



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**CONTROL Y
FISCALIZACIÓN DEL
PRESUPUESTO MUNICIPAL**

LORENA CASTRO CANO

JULIO, 2017

RESUMEN:

La transparencia en las Administraciones Públicas va a depender del diseño y ejecución de sus instrumentos de control y fiscalización. De ahí el interés en el estudio de cuales sean estos recursos normativos que favorecen la fiscalización. A esto hemos dedicado nuestro estudio, un análisis riguroso de los sistemas de control interno y externo de los presupuestos locales. Abordamos el efecto de las últimas reformas normativas, que tratan de homogeneizar la metodología en toda la administración pública, destacando la potenciación de la figura y funciones de la intervención local como instrumento de control interno.

Palabras clave: control, fiscalización, intervención, entidades locales, transparencia.

ABSTRACT:

Transparency in Public Administrations depends on the design and the correct use of tools to control and audit. Hence the interest in the study of regulation resources to favor this audit. Therefore we have focused our study on a accurate analysis of systems to control local budget internally and externally. We present the effect of the last regulation reform which tries to standardize methodology in Public Administration, emphasising the empowerment, of the figure and functions of local intervention as a tool of internal control.

Keywords: control, audit, intervention, local entities, transparency.

Índice

INTRODUCCIÓN	4
1. CONTROL INTERNO	5
1.1 Concepto, fundamento y finalidad	5
1.2 Clases de control	10
1.2.1 En función del órgano que realiza el control	11
1.2.2 En consideración al momento de su realización	12
1.3 Contenido del control	12
- Aspecto subjetivo	13
- “ material	14
- “ temporal	14
- “ espacial	15
1.4 Función interventora	15
1.4.1 Características	16
1.4.2 Modalidades	18
1.4.3 Ejercicio de control	19
1.4.4 Procedimiento	21
1.4.4.1 Fiscalización de los ingresos	21
1.4.4.2 “ de las obligaciones y gastos	23
1.5 Control financiero permanente	24
1.6 Auditoría pública	25
2. CONTROL EXTERNO	27
2.1 Concepto, funciones y ámbito de aplicación	27
2.2 Función fiscalizadora	28
2.3 Función jurisdiccional	29
3. CONCLUSIONES	30

BIBLIOGRAFÍA	32
JURISPRUDENCIA	33
LEGISLACIÓN	34
ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	36

INTRODUCCIÓN

Las entidades locales, al igual que el resto de las administraciones públicas, están sometidas al control y la fiscalización de sus actuaciones en el ámbito económico-financiero. Podemos definir este tipo de censura como la “actividad que pretende verificar que las actuaciones de una entidad se adecuan a la normativa vigente y cumplen los objetivos previamente establecidos con economicidad”.¹

Existirán tantos tipos de control como criterios utilicemos para su determinación. Pero la clasificación más extendida en el contexto presupuestario será aquella que distingue entre uno y otro tipo por el órgano que la desempeña, y el momento en que se llevan a cabo sus actuaciones. Se habla en este caso de control interno y externo. El control interno le corresponde a la intervención de la entidad local, que lo ejercerá sobre la gestión económica de la propia corporación, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ella dependientes. Todo ello en sus tres ámbitos de actuación, función interventora, control financiero y auditoría pública.

Por otro lado, el control externo sería ejercido por un órgano ajeno a la administración local – el Tribunal de Cuentas (TCu) o las Cámaras de Cuentas de cada Comunidad Autónoma— y se ejercería sobre la base de la Cuenta General. Consistiría en la inspección, vigilancia y fiscalización de las operaciones de las entidades que se encuentran bajo su control.

La relevancia de estos órganos en nuestro ordenamiento jurídico, viene determinada por la índole de sus funciones. Y será la misma en cualquier coyuntura. No obstante, en épocas como las que apenas hemos atravesado, caracterizadas por una profunda crisis económica, junto a un afloramiento casi obscuro de casos de corrupción, es evidente que su estudio adquiere renovado interés. Algo a lo que no ha sido ajeno al propio legislador, que en las últimas reformas ha intentado potenciar la efectividad de los órganos de censura que se manifestaban más desprotegidos en el ejercicio de sus funciones. Nos referimos a la potenciación de la figura del interventor en el ámbito de la administración local. Ha sido fácil proceder a estas reformas – siempre demandadas por los propios afectados--, puesto que es patente el respaldo social sobre este tipo de

¹ Viñas Bosquet, J. P. (2012) *Control interno y fiscalización del presupuesto municipal : fundamentos, metodología, "check-lists", casos prácticos, modelos de informes*. DAPP, Pamplona, pp. 58-62.

medidas. La crisis ha supuesto también un cambio de percepción social sobre la corrupción, que avala cualquier reforma tendente a evitarla.

Nuestro trabajo irá dirigido a la descripción de estas formas de fiscalización de la actividad administrativa municipal, con reflejo presupuestario. Destacando sus problemas operativos, y abordando la manera en que la normativa ha evolucionado intentando atajarlos. Finalizaremos con un juicio crítico de esta evolución normativa al mismo tiempo que formularemos algunas propuestas de mejora para el futuro.

1. CONTROL INTERNO

1.1 CONCEPTO, FUNDAMENTO Y FINALIDAD

El Real Decreto Legislativo 2/2004²(TRLRHL), dentro del ámbito del Presupuesto y Gasto Público local (Título VI), dedica todo un capítulo a regular la actividad que denomina “Control y Fiscalización” (Capítulo IV). Concretamente, dedica el artículo 213 al control interno de la actividad del sector público local, desempeñado con los efectos y extensión -dice la ley- que se determina en este precepto y su normativa de desarrollo³.

El control financiero y de eficacia del Sector Público Local no se regula en nuestro ordenamiento hasta 1988, con la publicación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁴. La materia no sufrió modificaciones posteriores, incorporándose tal cual en el

² Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE, núm. 59, de 9 de marzo de 2004).

³Un desarrollo reglamentario, que al inicio de la redacción de nuestro trabajo, aún no se había iniciado. Una demora que dificultaba el establecimiento de los nuevos procedimientos, y hacía irreal la potenciación de la función de control, el incremento de la transparencia y su coordinación con otros órganos fiscalizadores. Sin embargo—en el curso de la redacción de nuestro estudio—tan necesario desarrollo acaba de emprenderse con la publicación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. (BOE, núm. 113, de 12 de mayo de 2017). A lo largo de nuestro trabajo intentaremos determinar el alcance de la nueva normativa, que entrará en vigor, de acuerdo con lo establecido en su Disposición final Segunda, el 1 de julio de 2018.

⁴ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 313, de 30 de diciembre de 1988).Cuyo contenido incorpora el vigente RDLg. 4/2004, ya mencionado.

vigente TRLRHL. Fue este último el que vio alterado el tratamiento normativo del control interno local, con la modificación—además de algunas otras incorporaciones—de su artículo 213, por acción de la Ley 27/ 2013 (LRSAL)⁵, que introduce la auditoría pública como forma de ejecución del control, además de prever el establecimiento de una serie de procedimientos cuyo desarrollo reglamentario quedó pendiente hasta fecha muy reciente. No obstante, lo más destacable de este precepto --tras su modificación-- quizá sea la redefinición de lo que quepa entender por la expresión “control interno”. La nueva concepción se basa en suplir la tradicional “triple acepción” a la que se refiriera la antigua redacción por las “modalidades” actuales de ejercicio. Incluyendo dentro del contenido de la función de control financiero, la “auditoría de cuentas” de otras entidades del sector público local.

Son varias las modificaciones que introduce la LRSAL en el texto del artículo 213 del TRLRHL. Entre lo más reseñables destacamos, la redefinición de la función interventora y la previsión de un desarrollo reglamentario de los procedimientos de control. Además de un cambio ostensible de metodología—mimetizando la normativa de estabilidad—que asume nuevos criterios de actuación y complica el espectro de destinatarios de los informes en que se traduce la función interventora (entre los que se inscribe la Intervención General del Estado, receptora preceptivamente de un informe resumen anual).⁶

Como una mínima expresión de la transparencia exigida a toda la administración pública, la función de control interno municipal no debería ser muy distinta de las exigencias de control interno para la administración del Estado. Sin embargo, la realidad no es esa, y es lamentable que se haya perdido la oportunidad de acercar más aún estas regulaciones, tras las últimas modificaciones normativas. Realizamos esta afirmación, aun siendo conscientes de la dificultad que entraña para algunos de los más de ocho mil municipios españoles el cumplimiento de las normas actuales. Los pequeños

⁵Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 2013).

⁶Vd. sobre el alcance de la reforma: Calvo del Castillo, V. (2014) “La regulación del control económico-financiero y de la estabilidad de la ley de racionalización y sostenibilidad en el ámbito de la administración local. Las modificaciones del texto refundido de la ley de haciendas locales” en Domingo Zaballós, M. J. [Coord.] (2014) *Reforma del régimen local. La ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local: veintitrés estudios*, Pamplona, Thomson Reuters- Aranzadi, p.p. 1-2 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

municipios, que apenas cuentan con un funcionario de carrera para afrontar la gestión municipal, difícilmente puedan aplicar con éxito los sistemas de control de la nueva normativa⁷. Serán firmes candidatos a los convenios con la Intervención General, a los que explícitamente se refiere el reglamento de desarrollo, recientemente aprobado. Aunque tal vez no se solventa el problema si no se gana en dimensión, si no es a través de procedimientos de fusión municipal, que beneficia a su posición institucional, incrementando los recursos.

Podemos decir que, el control interno presenta dos modalidades de ejecución; por un lado la que podríamos denominar versión estática, en la que el control se centraría en las funciones de inspección, verificación, fiscalización e intervención de actos con trascendencia presupuestaria. Y, por otro lado, una modalidad más dinámica en la que esta función se asimila al impulso, corrección, seguimiento, dirección y autodomio de la gestión pública local.

Es evidente que la necesidad de control de la actividad pública es connatural a la particular relación de confianza entre los ciudadanos y sus representantes políticos. Dada la diversidad y el carácter complejo de la actividad pública, los ciudadanos depositan su confianza en los gestores públicos. A los que se predica capacidad suficiente para optimizar costes y ganar eficiencia en el ejercicio de la acción colectiva. Los representantes políticos ostentan la autoridad para la adopción discrecional de las decisiones que garanticen una buena gestión de lo público. Pero ese carácter discrecional de sus actuaciones no debe estar exento de censura, al contrario, el control se ha de extremar para evitar el abuso y la corrupción, para garantizar el riguroso cumplimiento de la ley, dotando de eficiencia y transparencia a la actividad desarrollada.

⁷ Es cierto que la legislación lleva más de veinte años estableciendo mecanismos presupuestarios e instituciones de control encaminados a asegurar una gestión ordenada, aunque, como señala la doctrina, se han mostrado insuficientes, dada la situación crítica que han debido afrontar los municipios a raíz de la crisis. (Vd. Bellod Redondo, J. F. (2014) “El fracaso de las Instituciones Presupuestarias en las Entidades Locales”, *Auditoría Pública*, 63, pp. 83 – 94). Nos atrevemos a afirmar que tal vez se debió a la acción combinada de la carencia de recursos técnicos suficientes (personal cualificado) y las indefinición de las funciones que podían ejercer los habilitados para el control de la actividad municipal. (Vd. Biosca López, F. J. (2010); “La Apariencia de Control en la Administración Local por los Habilitados Estatales”; *Auditoría Pública*, 52, pp.71 – 88).

Tradicionalmente, esta labor de supervisión de la actividad pública, se entendió con un alcance limitado al control de legalidad y regularidad contable. Aunque el concepto se fue ampliando con el tiempo, necesita de una adaptación a las nuevas exigencias ciudadanas, acordes con la evolución de las condiciones de justificación de la gestión en el ámbito privado. En la actualidad los aspectos fiscalizables se extenderían también a la eficiencia de las actuaciones, si se han conseguido los objetivos presupuestados, y si estos se cumplieron con eficiencia. Un concepto moderno de control público, remitiría a aquella acción capaz de generar información suficiente para que los ciudadanos puedan evaluar la gestión económica de sus representantes políticos y estimule, en estos últimos, intervenciones de mejora⁸.

Los municipios --- según la propia LBRL⁹ -- son corporaciones básicas de la organización territorial del Estado, las más cercanas a los ciudadanos. Un hecho que favorece la participación de la colectividad vecinal en los asuntos públicos. A través del municipio, como institución, se gestionan con autonomía los intereses propios de la comunidad más próxima. El principal fin de cualquier administración, de cualquier Entidad local, sería la prestación de servicios para la satisfacción de los intereses propios de la comunidad vecinal. La actividad pública local, en ejercicio de las funciones del municipio, tiene un coste económico, consume recursos que sólo puede proporcionar el mismo ciudadano que tiene derecho a beneficiarse de su actividad. Para prestar servicios, hay que obtener ingresos que los sufraguen.

Hubo un tiempo --ya muy lejano-- en el que la Hacienda municipal se nutría de forma importante a través de ingresos de naturaleza patrimonial, aunque tras la denominada “desamortización civil” se privó a los municipios de buena parte de ese recurso como fuente de ingresos¹⁰. El presupuesto local apenas refleja otros ingresos que los que

⁸ En esta línea, Vd. Albi Ibáñez, E. (2001): “Acerca del control público”, Seminario de Economía Pública, celebrado el 8 de noviembre, IEF, Madrid, p.7. Y, en el mismo sentido, Pastor Bono, F. (2015) *El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable (Tesis Doctoral)*, Valencia, Facultad de Derecho/U. Valencia, pp. 14-15.

⁹ Vd. art.1.1º de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. (BOE, núm. 80, de 3 de abril de 1985).

¹⁰ Sobre el efecto de la desamortización, fundamentalmente la de Pascual Madoz, sobre la hacienda municipal, vd. por todos, Moral Ruiz, J.del (1986) “Desamortización y haciendas locales, 1820-1900”, en VVAA (1986) *Desamortización y Hacienda Pública*, Vol.II, Madrid, IEF, pp. 741-750.

proviene del ámbito tributario, transferencias y operaciones de crédito. La relación entre los ingresos y las necesidades de gasto la denominamos actividad financiera de la Administración. Un conjunto de operaciones y actividades que el ente local realiza en orden a la obtención de los ingresos públicos esenciales, su administración y aplicación a la consecución de los fines que la ley le encomienda.

El control interno de esa actividad económica- financiera pública se sustenta en una triple justificación, que le sirve de fundamento:

- La utilización de fondos “ajenos”, encomendados legalmente al ente público para su gestión.
- La insuficiencia de dichos fondos, que exige una eficiente aplicación de gasto.
- La distancia entre los titulares de esos fondos (los ciudadanos) y el Gobierno encargado de decidir su utilización racional y dar cuenta transparente de su uso.

Por lo que la finalidad del control interno sería la de garantizar razonablemente que se ha realizado un uso de los fondos disponibles según el plan previsto y con observancia de los procedimientos establecidos. La supervisión de la actividad financiera se centraría en parámetros en cada caso exigibles, fundamentalmente los de legalidad y buena gestión financiera. Un correcto diseño del control público abarcaría no sólo las funciones de prevención y penalización de conductas reprobables; serviría, además, de impulso y potenciación de aquellos comportamientos administrativos que representen avances en eficacia y eficiencia en la gestión¹¹.

Ciertamente no hay que renunciar a penalizar los aspectos negativos de las conductas realizadas, pero mediante la función de control es conveniente también estimular y beneficiar aquellas conductas que supongan una mejora de las prácticas eficientes. La supervisión de la actuación pública permite corregir los defectos de funcionamiento en

¹¹ La nueva finalidad del control, corre pareja al avance de las concepciones sobre cuáles deben ser las funciones de la propia gestión pública. La pérdida de credibilidad de las Administraciones como adecuados gestores del bienestar social, provoca nuevas exigencias ciudadanas que obligan a las instituciones a actuar conforme a los principios constitucionales de economía, eficiencia y eficacia. Vd. al respecto, García Sánchez, I.M. (2007) “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, *Presupuesto y Gasto Público*, 47, pp. 37-64. Y, Albi Ibáñez, E. (1999) “Nuevos esquemas de gestión pública (mecanismos cuasi-competitivos y de mercado, y privatizaciones)”, *Revista española de control externo*, 1, 1999, pp. 89-100.

la organización (aprendizaje organizacional). La información suministrada en el proceso de fiscalización, permite la mejora de los procedimientos de gestión. Como en cualquier acción humana, el desempeño de la actividad administrativa está enmarcado entre sus propios fines, límites y principios. La verificación de la consecución de sus objetivos, surge como una exigencia natural. Se ha de comprobar si se alcanza lo previsto, y en qué medida podría mejorarse el resultado. El control permite una continua transformación de la organización, perfeccionando su funcionamiento.

Hasta ahora no hemos sido excesivamente escrupulosos en la utilización terminológica. Como la generalidad de los operadores jurídicos, incluso la legislación, empleamos ocasionalmente los términos control, intervención y fiscalización como vocablos sinónimos. Con ánimo de introducir alguna diferenciación conceptual podríamos afirmar que la fiscalización e intervención son dos aspectos del control de la actividad financiera. Hablamos de fiscalización previa – o *a priori*— para referirnos al control de legalidad. La intervención, representaría un acto material de supervisión o comprobación de la corrección de los procesos de ejecución.

No obstante, a pesar de este empeño doctrinal en la clarificación conceptual, el legislador no ha sido especialmente sensible de las ventajas que tal empeño representa, y la normativa continúa con la confusión terminológica¹².

1.2 CLASES DE CONTROL

Entre las múltiples clasificaciones que podrían aplicarse al ámbito del control, nosotros elegiremos para nuestro estudio aquella que se centra en el órgano que se encarga de su desempeño y que tiene en cuenta el momento de su realización. La que mejor se adapta al funcionamiento de las Corporaciones Locales.

¹² La normativa vigente es confusa y dubitativa en el empleo de los términos analizados. Basten como ejemplos, los siguientes: El artículo 219 del TRLRHL, incurre en el error de equiparar la fiscalización previa con la intervención previa en el ámbito de las entidades locales. Y, en el ámbito estatal, el artículo 150 de la LGP, al hablar del ejercicio de la función interventora, se refiere a la fiscalización (no intervención) previa y emplea el término intervención para referirse a momentos posteriores. Pero en el artículo 152, la misma LGP, emplea el término fiscalización como equivalente a intervención previa. (Vd. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria—LGP--.(BOE, núm. 284, de 27 de noviembre de 2003).

1.2.1 En función del órgano que realiza el control

Dependiendo del órgano que realice el control, la función se ejercerá de forma diferenciada y llevando a cabo distintas tareas. Podemos decir que el control parlamentario o político es el realizado por los órganos que poseen la representación democrática. En las entidades locales este control es ejercido por los correspondientes Plenos.

El control interno es aquel que se ejerce por la propia Administración ayudándose de los distintos órganos que componen su estructura interna. Dentro del control interno se distinguen tres clases, la función interventora, el control financiero y auditoría pública¹³; mientras que la primera se desarrolla con criterios de legalidad, las dos siguientes se rigen por criterios extrajurídicos. Se exige, en este lugar, una aproximación más profunda a cada una de ellas:

- La función interventora es aquella que utiliza la legislación presupuestaria para asegurar el cumplimiento del principio de legalidad. Es un tipo de control con carácter interno y preventivo, y su objetivo fundamental es garantizar el cumplimiento de las normas en materia presupuestaria. Afecta a los procedimientos de gastos e ingresos, como a la correcta aplicación de los fondos públicos. Esta clase de control se aplica a las entidades locales y a los distintos organismos autónomos. Cuando entre en vigor el R.D. 424/2017, de 28 de abril, el órgano encargado de la función interventora, tendrá encomendada la realización de las tareas de fiscalización previa de todo el sector público local (art. 2). En sus distintas fases –autorización, aprobación, disposición y compromiso de los gastos– (art. 7.1). Y en las modalidades de intervención formal y material (art. 7.2)¹⁴.

¹³ El reciente desarrollo del art. 213 de TRLHL – en la redacción que aporta la Ley 27/2013-- realizado por el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, trae como consecuencia unos estándares mínimos que deben ser acatados por el régimen de control de las Entidades Locales, puesto que dota al control interno de una estructura básica como son los tres ámbitos citados anteriormente; la función interventora, el control financiero y la auditoría pública.

¹⁴ La intervención formal se refiere a la comprobación de los requisitos legales necesarios para la adopción de acuerdos, la verificación de los documentos necesarios que serán correctamente incorporados al expediente. La intervención material verificará la precisa y exacta utilización de los fondos públicos.

- El control financiero, es el encargado de evidenciar posteriormente que una determinada actuación se ha realizado con regularidad y conforme a los principios de la buena gestión. Su objetivo continuo será la mejora de los procesos y la eficiencia de los controles de verificación. Las características esenciales del control financiero son las siguientes:
 - Se trata de un acto de comprobación a posteriori.
 - Demuestra que una actuación ha sido llevada a cabo bajo la regularidad normativa y obedeciendo los principios de buena gestión financiera.
 - Su propósito es conocer las prácticas de ejecución y conseguir su optimización.
- La auditoría pública tiene como misión comprobar de forma periódica la consumación de los objetivos y verificar que los pagos que se han realizado para una cierta actuación se corresponden con los créditos presupuestarios. Y que estos últimos, tienen su correspondencia con los ingresos.

La auditoría pública y el control financiero permanente se incluyen dentro del control financiero, sujetos a lo previsto en los artículos 32 y 33 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril.

1.2.2 En consideración al momento de su realización

En cuanto al momento en el que el control realiza su acción, se distinguen tres situaciones:

- Control previo o *a priori*: se lleva a cabo antes de que una determinada actuación sea aprobada.
- Control de ejecución o concomitante: es aquel que se efectúa simultáneamente a la realización del acto sujeto a verificación.
- Control *a posteriori* o consuntivo: que se ejecuta una vez finalizado el acto sometido a su censura.

1.3 CONTENIDO DEL CONTROL

El control público recae sobre los actos de contenido económico, y se verá afectado por los aspectos (subjeto, material, temporal y espacial) que pasamos a detallar:

1. Aspecto subjetivo. Las características singulares del Ente determinarán el tipo concreto de control.

La Ley General Presupuestaria, aplicable al sector público estatal, distingue entre función interventora, control financiero permanente y auditoría pública que va a recoger todas las actuaciones de control a posteriori sobre cuentas o documentos.

La función interventora se configura aquí como un control previo de legalidad con efectos suspensivos que verifica los requisitos básicos del acto administrativo sometido a intervención. La fiscalización plena sólo se aplica a los gastos de cuantía indeterminada y a los que deban ser sometidos a la aprobación del Consejo de Ministros.

El control financiero permanente se ocuparía de comprobar de forma continuada que su funcionamiento económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión. Además, formulará recomendaciones con relevancia económica, financiera, patrimonial, presupuestaria, contable, organizativa o procedimental y técnica. La finalidad es corregir las actuaciones, para mejorar la gestión.

La auditoría pública se ciñe a la verificación, a posteriori y sistemática, de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas. Con la aplicación de técnicas de revisión selectiva, conforme a las normas de auditoría e instrucciones de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Podemos distinguir las siguientes distintas modalidades:

- Auditoría de regularidad contable o de cuentas anuales, se trata de un control que verifica la consumación de la legalidad contable y presupuestaria. Se aplica de forma obligatoria en las entidades estatales de derecho público y en organismos autónomos.
- Auditorías específicas: algunas de las auditorías que se incluyen dentro de este bloque son las auditorías de cumplimiento, auditorías operativas (conformadas por programas presupuestarios, de sistemas, como de economía, eficacia y eficiencia) y contrato de programas.

Esta regulación en el ámbito del control estatal, constituye un referente seguido por las sucesivas reformas normativas que afectan al nivel local de la Administración. La reforma del artículo 213 del TRLRHL, y su reciente desarrollo reglamentario, explícitamente persiguen generalizar estas técnicas,

para que el ejercicio del control público se realice en las Entidades locales en términos homogéneos a los desarrollados en el ámbito estatal. Para lo que se cuenta con un activo protagonismo y colaboración de la IGE¹⁵.

2. Aspecto material, son expuestas a control todas aquellas actuaciones que poseen transcendencia económica, englobando tanto gastos como ingresos cualesquiera sea su forma o persona que las realice.

En referencia a los ingresos se verificará su corrección y adecuación a lo dispuesto en el TRLRHL y a lo que determinan las ordenanzas de la Corporación.

Y en cuanto a los gastos, consistirá en una comprobación que contendrá el carácter de los créditos, su compromiso y la cuantía de los mismos, la idoneidad de los gastos, las necesidades de urgencia que se presentan a lo largo del ejercicio y que se solventaran con créditos extraordinarios o suplementos de crédito, la correcta realización de los pagos, y por último, la exactitud y equilibrio de las cuentas generales¹⁶.

3. Aspecto temporal¹⁷. Se parte de la base de la consignación presupuestaria con la aprobación de los presupuestos y sus modificaciones, es cuando desde ese momento empieza la ejecución presupuestaria que es revisada en sus distintas etapas.

En cuanto a los ingresos, la imputación temporal sucede en el instante de la liquidación formal, sin importan el momento en que el devengo se haya producido.

Por otro lado los gastos, las obligaciones contraídas realizadas durante el año natural del mismo ejercicio presupuestario.

¹⁵ Vd. Exposición de motivos del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, ya referido.

¹⁶ El control afectará, igualmente, a las entradas y salidas no presupuestarias (que el artículo 214.2 del TRLRHL denomina movimientos de fondos o valores). Por lo que se verificará la justificación de los movimientos entre cuentas de tesorería, los anticipos de caja fija, la rentabilización de los excedentes, la corrección de los cálculos y el pago de las cantidades retenidas, los embargos judiciales, el ingreso de las fianzas, ...

¹⁷ Vd. arts. 163 y 176 del TRLRHL.

Podemos decir entonces que la función de control termina con la Cuenta General que pone de manifiesto la precisión de lo ocurrido tanto con los gastos como con los ingresos.

4. Aspecto espacial, intervención actuara en el territorio en el que la Entidad local tenga sus competencias¹⁸.

1.4 FUNCIÓN INTERVENTORA

El artículo 214 del TRLRHL determina que la función interventora se prolonga a todos los ámbitos de la administración local, incluyendo los organismos autónomos y las empresas públicas. Afectaría a todas las actuaciones del sector público municipal con transcendencia económica. Se trataría, no solo de una censura económica, también de un control de legalidad, que apreciaría la adecuación a derecho de la actividad local.

En parecidos términos se expresa el artículo 148 de la LGP, con referencia al ámbito del sector público estatal. En este marco, el objetivo de la intervención sería el control previo de los actos *“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”*, también como control de legalidad de la gestión supervisada¹⁹.

Ambas formas de control pertenecen al ámbito de los conocidos como “controles previos”, cuyo objetivo va a ser siempre - y primordialmente—el de constatar la legalidad de los procedimientos vinculados con la ejecución de los gastos y la recaudación de los ingresos públicos²⁰. Se encargará de verificar la regularidad de los procedimientos administrativos en que se expresan las acciones referidas.

¹⁸ Vd. Artículo 12.1 LBRL, Según el cual sería el término municipal la circunscripción geográfica en la que el ayuntamiento ejerce sus competencias

¹⁹ Vd. art. 148.1^{er} párrafo, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE, núm. 284, de 27 de noviembre de 2013).

²⁰ En cuanto a los ingresos públicos, y según el artículo 148.2^o párrafo LGP, la función interventora podrá ser reemplazada por las comprobaciones realizadas en el ejercicio de la auditoria pública y del control financiero permanente. A excepción de los supuestos de devolución de ingresos indebidos, en estos procedimientos sólo la intervención podrá fiscalizar las actuaciones de ordenación del pago y pago material.

La función interventora implica, por tanto, la verificación del cumplimiento de la legalidad y la regularidad de procedimientos. Lo que realizará a través de un examen del expediente administrativo sometido a su acción. El paso previo, e indispensable, sería la constatación formal de hallarse ante toda la documentación que debe conformar el expediente de gasto –intervención formal-. También se comprobará que los fondos públicos han sido correctamente aplicados al fin que determinó la apertura del expediente de gasto, una vez realizado el pago -comprobación material-²¹.

Para dimensionar el ámbito de actuación de la intervención a la que nos venimos refiriendo, nada mejor que siguiera mencionar la tipología de actos sometidos a su control. Su multiplicidad requiere la adopción de un criterio clasificador que permita la sistematización²². De entre los posibles, elegimos aquel que atiende a su finalidad, resultando el siguiente plantel de acciones sometidas a la intervención: Actos generadores de ingresos y derechos.

- Actos generadores de obligaciones.
- Actos de reconocimiento de obligaciones.
- Actos de cumplimiento de obligaciones.
- Actos de aplicación e inversión de caudales públicos.
- Actos de recaudación e ingresos de fondos públicos.
- Actos de movimiento de fondos.

1.4.1 Características

Después de realizar una breve descripción de cómo se interpreta en nuestro derecho vigente el papel de la función interventora, estamos en condiciones de extraer las características que la definen, acudiendo a los descriptores que juzgamos más representativos.

- a. Se trata de un control de legalidad. La función interventora tiene como principal objetivo la comprobación de la adecuación a la legalidad vigente en cada caso.

²¹Sánchez Revenga, J (2009) “Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 807, p. 522.

²² De entre todas las clasificaciones de este tipo de actos, seguimos en este lugar la de Bohoyo Castañar. Remitimos a su trabajo. (Bohoyo Castañar, F (1986) El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 366 pp.)

- b. Es una intervención preceptiva. Todas aquellas actuaciones que den lugar al reconocimiento de obligaciones, gastos o liquidación de derechos deben necesariamente ser fiscalizadas²³.
- c. Goza de un carácter previo al acto fiscalizado. El acto de intervención debe realizarse con carácter previo a la adopción del acuerdo por el órgano colegiado.

El artículo 13 del RD 2188/95²⁴ dispone el momento procesal para la admisión del expediente por el órgano fiscalizador, así como el plazo para la difusión del informe.

Dicho plazo no se señala claramente en la TRLRHL, por ello debemos entender aplicable supletoriamente el plazo de diez días que se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley 39/2015²⁵, sin perjuicio de que el mismo pueda alterarse en los términos y con las condiciones que determina la legislación administrativa vigente.

Habrà que extender al àmbito local la necesidad de que la intervenci3n reciba el expediente original completo. Una vez reunidos todos los justificantes y emitidos los informes preceptivos y cuando est3 en disposici3n de que se dicte acuerdo o resoluci3n por quien corresponda, es el momento de la verificaci3n, con la puesta a disposici3n de lo necesario para realizar el control.

Como consecuencia de las actuaciones de esta especial comprobaci3n, se pueden presentar las siguientes situaciones²⁶:

- Suspender la tramitaci3n del acto o expediente sometido a control.
- Un resultado con controversias, en el procedimiento de resoluci3n entre el 3rgano interventor y el 3rgano gestor.

²³ Aunque el artículo 156.1 LGP, reconoce este carácter sólo a algunos supuestos. Afirmando que, de serlo, y haberse omitido, esa falta tendrà como consecuencia el no reconocimiento de la obligaci3n, y la suspensi3n de la tramitaci3n del pago. Una vez subsanada la omisi3n, se reanudarà el curso de la ejecuci3n del gasto.

²⁴ Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el r3gimen del control interno ejercido por la Intervenci3n General de la Administraci3n del Estado. (BOE, núm. 22, de 25 de enero de 1996).

²⁵ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pùblicas. (BOE, núm. 236, de 02 de octubre de 2015).

²⁶ Seguimos los comentarios de G. Pueyo a la regulaci3n del TRLHL, en materia de control interno (Vd. González Pueyo, J.M (2012) *Comentarios al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos, 1760pp.)

- Su función se realiza a las entidades y órganos que posean un presupuesto limitado.

1.4.2 Modalidades

La función interventora se lleva a cabo en el mismo momento en el que se produce el gasto y persigue a éste en las distintas etapas del procedimiento. Es por ello que a este tipo de control se le conoce como preventivo, o concurrente, a diferencia de lo que ocurre con el control financiero.

En el siguiente cuadro podremos comprobar la secuencia del procedimiento de gasto, las modalidades de la función interventora y el documento contable que lo refleja.

TABLA 1: RELACIÓN ENTRE PROCEDIMIENTO DEL GASTO-MODALIDAD DE LA FUNCIÓN INTERVENTORA-DOCUMENTO CONTABLE.

Fases del Procedimiento del Gasto	Modalidad de la Función Interventora	Documento Contable Asociado “normalmente”
Aprobación	Fiscalización Previa	A
Compromiso	Fiscalización Previa	D
Reconocimiento de la obligación	Documental y material de Inversión	O
Ordenación del pago	Formal de la Ordenación del pago	P
Realización del pago	Intervención material del pago	“R” o “K”

Fuente: Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público²⁷.

La función interventora se desempeñará en una doble modalidad; por un lado la intervención formal, y por otro la material. La intervención formal consistirá en la

²⁷Sánchez Revenga, J (2009) *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 332-340.

evidencia de la realización de los requisitos legales indispensable para la aceptación del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que deban ser adheridos al expediente. En la intervención material se confirmará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos²⁸.

A pesar de no aparecer en la tabla anterior, la fiscalización previa también afecta a las operaciones no presupuestarias.

1.4.3 Ejercicio del control

El ejercicio del control está destinado a funcionarios con habilitación de carácter nacional, reservándose para ellos también la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, como también las de contabilidad.

Según el artículo 20 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local con habilitación de carácter nacional²⁹, la atribución de esa habilitación se asigna a tres subgrupos funcionariales:

- 1) Secretaría.
- 2) Intervención-Tesorería.
- 3) Secretaría- Intervención.

Dentro de esta clasificación existen diferencias, dentro del subgrupo de secretaría y de intervención-tesorería existen dos niveles; de entrada y superior; en cambio en el subgrupo de secretaría-intervención no se diferencian niveles.

En cuanto al desempeño de las funciones reservadas a los funcionarios de habilitación nacional, el artículo 2 del RD 1732/1994 clasifica los puestos de trabajo en primera, segunda y tercera categoría, y atribuye capacitación diferente a cada subgrupo y categoría para el desempeño de la función interventora.

²⁸ Vd. art. 150 LGP. Esta ley dedica a la función interventora el Capítulo II, de su Título VI (Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la IGAE), arts. 148 a 156.

²⁹ (BOE núm. 233, de 29 de septiembre de 1987).

TABLA 2: DESEMPEÑO DE LAS FUNCIONES DE INTERVENCIÓN EN FUNCIÓN DEL TIPO DE ENTIDAD.

		Tipo de entidad	Subgrupo	Categoría
Corporaciones locales	Primera	Diputaciones provinciales, Cabildos, Consejos insulares	Intervención-Tesorería	Superior
		Ayuntamientos de capitales de Comunidad Autónoma y de provincia		
		Ayuntamientos de municipios con población superior a 20.000 habitantes		
	Segunda	Ayuntamientos cuyo municipio tenga una población entre 5.001 y 20.000 habitantes	Intervención-Tesorería	Entrada
		Ayuntamientos de población inferior a 5.001 cuyo presupuesto sea superior a		

		3.005.060.52 €	
	Tercera	Ayuntamientos cuyo municipio tenga una población inferior a 5.001 y cuyo presupuesto no exceda de 3.005.060.52 €	Secretaría-Intervención

Fuente: Thomson Reuters Aranzadi³⁰.

1.4.4 Procedimiento

1.4.4.1 Fiscalización de los ingresos

El artículo 214.1 del TRLRHL establece que quedan sujetas a fiscalización todas las actuaciones realizadas por en el seno del sector público local -- tanto las propias de las corporaciones, como las de sus organismos autónomos-- para llevar a cabo el reconocimiento y liquidación de los derechos. Por ello serán fiscalizadas todas aquellas actuaciones relativas a los ingresos públicos municipales, ya afecten al momento del nacimiento del derecho, modificación o extinción.

En lo relacionado papel del interventor, en cuanto al ejercicio de la potestad reglamentaria local en este ámbito, no existía hasta hoy un perfil claramente definido en la ley que diera cobertura a estos actos. Lo que se ha intentado subsanar en las reformas más recientes, que tienen a homogeneizar la función interventora en todos los niveles de

³⁰ Vd. Alonso Carbajo, F. *et alii* (2005) “Hacienda Local. Presupuesto y gasto público. Control y fiscalización”, *BD. Aranzadi Experto Administración Local* (Actualización 2017), pp.1-250 (Disponible on line: <http://0-www.aranzadidigital.es>).

la administración pública, ya afecten al control de los ingresos o de los gastos locales³¹. Aunque es de destacar el especial interés legislativo en que exista una previsión de ingresos para que cualquier partida de gasto sea aceptable en la férrea disciplina presupuestaria que impone el equilibrio financiero de la Ley de Estabilidad³². El artículo 7 de esta última, exigirá a que cualquier precepto normativo en sus fases de elaboración y aprobación estimaran los efectos y repercusiones económicas, llevándose a cabo el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

- En cuanto al procedimiento de aprobación de ordenanzas fiscales, existen plazos específicos que determinan la aprobación, para aquellos casos que sufren modificaciones de tipos tributarios, en municipios que se encuentran sometidos a las variaciones catastrales. En dichos casos, las corporaciones locales deberán aceptar accidentalmente los nuevos tipos con antelación al comienzo de los nuevos valores, siempre que se realice antes del 1 de julio del año anterior al que vayan a sufrir el cambio.
- Por otro lado, nos encontramos el procedimiento de aprobación de precios públicos, el cual contempla que el informe de intervención verificará el método utilizado en el caso de tasas y precios públicos, como también las bases, hechos imponible, exenciones, bonificaciones etc. y sobre ello se comprobará que las tarifas y tipos se encuentran incluidos en el TRLRHL.

Previamente a la aprobación de cualquiera de estas normas, el interventor deberá verificar los expedientes de establecimiento de tasas y fijación de precios públicos, verificar la documentación y las memorias económicas que justifiquen la previsión de ingresos.

³¹ Entre la normativa, ya mencionada, que puede inscribirse en esta tendencia, destacamos la L. 27/2013 y el RD. 424/2017.

³² Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2012).

1.4.4.2 Fiscalización de los gastos

En el proceso de disposición de los presupuestos de gastos para su ejecución con destino a cubrir el coste de los servicios municipales, los distintos agentes tienen posiciones bien definidas, y funciones legalmente establecidas.

La función directiva y ejecutiva en materia de contratación y reconocimiento de las obligaciones (ejecución presupuestaria) le correspondería al quienes ostentan la condición de ordenadores del gasto y el pago. Que también tendrían atribuida la labor de impulso del proceso de ejecución del presupuesto para satisfacer las necesidades de la colectividad cuyos intereses representan.

El interventor sería posesionario de la responsabilidad de control. Verificaría la corrección tanto de los procesos de gasto como de pago. Con el fin de garantizar que ambos se ajustan al derecho vigente que resulte aplicable, así como a la realidad de la situación del presupuesto local.

Si en ejercicio de su labor de control detectara cualquier clase de infracción normativa o irregularidad en cualquier momento del ciclo presupuestario, formulará la correspondiente nota de reparo, que se incorporará al expediente, y que en la actualidad será una de las informaciones que reciban los órganos a los que se refiere el art. 213 TRLHL.

La función del tesorero, depositario y administrador de los fondos, dentro del ciclo presupuestario se configura como una tarea con desempeño bien distinto. Debe comprobar que cada mandamiento de pago se librado por el órgano competente para ordenarlo, que ha sido convenientemente intervenido por el órgano encargado de su control (la intervención); igualmente, constatará que no existen reparos. Si los hubiere, tiene la obligación de solventarlos. Dentro de sus funciones – más centradas en lo material--, contaríamos el deber de realizar determinadas comprobaciones que afectan al destinatario del pago. Se realizan para no ocasionar quebrantos a la corporación, basados en la no detección de créditos reconocidos a su favor. Así, investigará si el destinatario del pago tiene pendientes de cobro deudas de naturaleza tributaria, con las que compensar. También, si pesan sobre él retenciones judiciales o cualquier embargo de deudas. En esos casos, tendrá obligación de proceder a la compensación, la retención o el pago a la administración embargante, surtiendo efectos liberatorios de la operación de pago.

Por lo tanto, la orden de pago que recibe Tesorería, si está debidamente intervenida, es un mandato que está obligado a cumplir, en cualquiera de las modalidades descritas.

Su función se ciñe a lo descrito, y no incurrirá en responsabilidad de ningún tipo, ni siquiera responsabilidad contable, si ejecuta un mandamiento de pago habiendo las comprobaciones referidas, aunque con posterioridad se demuestre que no estaban debidamente justificados³³.

1.5 CONTROL FINANCIERO PERMANENTE

El control financiero permanente tiene encomendada la tarea de realizar la comprobación de su situación en las entidades locales, como también encargarse del funcionamiento de las mismas, desde la perspectiva económico-financiera. Para lo que es necesario el correcto cumplimiento de la normativa y la observancia de los principios de transparencia y buen gobierno³⁴.

Es necesario para ello, la realización de una serie de actuaciones donde el alcance de la función interventora no llega; por ello, algunas de las funciones del control financiero permanente son las siguientes:

- Continuo seguimiento del control presupuestario, como de la obtención de sus objetivos
- La realización de un informe detallado con la distribución de los resultados y el seguimiento de los objetivos planteados por tesorería.
- Un análisis exhaustivo de las operaciones y procedimientos necesarios para la obtención de un buen ejercicio de control.

³³ En este sentido se manifiesta la STCu (Sala de Justicia) núm. 5/2000 de 28 de abril, que tras delimitar las funciones de la Intervención y Tesorería, asignan al tesorero una labor fiscalizadora ceñida a los aspectos materiales del pago.

³⁴ El control financiero permanente contemplaría primordialmente la comprobación de si los estados, cuentas e informes son presentados adecuadamente, si se han elaborado en cuanto a los principios de contabilidad, tanto como si otorgan una representación legal y transparente de las entidades locales, y por último si comprende todos aquellos detalles relevantes y necesarios para conseguir una apropiada interpretación de la información suministrada. (Vd: González Pueyo, J. (2008) “Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales”, Madrid, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*; 1137pp.)

- Recomendaciones y actuaciones oportunas que originen una mayor racionalidad económico-financiera.

Las funciones del control financiero permanente son esenciales para completar las actuaciones de la función interventora, puesto que una rápida visión del control financiero permanente podría incidir en lo que la función interventora lo habría hecho previamente en cuanto a sus actuaciones públicas. Por tanto, esta es una de las diferencias entre ambos tipos de control, pero son muchas las necesarias llevadas a cabo por el control financiero permanente para conseguir completar las acciones de la función interventora, con el fin de conseguir un adecuado control interno.

En cuanto a las múltiples diferencias cabría señalar, que mientras que la función interventora se centra básicamente en una administración general de las entidades locales, el control financiero permanente comprende todo el conjunto del sector público. Por ello, el objetivo principal del control financiero permanente no es más que la evaluación de la gestión del conjunto de actuaciones del ente público, con el fin de obtener una mejora en cuanto a las técnicas y procedimientos empleados³⁵.

Por último, mientras que la función interventora hace hincapié en llevar a cabo el cumplimiento de los principios de legalidad y transparencia, el control financiero permanente pretende mostrar la situación económico-financiera como resultado de la buena gestión realizada³⁶.

1.6 AUDITORÍA PÚBLICA

Como nueva concepción de control encontramos la auditoría pública, la cual podemos denominar como técnica de control constituida por una serie de actuaciones y

³⁵ Sobre esta materia, Vd. López Hernández, A.M y Ortiz Rodríguez, D. (2005) “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en VVAA (2005) *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, Barcelona, Universidad de Barcelona pp.501-518.

³⁶ Como consecuencia de la nueva normativa RD 424/2017, el control permanente financiero se considera a sí mismo como el principal instrumento para el control y seguimiento de los principios de legalidad como de estabilidad presupuestaria. (Vd: Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. (BOE, núm. 113, de 12 de mayo de 2017).

procedimientos de verificación, realizados con posterioridad, cuyos resultados serán plasmados en un informe detallado de los distintos aspectos de la actividad económico-financiera de las entidades locales. La auditoría pública comprende las siguientes modalidades:

- A. La auditoría de cuentas; tiene como misión la comprobación de si las cuentas anuales se corresponden, en todos los aspectos, con la transparente imagen del patrimonio, en cuanto a la situación financiera del ente municipal, como de los resultados de la entidad y, en su caso, la correcta ejecución del presupuesto teniendo en cuenta las normas y principios contables necesarios para su aplicación.

El órgano encargado de dicha actuación es la función interventora de la entidad local, que llevará a cabo la realización de forma anual de los siguientes sectores públicos:

- a. Organismos autónomos locales.
 - b. Entidades públicas locales.
 - c. Fundaciones públicas locales que tengan obligación de auditarse.
 - d. Fondos y consorcios del sector público local.
 - e. Sociedades mercantiles y fundaciones del sector público local no obligadas a auditarse, pero que fueron incluidas en el plan anual de auditorías.
- B. La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa; en las entidades locales no son llevadas a control permanente, debido a que el fin es mejorar la gestión del sector público local.

Por un lado, la auditoría de cumplimiento que tiene como objetivo la comprobación de que las actuaciones como operaciones de actividad económico-financiera se han llevado a cabo conforme a la normativa.

Y por otro, la auditoría operativa que tiene como objetivo la realización de un examen exhaustivo de dichos procedimientos, de cualquier actividad pública, con el fin de proporcionar una valoración económico-financiera acorde a los principios de transparencia y buena gestión, con el objeto de localizar posibles errores y plantear nuevas actuaciones para obtener la corrección de estos.

Cuando hablamos de auditoría pública o auditoría de las entidades públicas nada queda estructurado o reglado, esto se debe a que son muchas las peculiaridades de las entidades locales, en lo que se refiere a gestión y control interno³⁷.

2. CONTROL EXTERNO

2.1 CONCEPTO, FUNCIONES Y AMBITO DE APLICACIÓN

De acuerdo con la normativa que regula la organización y funcionamiento de nuestro máximo órgano de control externo, el control externo de la función económico-financiera de las administraciones públicas, es desempeñado por el Tribunal de Cuentas³⁸.

Según la LOTCu, --en el mismo sentido que el artículo 136 de nuestra constitución--, el Tribunal de Cuentas (TCu) es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del derecho público, sin menoscabo de su propia competencia³⁹.

El TCu desempeñará sus funciones con total independencia y amparo al ordenamiento jurídico. Está supeditado de forma directa a las Cortes Generales, siendo este único órgano en su función, y extendiendo el ámbito de su actividad a todo el territorio nacional. Esto no tiene nada que ver con que en las entidades locales puedan elevar información a otras entidades fiscalizadoras de cuentas de carácter externo. De darse este caso, este proceder no dificulta ni obstaculiza las competencias asignadas al TCu. Cuando la fiscalización externa se lleve a cabo por esos otros órganos (Cámaras de Cuentas), en el ámbito de sus competencias, el TCu lo comunicará a las Cortes Generales.

³⁷ Es por ello, que la auditoría pública establece un procedimiento metódico para conseguir información relevante de cada entidad local, con el fin de conseguir normativas y principios establecidos en cada una de ellas.

³⁸ Nos referimos a la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (BOE, núm. 121, de 21 de mayo de 1982), y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (BOE, núm. 84, de 7 de abril de 1988).

³⁹ Refiriéndose a la jurisdicción sobre enjuiciamiento y exigencia de la responsabilidad contable reguladas en los artículos 15 a 18 de la LOTCu.

El TCu podrá requerir la asistencia de todas las entidades del sector público estatal, quienes le ofrecerán cuantos documentos, informes o antecedentes les sean necesarios para la aplicación del ejercicio de sus funciones, tanto fiscalizadora como jurisdiccional, dicha petición se llevara a cabo al órgano competente.

El no cumplimiento de los requerimientos del TCu supondrá la aplicación de sanciones establecidas en la LFTCu. Si los requerimientos no fueran cumplidos en el plazo solicitado, en cuanto a la petición de justificantes de inversiones o gastos públicos y no sean satisfechos, se iniciará de oficio el pertinente expediente de reposición. Es cuando el TCu, podrá en discernimiento de las Cortes Generales el déficit de asistencia de los órganos obligados a proporcionársela⁴⁰.

Todos aquellos conflictos que se ocasionen en cuanto a las atribuciones y competencias del TCu serán solventados por el Tribunal Constitucional.

Las funciones delegadas al TCu son; por un lado, la fiscalización externa permanente de la actividad económico-financiera de los órganos públicos, de tal forma que le pertenece al TCu la fiscalización de créditos, subvenciones y otras ayudas que son percibidas tanto por personas físicas como jurídicas; y por otro lado, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en aquellos que concurran el empleo de caudales públicos.

2.2 FUNCIÓN FISCALIZADORA

La función fiscalizadora del TCu posee un carácter externo, permanente y consuntivo, en cuanto a la actividad económica-financiera se encuentra sometida a los principios de economía, legalidad y eficiencia en relación con los programas de ingresos y gastos públicos.

Dicha función del TCu se desempeña a través de dos grupos de actividad:

1. Auditorias u otros tipos de control, tales como informes o memorias -ya sean ordinarias o extraordinarias- mociones o notas, pasando a las Cortes Generales para más tarde publicarse en el Boletín Oficial del Estado.

En el caso de las Entidades Locales o las Comunidades Autónomas, la función fiscalizadora mandará el informe a la Asamblea legislativa de las distintas comunidades o localidades para publicarse en los diferentes boletines oficiales.

⁴⁰ Sánchez Revenga “Manual de Presupuestos y Gestión Financiera...”, p.477.

2. La comprobación y revisión de la cuenta general del Estado, la cual recogerá un informe anual que el Tribunal deberá mandar a las Cortes Generales, así como las demás cuentas anuales pertenecientes al resto de entidades y organismos del sector público, como también ayudas procedentes de la administración pública tales como créditos, subvenciones o ayudas.

Dicho informe deberá contener, además, de la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público, los demás controles necesarios:

- Todas aquellas normas que perjudiquen la actividad económico-financiera, como las leyes que regulan los diferentes gastos e ingresos percibidos por el sector público.
- Cumplir con las previsiones, como también, con la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales y demás corporaciones sometidas al sector público.
- Racionalidad en la realización del gasto público basándose en criterios de eficiencia y economía.
- Actuación de planes de actuación, inversión y financiación de las entidades estatales, y demás programas para la aplicación de programas y ayudas a cargo de los fondos públicos.

2.3 FUNCIÓN JURISDICCIONAL

La función jurisdiccional consiste en juzgar y resolver lo juzgado en el ámbito de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su disposición el manejo de bienes, caudales o efectos públicos.

Establece una responsabilidad contable como consecuencia de llevar a cabo perjuicios contra la Hacienda Pública Estatal, la Seguridad Social, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales; es por ello que la responsabilidad contable obliga a la satisfacción de los daños causados, no teniendo ésta carácter sancionador.

La responsabilidad contable puede concretarse en hechos constitutivos de alcance, de malversación de fondos o en otras formas distintas de las anteriores que produzcan perjuicio a la hacienda de las entidades que forman parte del sector público.

El enjuiciamiento contable afecta a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen fondos, efectos u otros bienes públicos, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir los mismos y se extiende a los alcances⁴¹ de dichos fondos o efectos públicos, así como las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

El enfoque jurisdiccional entre los Tribunales ordinarios y los Tribunales de Cuentas se produce cuando en los hechos que hubiesen sido calificados como delito, la responsabilidad civil no debe ser determinada por la jurisdicción ordinaria, sino por la jurisdicción contable.

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

La función jurisdiccional contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena.

3. CONCLUSIONES

A lo largo de nuestro trabajo, hemos llevado a cabo un análisis crítico del funcionamiento del control interno y externo de la actividad de las entidades locales, señalando la importancia de la fiscalización en el funcionamiento de todo el sector público local.

El control, en sus distintas acepciones y alcance, resulta indispensable para el funcionamiento de cualquier entidad pública. Y, por supuesto, ese juicio no es distinto si nos referimos al ámbito por lo que celebramos los intentos de homogeneizar los procedimientos de control y fiscalización en toda la administración pública, que parece ser la tendencia de las últimas reformas.

Los procesos de control, verificación, comprobación, fiscalización o censura siempre se han percibido como una invasión en la actividad administrativa ordinaria, y se han

⁴¹El saldo deudor injustificado de una cuenta o términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.

tolerado con el pesar resignado que se soportan las multas. En realidad son un signo de buena gestión, un instrumento de transparencia que facilita un cauce regular de información de calidad. Representan un antídoto contra la corrupción, tan arraigada en el ámbito local, quizá por la ineficiencia de los instrumentos de control hasta fechas bien recientes.

Bien es cierto que cada vez más, la sociedad pide a gritos una mayor transparencia y eficacia en cuanto al uso de los recursos que se disponen, para avanzar y mejorar en los principios de legalidad y buena gestión. Con la muy reciente entrada en vigor del R.D. 424/2017, se ha logrado conseguir un control económico-presupuestario más riguroso, además de fortalecer el importante desempeño que realiza la función interventora en las entidades locales.

Para lograr una buena gestión y administración de las entidades locales, es necesario entender que el presupuesto debe ser concebido como instrumento de información y conocimiento de la hacienda del municipio, y por ende, la fiscalización de su ejecución es esencial para alcanzar una administración más transparente y una mejor utilización de los fondos públicos.

Consiguiendo el aumento necesario de eficiencia y mejora en la gestión de las entidades locales, el control y la fiscalización tendrán un fundamental papel en el futuro, su adecuada implantación e incremento en cada una de sus extensiones garantizaran un avance esencial en cuanto a los objetivos fijados.

BIBLIOGRAFÍA

- Albi Ibáñez, E. (1999) “Nuevos esquemas de gestión pública (mecanismos cuasi-competitivos y de mercado, y privatizaciones)”, *Revista española de control externo*, pp. 89-100.
- Albi Ibáñez, E. (2001): “Acerca del control público”, Seminario de Economía Pública, celebrado el 8 de noviembre, IEF, Madrid, p. 7.
- Alonso Carbajo, F. et alii (2005) “Hacienda Local. Presupuesto y gasto público. Control financiero y auditoría”, BD. Aranzadi Experto Administración Local (Actualización 2017), pp.1-71(Disponible on line: <http://0-www.aranzadidigital.es>).
- Bellod Redondo, J. F. (2014) “El fracaso de las Instituciones Presupuestarias en las Entidades Locales”, *Auditoría Pública*, pp. 83-94.
- Biosca López, F. J. (2010); “La Apariencia de Control en la Administración Local por los Habilitados Estatales”; *Auditoría Pública*, pp.71-88.
- Bohoyo Castañar, F (1986) “El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo”, *Instituto de Estudios Fiscales*, pp164-172.
- Calvo del Castillo, V. (2014) “La regulación del control económico-financiero y de la estabilidad de la ley de racionalización y sostenibilidad en el ámbito de la administración local. Las modificaciones del texto refundido de la ley de haciendas locales” en Domingo Zaballo, M. J. [Coord.] (2014) *Reforma del régimen local. La ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local: veintitrés estudios*, Pamplona, Thomson Reuters, pp.1-2. (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).
- García Sánchez, I.M. (2007) “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, *Presupuesto y Gasto Público*, pp. 37-64.
- González Pueyo, J.M (2012) “Comentarios al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, pp. 542-589.
- López Hernández, A.M y Ortiz Rodríguez, D. (2005) “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, *La ciencia de la contabilidad*, pp.501-518.
- Moral Ruiz, J.del (1986) “Desamortización y haciendas locales, 1820-1900”, en VVAA (1986) *Desamortización y Hacienda Pública*, Vol.II, Madrid, IEF, pp.741-750.

Pastor Bono, F. (2015) *El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable (Tesis Doctoral)*, Valencia, Facultad de Derecho/U. Valencia, pp.14-15.

Sánchez Revenga, J (2009) “Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público”, *Instituto de Estudios Fiscales*, pp. 332-340.

Viñas Bosquet, J. P.(2012) *Control interno y fiscalización del presupuesto municipal : fundamentos, metodología, "check-lists", casos prácticos, modelos de informes*. DAPP. 58-62pp.

JURISPRUDENCIA

STCu (Sala de Justicia) núm. 5/2000 de 28 de abril.

LEGISLACIÓN

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (*BOE*, núm. 121, de 21 de mayo de 1982).

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (*BOE* núm. 103, de 30 de abril de 2012).

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (*BOE*, núm. 80, de 3 de abril de 1985).

Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (*BOE*, núm. 84, de 7 de abril de 1988).

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (*BOE* núm. 313, de 30 de diciembre de 1988).

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (*BOE*, núm. 284, de 27 de noviembre de 2013).

Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (*BOE*, núm. 312, de 30 de diciembre de 2013).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (*BOE*, núm. 236, de 02 de octubre de 2015).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (*BOE*, núm. 59, de 9 de marzo de 2004).

Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local con habilitación de carácter nacional. (*BOE* núm. 233, de 29 de septiembre de 1987).

Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, sobre provisión de puestos de trabajo reservados a funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional. (*BOE* núm. 189, de 9 de agosto de 1994).

Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. (*BOE*, núm. 22, de 25 de enero de 1996).

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. (BOE, núm. 113, de 12 de mayo de 2017).

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado
DAPP	Distribución y Asesoramiento de Publicaciones Jurídicas
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IGE	Intervención General del Estado
LBRL	Ley de Bases del Régimen Local
LGP	Ley General Presupuestaria
LFTCu	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LRSAL	Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Pública
LOTCu	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
RD	Real Decreto
RDLg	Real Decreto Legislativo
TCu	Tribunal de Cuentas
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
VVAA	Varios Autores