligación en el sentido civil del término, aunque aún no exigible.

Cuando el tercero realiza la prestación a que se ha obligado frente a la Administración y no antes, deviene exigible la obligación, y esto es así en virtud del principio del servicio hecho, recogido en el artículo 43 del TRLGP, que establece, en su párrafo 2, que cuando las obligaciones de la Hacienda Pública tienen por causa las prestaciones o servicios a la Administración Pública, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido o garantizado su correlativa obligación. La obligación líquida y exigible debe ser reconocida como tal por la Administración a través del acto de reconocimiento de la obligación, acto integrante del procedimiento del gasto que se documenta en el documento contable O.

Posteriormente se produce la propuesta de pago, recogida en el documento contable K. Propuesta de pago y no orden de pago, pues en la organización administrativa presupuestaria si bien todo órgano que tenga habilitación presupuestaria puede realizar gastos, los pagos se encuentran centralizados en la Dirección General del Tesoro y

Política Financiera o, en cualquier caso, en un órgano distinto de los que realizan los gastos.

En realidad, el reconocimiento de la obligación y la propuesta de pago suelen realizarse en un único acto recogido en un documento contable OK, salvo en ciertas operaciones de Deuda Pública, lo que trae causa de que, en principio, en la Administración no se permite el pago fraccionado.

Tras la finalización del procedimiento del gasto se produce el pago a través del correspondiente procedimiento.

El procedimiento del pago comienza con la propuesta de pago antes señalada, que irá dirigida a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera del Ministerio de Economía (en adelante DGTPF), habida cuenta del carácter de único centro gestor del pago de la Administración del Estado. Recibida la propuesta por la DGTPF y comprobada la misma, se retendrá o se ordenará su pago, según el plan de disposición de fondos del Tesoro Público.

El acto de ordenación del pago, orden que se comunica a la Caja Pagadora, está sujeto a intervención, según se verá.

El pago material será realizado por la Caja Pagadora, estando sujeto a la llamada intervención material del pago, que también se estudia con posterioridad.

4. ELEMENTOS DE ACTIVIDAD

Van a estudiarse aquí las formas que presenta el control de los gastos públicos, tanto cuando se trata de control interno como cuando es externo.

Ya se ha señalado anteriormente que la Intervención como órgano responsable del control interno ejerce la función interventora, que era una de las modalidades del control interno, estableciéndose también como modalidad del mismo el llamado control financiero. Vamos a referirnos en primer lugar a la función interventora, para estudiar a continuación el control financiero y concluir, en cuanto al control interno, haciendo una referencia a la regulación prevista en el Proyecto de nueva Ley General Presupuestaria, que actualmente se encuentra en fase de tramitación parlamentaria.

El artículo 16.2 del TRLGP define **la función interventora** en los siguientes términos: «*La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos,*

que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.»

Puede, por tanto, decirse que objetivamente la función interventora tiene un carácter de control de legalidad y comprende todos los actos de contenido económico, y subjetivamente se caracteriza porque solamente puede ser llevada a cabo por la Intervención, es decir, por el órgano administrativo que tiene a su cargo el control interno de la Administración que efectúa el acto. La función interventora, tal y como se configura en los artículos 92 a 98 del TRLGP es además un control preventivo, es decir, anterior a que se produzca el acto y que incluso puede impedir la realización del acto si el mismo resulta contrario a derecho según el control efectuado.

El artículo 93 del TRLGP desarrolla la regulación de la función interventora, estableciendo que se ejercerá a través de las siguientes modalidades:

- La intervención crítica o fiscalización, también llamada fiscalización previa, de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores.
- La intervención formal de la ordenación del pago.
- La intervención material del pago.
- La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios, que comprenderá el examen documental.

Aun cuando la definición de intervención crítica confiere a la misma un ámbito amplísimo, prácticamente cualquier acto susceptible de producir efectos económicos debe someterse a fiscalización previa, el artículo 95 del TRLGP establece una limitación restrictiva a dicho ámbito al establecer que no estarán sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable, los contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o del contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 5.000 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

Tampoco estarán sometidos a fiscalización previa los gastos menores de 5.000 euros que se realicen con cargo a fondos librados a jus-

tificar cuando los servicios o prestaciones a que se refieran hayan tenido o vayan a tener lugar en territorio extranjero.

Añade el precepto que por vía reglamentaria podrán ser excluidas de intervención previa las subvenciones con asignación nominativa.

La fiscalización previa se realizará mediante el examen del expediente, que deberá presentarse completo a la Intervención, antes de la aprobación del correspondiente gasto. Hay que señalar que el Gobierno podrá acordar, previo informe de la IGAE, que la intervención previa en cada uno de los Ministerios, centros, dependencias u organismos que se determinen se limite a comprobar los extremos establecidos en el artículo 95.3 del TRLGP.

La intervención formal de la ordenación del pago tiene por objeto todos los actos por los que se ordenan pagos con cargo al Tesoro Público, y consistirá en la verificación de que las órdenes de pago se dictan por el órgano competente, se ajustan al acto de reconocimiento de la obligación y se acomodan al plan de disposición de fondos del Tesoro Público.

La intervención material del pago, que corresponde a los interventores de las Cajas Pagadoras, tiene por objeto asegurar la correcta ejecución de las órdenes de pago y consiste en identificar al perceptor y la cuantía del pago.

La comprobación material de la inversión consiste en la comprobación de la realidad física de la inversión para determinar si se ajusta a las previsiones contenidas en el expediente de gasto, que generalmente será el expediente de un contrato administrativo, y se realiza en el acto de la recepción del contrato, que a partir de determinadas cuantías debe ser notificado a la intervención para que designe un representante que concurra al mismo. La comprobación documental se hace sobre los documentos justificativos del gasto realizado.

Si la Intervención estimara correcto el expediente fiscalizado emitirá informe que no deberá ser motivado y que se suele ceñir a la expresión «intervenido y conforme»; en cambio, si la Intervención estuviera disconforme con el acto, expediente o documento deberá formular reparo; así se pronuncia el artículo 96 del TRLGP.

Los reparos pueden ser de dos tipos: esenciales, que producen el efecto de suspender el procedimiento de que se trate (salvo que el órgano gestor admita el reparo y solvente el inconveniente que existiera en el expediente), de ahí el carácter preventivo del control interno ejercido a través de la función interventora a que antes se hacía

referencia, en tanto no se resuelva el reparo, y no esenciales, que no paralizan el procedimiento.

Los reparos esenciales son los recogidos en el artículo 97 del TRLGP, que establece que si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá, hasta que sea solventado, la tramitación del expediente en los casos siguientes:

- Cuando se base en la insuficiencia del crédito o el presupuesto no se considere adecuado.
- Cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa de las órdenes de pago o no se acredite suficientemente el derecho de su preceptor.
- En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites que, a juicio de la intervención, sean esenciales, o cuando estime que la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.
- Cuando el reparo derivare de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

Es de señalar que esta enumeración, que en principio debería considerarse como un *numerus clausus*, pues la suspensión de un acto es una excepción, siendo la regla general los efectos no suspensivos de los reparos, puede en la práctica transformarse en una enumeración de *numerus apertus*, dado que la concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del tercer supuesto de los transcritos va a depender de la apreciación de la Intervención.

En caso de que el órgano gestor no esté conforme con el reparo formulado, la discrepancia se resolverá en la forma prevista en el artículo 98.1 del TRLGP, y así:

- Cuando el reparo haya sido formulado por una intervención-delegada corresponderá a la IGAE conocer de la discrepancia, siendo su resolución obligatoria para aquélla.
- Cuando el reparo emane de la propia IGAE o la misma haya confirmado el de una intervención-delegada, subsistiendo la discrepancia, corresponderá al Consejo de Ministros adoptar resolución definitiva.

Los reparos no esenciales permiten que continúe la tramitación del correspondiente procedimiento, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de los defectos observados, subsana-

ción de la que deberá darse cuenta a la intervención que formuló el reparo, conforme al artículo 98.2 del TRLGP.

El **control financiero** es la otra modalidad que adopta el control interno en nuestro ordenamiento jurídico, viene definido en el artículo 17 del TRLGP al decir que: *«El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado, de conformidad con lo prevenido en cada caso, respecto a los servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, para comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan. Dicha función podrá ejercerse con carácter permanente.»*

Los sujetos sometidos a control financiero están recogidos en el artículo 99 del TRLGP y son:

- Los organismos autónomos, que también estarán sujetos a la función interventora, operando el control financiero como un complemento de la misma. Sin embargo, el Consejo de Ministros podrá acordar, de forma motivada, la aplicación del control financiero permanente, como único sistema de control, en aquellos organismos autónomos en los que la naturaleza de sus actividades lo justifique.
- Las entidades públicas empresariales, en las cuales la modalidad de control financiero a aplicar será la permanente. Sin embargo, el Consejo de Ministros podrá acordar que en determinadas entidades públicas empresariales el control financiero permanente se sustituya por su ejercicio centralizado desde la propia IGAE.
- Las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones estatales, que estarán sometidas a control financiero, ejercido de forma centralizada por la IGAE. Dicho régimen de control será compatible con la auditoría de cuentas anual a que, en su caso, puedan estar obligadas de acuerdo con lo establecido por la legislación vigente.

También pueden estar sometidos a control financiero los entes públicos a que se refieren las Disposiciones Adicionales novena y décima de la LOFAGE, así como el resto de las entidades integrantes del sector público estatal, dado que, según el artículo 99.3 del TRLGP, estarán sometidos al sistema de control de su gestión económico-financiera por parte de la IGAE, establecido en sus respectivas leyes reguladoras, y, en su defecto, al establecido para las entidades públicas empresariales.

El artículo 100 del TRLGP, en su párrafo 1, establece cuándo es permanente el control financiero, que es cuando se realice por una Intervención Delegada destacada ante el centro, organismo o enti-

dad correspondiente, sin perjuicio de las actuaciones que de forma especial se realicen por los servicios centrales de la propia Intervención General de la Administración del Estado.

La nota que caracteriza al control financiero dentro del control interno y frente a la función interventora está determinada por el momento en que se realiza en relación con la actividad controlada. El control financiero no se realiza *a priori*, ni antes de que el acto concreto con contenido económico produzca sus efectos y, por tanto, nunca puede tener efectos suspensivos.

Otra de las notas caracterizadoras del control financiero frente a la función interventora está en los fines que se persiguen con el mismo, así mientras a través de la función interventora lo que se garantiza es el sometimiento de la actividad económico-financiera de los entes administrativos a la legalidad, mediante el control financiero se comprueba el sometimiento de dicha actividad, además de a la legalidad, a los principios de eficacia, eficiencia y economía que deben informar toda la actuación de los entes públicos, teniendo el control financiero por finalidad última promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del mismo.

La forma de ejercicio del control financiero se concreta mediante la emisión de informes, los cuales pueden tener carácter periódico, es el caso del control financiero permanente, que será ejercido por el Interventor Delegado en el centro correspondiente mediante la emisión de informes trimestrales de carácter parcial y un informe anual general, y también el caso del control centralizado, realizado por la IGAE por medio de auditorías periódicas anuales.

El control financiero también puede realizarse de forma discontinua a través de auditorías públicas realizadas por la IGAE.

En todo caso, las auditorías públicas, sean o no periódicas, deben constar en el plan anual de auditorías.

Como se ha señalado anteriormente, la actual regulación va a verse presumiblemente sustituida dentro de poco tiempo, pues ya existe un proyecto de nueva LGP, que tuvo entrada en la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados el 14 de julio de este año.

En el Título VI del Proyecto, denominado «Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado», se encuentra dividido en cuatro capítulos: el primero referido a «Normas Generales»; el segundo, a «La

función interventora»; el tercero, a «El control financiero permanente», y el cuarto y último, a «La auditoría pública».

La regulación que establece el proyecto de LGP tiene grandes similitudes con la actualmente vigente, así atribuye a la IGAE el control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal; establece como objeto de la función interventora 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 con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso (puede apreciarse que se introduce el carácter preventivo de la función interventora en la propia definición, a diferencia de lo que ocurre en el derecho vigente).

Es en la regulación del control financiero donde surge una diferenciación, así en el derecho actualmente en vigor el control financiero admitía dos modalidades: el permanente, que se llevaba a cabo por la Intervención Delegada destacada en el centro sometido a control, y el no permanente o simplemente control financiero, que realizaba la IGAE. La regulación prevista en el proyecto de LGP no distingue dos tipos de control financiero, sino que se refiere al control financiero permanente y a la auditoría pública. El control financiero permanente tiene en el proyecto un concepto análogo al actualmente existente al definirlo como la verificación de una forma continua realizada por la Intervención Delegada de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero.

Por último, el proyecto de LGP regula la auditoría pública, que consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectivos.

Para el estudio de la realización del control externo vamos a referirnos a la regulación prevista para el Tribunal de Cuentas.

El control externo se lleva a cabo a través de la emisión de informes, que se pueden clasificar en virtud del objeto de los mismos, que responden a los distintos tipos de fiscalización. Así, las fiscalizaciones podrán ser:

- De cumplimiento: cuya finalidad es comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que esté sometida la entidad a fiscalizar.

– Financiera: cuyo objeto es comprobar la adecuación de los estados contables de la entidad fiscalizada a los principios y criterios contables de aplicación a la misma, con el fin de emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran dicho estados.

– De los sistemas y procedimientos: se dirige a verificar la existencia y el funcionamiento efectivo del control interno de la entidad a fiscalizar, con el fin de emitir una opinión sobre la adecuación del mismo a los objetivos que debe cumplir.

– Operativa: su finalidad es evaluar la gestión de la actividad económico-financiera de la entidad a fiscalizar, comprobando su adecuación a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Cuando tenga por objeto evaluar el grado de eficacia alcanzado en el logro de los objetivos previstos en un programa presupuestario, se denominará fiscalización de resultados de programas.

En cuanto al objeto material de fiscalización, debemos distinguir entre unas fiscalizaciones que están predeterminadas en la Ley y otras que se realizan en virtud de iniciativas específicas; dichas iniciativas están atribuidas en exclusiva por la Ley a los Parlamentos, tanto nacional como autonómico, y al Pleno del propio Tribunal de Cuentas.

En cuanto a las técnicas a emplear, éstas dependen del objeto específico a fiscalizar, el cual a su vez puede resultar predeterminado por la utilización de una técnica concreta que es el muestreo.

Vamos a analizar dichas técnicas según cada objeto específico de fiscalización:

– Examen de la cuenta general de la Administración del Estado: que debe compararse con las diversas cuentas parciales y comprobar que se adecua a los principios contables y concretamente si ofrece una imagen real del patrimonio y de la actividad financiera de la Administración.

– Examen de las cuentas generales y parciales de los demás entes: además de establecer respecto a estas cuentas lo mismo que respecto a la cuenta general, según lo expuesto anteriormente, se incluye una referencia a que cabe la utilización de técnicas de muestreo, con lo que no todas las cuentas serán examinadas, aunque sí deben serlo las incluidas en los programas de fiscalización y aquellas respecto a las que se haya acordado realizar una fiscalización especial. Aquí pueden limitarse los documentos justificativos de las cuentas que deben remitirse con las mismas y que pueden ser sustituidos por certificados expresivos de que dichos documentos se encuentran a disposición del Tribunal de Cuentas y de si se encuentran todos o falta alguno de dichos documentos, y en este caso la causa de la falta.

– El control de las subvenciones, créditos y avales se realiza a través del examen de cuentas que deben rendir sus perceptores: concretamente respecto a las subvenciones debe comprobarse que el beneficiario cumplía los requisitos necesarios para disfrutar del beneficio otorgado, que las cantidades objeto de financiación se aplicaron a las finalidades para las que fueron concedidas y comprobar también los resultados de dicha aplicación (comprobación material). En este objeto de fiscalización también pueden emplearse técnicas de muestreo.

– Fiscalización de los contratos celebrados por los entes integrantes del sector público: si bien la legislación se refiere a la fiscalización de todos los contratos celebrados por dichos entes, en realidad sólo se establecen normas especiales respecto a la fiscalización de los contratos administrativos, sin perjuicio de que, por supuesto, pueden controlarse los sometidos al Derecho privado. En cuanto a esas normas especiales, éstas se refieren a determinar qué contratos en concreto han de ser examinados, es decir, se realiza por el propio legislador un muestreo, lo cual es lógico habida cuenta del gran número de contratos administrativos adjudicados anualmente por las entidades públicas. Al respecto, sin embargo, deben hacerse una serie de puntualizaciones: en primer lugar, debe quedar claro que el hecho de que ciertos contratos hayan sido señalados como objeto de especial estudio no ha de excluir que pueda fiscalizarse por el Tribunal de Cuentas cualquier otro; en segundo lugar, la determinación de los contratos objeto de especial examen no tiene por qué coincidir con los del artículo 57 del TRLCAP; en tercer lugar, no debe excluirse que el Tribunal de Cuentas pueda a su vez realizar un muestreo por razones de exceso de contratos. En cuanto al muestreo recogido en la ley, se basa en dos criterios que se conjugan: la cuantía y la presumible conflictividad de ciertos tipos de contratos, así los adjudicados directamente, los que hubieran sido objeto de modificaciones, los que se hubieran resuelto y los adjudicados en su sustitución. Concretamente, en cuanto a los contratos recogidos en la LFTCu, se establece que las cuantías pueden ser modificadas por las Leyes de Presupuestos.

– Control de las variaciones patrimoniales de los entes integrantes del sector público: se realizará a través de los correspondientes inventarios y de la contabilidad legalmente establecidos y comprenderá la correspondiente a su tesorería y a los empréstitos y demás formas de endeudamiento.

– Control de las modificaciones presupuestarias: se controlarán dichas modificaciones distinguiendo los créditos extraordinarios y suplementarios aprobados por las Cortes Generales, en cuyo caso la fiscalización se referirá exclusivamente al empleo o aplicación del cré-

dito concedido, mientras que en los concedidos por el Ejecutivo la fiscalización se extenderá también a la observancia de lo prevenido en el TRLGP en cuanto al expediente de concesión tramitado al efecto.

– **Objetivos por programas:** control del cumplimiento de los objetivos marcados, así como de las dificultades y necesidades que han surgido durante su ejecución, lo que permitirá proponer las mejoras que se estimen oportunas en la gestión de los caudales públicos.

– **Fiscalización de la distribución y utilización del Fondo de Compensación Interterritorial:** se puede fiscalizar mediante un informe separado y especial, en cuanto a los proyectos financiados con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial, o puede incluirse en la fiscalización de los objetivos por programas.

– **Control de la financiación de los partidos políticos y los gastos electorales:** se fiscalizarán las cuentas que deben presentar los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores que tuvieron derecho a percibir subvenciones públicas conforme a la legislación de régimen electoral y a la Ley de Financiación de Partidos Políticos.

– **Ingresos:** en cuanto a los mismos, debe comprobarse la legalidad, regularidad y eficacia de su recaudación. El control de los ingresos en general resulta descuidado, tanto en la regulación legislativa de la función fiscalizadora cuanto en la práctica de dicha función, y ello a pesar de tratarse de un aspecto sumamente importante de la actividad financiera de los entes públicos y no sólo desde el punto de visto económico, es decir, desde la perspectiva de que se recaude la mayor cantidad posible, sino también desde la consideración de que los sistemas fiscales tienen finalidades no sólo recaudatorias, y debería comprobarse que la actuación de la Administración cumple esas finalidades.

En cuanto a la tramitación del procedimiento de fiscalización en sí, se dirige a la realización del Informe, pudiendo distinguirse las siguientes fases:

– **Aprobación por el Pleno del Tribunal de Cuentas del Programa Anual de Fiscalizaciones,** en el que se incluirán las que vayan a realizarse durante ese año, aunque su duración puede ser superior al año, y que se habrán incluido en el Programa a propuesta del Departamento respectivo.

– **Realización por el Departamento correspondiente de los trabajos preliminares necesarios para efectuar la fiscalización y, más concretamente, para redactar las directrices técnicas.**

– **Aprobación por el Pleno, a propuesta del Departamento encargado de la fiscalización, de las directrices técnicas de la misma.** Las directrices técnicas deberán contemplar los siguientes aspectos: ini-

ciativa de la fiscalización, resultados de los trabajos preliminares, tipo de fiscalización y objetivos generales, ámbito temporal, áreas de trabajo y procedimientos, medios personales, calendario y otras consideraciones, en su caso.

- Elaboración de los programas de trabajo determinando los objetivos concretos de cada área y las verificaciones a realizar en ellas.

- Ejecución del trabajo y documentación del mismo.

Redacción del proyecto del Informe. El contenido del Informe dependerá, por supuesto, del contenido de la fiscalización, pero en el mismo siempre ha de hacerse referencia a tres aspectos:

- Las limitaciones que haya encontrado el órgano de control externo en la realización de la fiscalización, lo que debe ser tenido en cuenta por la Asamblea o destinatario del Informe al estudiar el mismo.

- Las infracciones legales o reglamentarias observadas (en este caso además debe darse cuenta al órgano competente, p. ej., el Ministerio Fiscal, etc.)

- Las recomendaciones que el Tribunal estime convenientes para la mejora de la actividad económico-financiera de la Administración y, en su caso, para el control de la misma.

La tramitación del proyecto de Informe viene regulada en la LFTCu y tiene una singular importancia. Así, una vez elaborado por la unidad que haya llevado a cabo la fiscalización, se concederá un trámite de alegaciones respecto al mismo a los responsables del sector o subsector fiscalizado, se pasa posteriormente al Ministerio Fiscal y al Servicio Jurídico del Estado destinados en el Tribunal de Cuentas para el ejercicio de sus funciones y posteriormente será debatido en la Sección de Fiscalización, donde los Consejeros de los demás Departamentos de la Sección, distintos del ponente, realizarán las observaciones que estimen convenientes, y finalmente será aprobado por el Pleno.

Una vez aprobado por el Pleno, el Informe será remitido a las Cortes Generales.

BIBLIOGRAFÍA

PASCUAL GARCÍA, J. (2003): *Régimen jurídico del gasto público*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 3.^a edición, Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, Madrid.