

**El modelo de control interno
del gasto público estatal.
Propuestas de cambio**

Ximena Lazo Vitoria

Documento de trabajo 156/2010



Ximena Lazo Vitoria

Profesora de Derecho administrativo de la Universidad de Alcalá (Madrid). Doctora en Derecho por la Universidad de Alcalá. Ha realizado estancias de investigación en las Universidades de Bolonia (Italia), Oxford (Reino Unido) y Nottingham (Reino Unido). Es autora de numerosos trabajos y publicaciones en materia de control interno, entre los que destacan, especialmente, su tesis doctoral titulada *Los controles internos de la Administración pública en el Derecho español*. Singular referencia al control interno del gasto público (Alcalá de Henares, 2006), su monografía *El control interno del gasto público estatal. Un estudio desde el Derecho administrativo*, Tecnos, Madrid, 2008, y varios artículos doctrinales, el más reciente: *El estatuto de los funcionarios locales con habilitación estatal y algunas reflexiones en torno al control interno económico-financiero en el ámbito local* (2009).

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas.

© Fundación Alternativas

© Ximena Lazo Vitoria

ISBN: 978-84-92957-01-9

Depósito Legal: M-5273-2010

Impreso en papel ecológico 

Contenido

Resumen ejecutivo	5
Introducción	7
1 El control interno del gasto público en la Constitución	9
1.1 Los principios constitucionales que informan el gasto público y su control	9
1.2 El control interno en el sistema de controles. En particular, la necesidad de coordinar su funcionamiento con el control externo.....	11
2 El control interno del gasto público estatal	14
2.1 Antecedentes	14
2.2 El modelo de control interno del gasto público en el ordenamiento jurídico vigente	14
3 El control preventivo de legalidad	17
3.1 Reflexiones en torno al modelo de control de legalidad establecido por el ordenamiento jurídico español	17
3.2 Recomendaciones <i>de lege ferenda</i> en el ámbito del control preventivo de legalidad	21
3.3 La evolución futura de esta modalidad de control interno: ¿es conveniente la eliminación del control preventivo de legalidad sobre el gasto público?.....	22
3.4 Argumentos que apoyan la no eliminación del control preventivo de legalidad.....	23
4 El control financiero	27
4.1 Su problemática introducción en el ordenamiento jurídico español	27
4.2 El nuevo marco establecido por la Ley General Presupuestaria de 2003.....	28
4.3 Consideraciones relativas a los sujetos sometidos al control financiero.....	28
4.4 Reflexiones en torno al objeto del control financiero.....	29
4.5 Síntesis de las recomendaciones en materia de control financiero.....	33
5 La auditoría pública	34
5.1 ¿Es la auditoría pública una nueva modalidad de control interno?.....	34
5.2 Consideraciones adicionales sobre algunos tipos específicos de auditoría pública.....	35
5.3 Una breve reflexión sobre la contratación de empresas privadas para realizar labores de auditoría.....	45
6. Consideraciones finales	47

7. Síntesis de las recomendaciones.....	52
Bibliografía	54

Siglas y abreviaturas

CCP	Consejo Consultivo de Privatizaciones
CE	Constitución Española
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
LEP	Ley de Estabilidad Presupuestaria
LGP	Ley General Presupuestaria
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la AGE
LPAP	Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas
NASP	Normas de Auditoría del Sector Público
ONA	Oficina Nacional de Auditoría
PIA	Plan inicial de actuación

resumen ejecutivo

El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio

Ximena Lazo Vitoria

Profesora de Derecho administrativo

Doctora en Derecho

El control interno del gasto público representa un primer y básico filtro de la actuación de la Administración Pública. ¿Cuánto se gasta?, ¿con qué objetivos? ¿cuáles son los medios elegidos para dicha finalidad?, son algunos de los interrogantes a los que cotidianamente intenta responder esta función.

Su ubicación dentro del conjunto de controles que establece el ordenamiento jurídico español permite caracterizarlo como un sistema de alerta precoz. Y en ello reside su mayor cualidad, puesto que pretende asegurar la legalidad del gasto y su conexión con los intereses generales, evitando las irregularidades y el despilfarro. Es, en definitiva, una expresión del principio de prevención, tan imprescindible en este ámbito, puesto que la activación de las garantías externas subsiguientes suele ser tardía y, por lo mismo, de eficacia limitada.

Pero, del mismo modo que otros mecanismos orientados a la prevención y no a la reparación, el control interno del gasto público implica, con frecuencia, unos tiempos añadidos a la gestión administrativa. El dilema al que se enfrenta el legislador es, pues, el del equilibrio entre la garantía que supone el control interno y la celeridad con que deben ser adoptadas las decisiones públicas. Algunos pasos ya se han dado, reduciendo el control preventivo de legalidad y potenciando las auditorías *ex post*.

En este trabajo se analiza precisamente el modelo actual y las razones que, en su caso, justificarían su modificación.

- En líneas generales, se sugiere mantener el régimen actual, es decir, el vigente desde la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria de 26 de noviembre de 2003 (Ley 47/2003), en lo que respecta al ámbito objetivo del control preventivo de legalidad.
- El adelgazamiento del citado control sólo debería considerarse si las técnicas *ex post* demuestran tener un nivel de desarrollo y de efectividad aceptable. Aún más, existen ciertos sectores de la actuación pública, por ejemplo la contratación, en los que claramente debería procederse a intensificar los controles *ex ante* sobre el gasto público.
- La regulación sistemática y ordenada de la función de control financiero merece un juicio global positivo. No obstante, se discute la conveniencia de considerar al citado control y a la auditoría pública como funciones diferenciadas.
- También se ha subrayado la necesidad de otorgar una adecuada transparencia al control financiero, abogándose por otorgar una mínima publicidad a los resultados de esta función.
- Por lo que respecta al control de los programas presupuestarios, se ha avanzado en el establecimiento de una responsabilidad personal de los gestores por la consecución de los objetivos programados.
- Sin embargo, se ha criticado la ausencia de efectos derivados de la citada responsabilidad, más allá de las eventuales minoraciones presupuestarias. En todo caso, se ha subrayado que este control aún no despliega los beneficios esperados, en buena medida porque el resto de los elementos del sistema (objetivos, indicadores, sistema de autocontrol) permanecen, en muchos casos, sin formulación.
- Por otro lado, el análisis de las auditorías de los planes iniciales de actuación ha permitido reafirmar su carácter de control posterior. En el ámbito de las auditorías de privatizaciones, se ha estudiado críticamente su configuración actual, proponiéndose su conversión en un control *ex ante* o, alternativamente, en una fiscalización *a posteriori* de las obligaciones derivadas de las operaciones de privatización. Además, se ha estudiado el contenido y alcance de la nueva auditoría sobre estabilidad presupuestaria, concluyéndose que se trata de un mecanismo importante de prevención, pero de alcance limitado.

Introducción

El control interno de la Administración pública es un tema que no ha despertado un gran interés por parte de la doctrina administrativa española. Es probable que esta carencia de estudios sea la consecuencia directa, según han denunciado enfáticamente Parada (2004, 31) y Nieto (1975, 15), del error de haber centrado los estudios de dicha disciplina preferentemente en las garantías externas de los particulares en su relación con la Administración, en claro detrimento de los análisis relativos a su buen funcionamiento y organización.

El análisis de esta materia tiene interés no sólo por la aludida ausencia de estudios, sino, fundamentalmente, por la constatación de que la efectividad del ordenamiento jurídico español se garantiza mediante un verdadero sistema de controles, dentro de los cuales desempeñan un papel muy destacado aquéllos que vigilan la forma en que se gastan los recursos públicos.

Por su parte, el control interno del gasto público es un tema que se sitúa en la frontera de la *summa divisio* entre el Derecho administrativo y el Derecho financiero y presupuestario. Este aspecto ha ocasionado su marginación de los estudios de los especialistas de uno y otro ámbito, al no sentirse cómodos en el tratamiento de una materia situada en tierra de nadie. Por ello, no es de extrañar que buena parte de la bibliografía que se ocupa específicamente del control interno del gasto público haya sido elaborada por los propios profesionales de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con la finalidad de ordenar, sistematizar y, por qué no decirlo, otorgar luz a una función que, pese a su indudable importancia, no ha sido objeto de un debate en profundidad.

Y es que a nadie se le escapa la importancia tan significativa que tiene la forma en que se emplean los fondos públicos y el condicionamiento que el aspecto financiero supone para la actuación administrativa. Más aún cuando las necesidades públicas a satisfacer se incrementan y diversifican y, en cambio, los recursos siempre plantean problemas de escasez.

Consciente de ello, la Constitución de 1978 introdujo nuevos parámetros a los que se debe ajustar la gestión de los fondos públicos y la propia actuación de la Administración pública. Dichos parámetros de control alumbraron, a su vez, nuevas modalidades de control interno del gasto público con una clara tendencia, confirmada por la última legislación presupuestaria de 2003, de intensificar las fiscalizaciones *a posteriori* en detrimento de aquéllas de carácter preventivo. Sin embargo, la aplicación práctica de los nuevos mecanismos dista aún del modelo teórico diseñado por el legislador.

La adecuada exposición de los contenidos anteriores ha aconsejado dividir este trabajo en cinco apartados. En el primero de ellos se analiza el contenido y alcance de los mandatos constitucionales relativos al control interno del gasto público y la integración de éste en el sistema de controles sobre la actuación pública. En el segundo se exponen los rasgos caracterizadores del nuevo modelo establecido por el legislador de 2003 en el ámbito que nos ocupa. Los tres últimos apartados están dedicados a un análisis crítico del marco legal y el funcionamiento práctico de las modalidades vigentes del control interno del gasto público: control preventivo de legalidad, tradicionalmente denominada función interventora, control financiero y auditoría pública.

1. El control interno del gasto público en la Constitución

1.1 Los principios constitucionales que informan el gasto público y su control

La Constitución Española de 1978 define al Estado español como un Estado social y democrático de Derecho. El componente social expresa, primariamente, una concepción material y no sólo formal del principio de igualdad. Ello significa que el Estado social tiene por finalidad una función esencialmente correctora de las desigualdades sociales. Desde la óptica del gasto público, dicha concepción se ha plasmado en el reconocimiento del denominado principio de justicia material del gasto público, en cuya virtud los recursos públicos deben ser asignados de un modo equitativo. Este es, pues, el primer mandato al que deben ajustarse los poderes públicos en el momento de decidir el destino de los citados recursos. Junto con lo anterior, la Constitución ha establecido también otros principios y criterios muy relevantes en esta materia. Así, el texto constitucional dispone que la programación y la ejecución del gasto público se realizará de un modo eficiente y económico y que la actuación de la Administración pública debe ser acorde con el principio de eficacia (arts. 31.2 y 103.1 CE).

Por otra parte, la consecución del objetivo social establecido por la CE exige una profunda transformación tanto de la organización y funcionamiento del aparato estatal –aquella que le permita atender de forma adecuada las heterogéneas, complejas y crecientes demandas sociales– como de los propios mecanismos de control previstos por el ordenamiento jurídico. Ambos aspectos requieren, sin embargo, que se clarifique previamente el sentido y alcance de los nuevos parámetros que regulan la actuación de los poderes públicos. Ello es así, puesto que se trata de conceptos que tienen su origen principalmente en las ciencias económicas, cuya incorporación al mundo jurídico exige modular su contenido. A este respecto, no está de más apuntar que la teoría económica ha considerado tradicionalmente la eficiencia por encima de la eficacia como el parámetro más adecuado para medir la buena gestión financiera de los poderes públicos (Albi *et al.*, 2000: 239). Por este motivo, los esfuerzos más significativos se han orientado a enunciar una fórmula que pudiera expresar la óptima relación de los medios utilizados respecto del fin que se pretende alcanzar. En contraste con ello, en el ámbito jurídico, la eficiencia no ha desempeñado un papel muy relevante, relegándose su estudio a un lugar secundario (Nieto, 1975: 588; y Leguina, 1978: 121).

En líneas generales, se puede afirmar que la eficiencia se alcanza siempre que la asignación de los recursos públicos consigue hacer máximos los objetivos propuestos (maximización de los beneficios) o, de forma equivalente, cuando tales objetivos se realizan con el menor coste posible (minimización de los costes). Por tanto, la eficiencia alude al correcto empleo de los medios, más específicamente, contiene una exigencia de optimización de la relación medios/fin. De este modo, si existen dos medios igualmente idóneos para alcanzar un determinado fin pero que suponen un nivel de gasto distinto, una elección eficiente será aquella que opte por el menos costoso. En cambio, si la diferencia estriba en su idoneidad y no en su coste, una decisión respetuosa con el principio de eficiencia será la que prefiera el medio más adecuado en función de la finalidad pública a satisfacer en cada caso.

En la práctica, sin embargo, una misma finalidad puede ser satisfecha mediante diversos medios que presentan a su vez costes/beneficios alternativos. Éste sería el caso de un medio que, siendo más económico que otro, presente, no obstante, un nivel inferior de adecuación para la consecución del fin público o, incluso, que, presentando niveles similares de idoneidad y costes relativos, produzcan externalidades diversas (efectos indirectos de la medida).

Por su parte, la eficacia –como principio rector de la actuación de la Administración pública o, lo que es equivalente, como parámetro de control– alude al grado de realización de los objetivos previamente determinados por los poderes públicos. Es un concepto que posee un carácter finalista, ya que nos permite conocer en qué medida se han realizado los intereses generales en los distintos sectores de actuación de la Administración pública (número de kilómetros de carreteras construidos, porcentaje en que ha disminuido la delincuencia, número de niños escolarizados, etc.). Pero, siendo ello muy relevante, el citado concepto no aporta información acerca del coste y los beneficios que suponen la consecución de los objetivos y su adecuada definición, y tampoco considera la existencia de medios alternativos al elegido en cada caso. Por ello, se puede afirmar que la eficacia es un criterio eminentemente cuantitativo, ya que permite conocer el *quantum* de una determinada actuación pública, pero no, en cambio, el grado de ahorro o buen empleo de los recursos asignados.

En resumen, mientras que la eficacia considera los fines, la eficiencia expresa la adecuada relación entre aquéllos y los medios empleados. Éste es el contenido que se le otorga a los citados términos en la Economía y el Derecho, y es el que ha asumido el legislador al especificar los citados parámetros constitucionales. La eficacia “en la consecución de los objetivos fijados” (fin) y la eficiencia “en la asignación y utilización de los recursos públicos” (medios) son las prescripciones que se contienen, por ejemplo, en la LOFAGE al determinar los principios de funcionamiento de la Administración General del Estado, y en la LGP al estructurar el correspondiente control interno sobre su actuación.

Por otro lado, como ya se ha señalado, la integración de los citados conceptos al mundo jurídico exige realizar determinadas matizaciones a su contenido. Ello es así, puesto que la eficacia y la eficiencia presentan límites muy concretos cuando se aplican a la actuación de los poderes públicos; por una parte, la imposibilidad práctica de definir siempre de forma clara y precisa el interés público que debe ser satisfecho en cada caso, y, por otra,

la constatación de que los recursos (materiales y humanos) con que cuenta la Administración pública son necesariamente limitados.

Desde otra perspectiva, se puede añadir también que la virtualidad de tales principios está condicionada por el sector de la actividad administrativa al que se apliquen. Así, la eficiencia se concilia bien con las actividades de tipo económico desarrolladas por la Administración, pero, en cambio, encuentra serias limitaciones en aquéllas otras de tipo prestacional y las que impliquen el ejercicio de potestades de *imperium*. Éstas, en ocasiones, imponen el sacrificio de la regla de la optimización de los medios –aunque no de toda racionalidad en el empleo de los recursos públicos– en favor de la realización de los fines establecidos por el ordenamiento jurídico.

Lo antes señalado permite, pues, caracterizar a los principios constitucionales de eficiencia y eficacia como verdaderos mandatos de optimización, es decir, normas que se caracterizan porque ordenan que algo sea realizado dentro de las posibilidades reales y jurídicas existentes y no, en cambio, normas que exigen un cumplimiento pleno de sus mandatos (Atienza y Ruiz Manero, 1991: 108-110).

Pero no se trata sólo de que los poderes públicos ajusten su actuación a los citados mandatos de optimización, ya que la CE exige también que se realice una distribución equitativa o justa de los recursos públicos. A este respecto, debe reconocerse el alto grado de complejidad que reviste la articulación de un mecanismo que resulte idóneo para controlar tales actuaciones, puesto que es compleja también la tarea de dotar de contenido al citado principio o, lo que es igual, determinar cuáles son los criterios que permiten conocer cuándo y en qué medida un gasto es justo. En general, puede afirmarse que el principio de equidad en el gasto público encuentra su contenido esencial en los denominados derechos sociales –recogidos en la Constitución en el Capítulo III del Título Primero, bajo la denominación de principios rectores de la política social y económica– en tanto expresiones específicas del principio de igualdad, cuya realización es una de las finalidades que inspira al Estado Social de Derecho (art. 1.1 CE). Por tanto, el mandato de justicia en el gasto público que se contiene en el art. 31.2 de la Constitución se cumple siempre que los poderes públicos garanticen unos niveles aceptables de prestación de bienes y servicios públicos, en definitiva, una suficiente asignación de recursos públicos al gasto social.

1.2 El control interno en el sistema de controles. En particular, la necesidad de coordinar su funcionamiento con el control externo

Uno de los aspectos más característicos de la CE de 1978 es el amplio abanico de mecanismos de control que consagra sobre la actuación de los poderes públicos y, en particular, sobre la Administración pública. Todos ellos conforman un sistema complejo, es

decir, un todo heterogéneo, ordenado y en interacción permanente. Dicho en otros términos, los controles no se presentan de forma aislada, sino en clave estructural y, además, por más que se quiera, ninguno de ellos es capaz por sí solo de dar soluciones acabadas a todos los problemas que plantea la realidad. El reconocimiento de las limitaciones propias de cada medio de control pone de manifiesto su carácter complementario y la necesidad de una adecuada coordinación.

Sin perjuicio de que la coordinación debe producirse entre todos los mecanismos de control, parece especialmente necesario, en lo que aquí interesa, reforzar las relaciones entre el control interno (IGAE) y el control externo del gasto público (Tribunal de Cuentas). Ello es así porque ambas instituciones orientan su actividad hacia una finalidad común, que no es otra que la buena gestión financiera en la aplicación de los recursos públicos. Nótese que la LGP establece que el control de la gestión económico-financiera del sector público estatal se cumple mediante el control externo que ejerce el Tribunal de Cuentas, en los términos establecidos en su Ley Orgánica y demás leyes que regulan su competencia, y a través del control interno de la gestión económica y financiera del sector estatal a cargo de la IGAE.

Existe, pues, una clara coincidencia del ámbito objetivo de actuación de dichas instituciones en la medida en que ambas persiguen que la gestión pública sea respetuosa con los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia. Además, su carácter complementario se pone también en evidencia si se tiene en cuenta que uno de los objetivos más relevantes del control externo es precisamente evaluar el funcionamiento y adecuación de los sistemas de control interno (García Crespo, 1999: 94). Por lo antes indicado, resulta paradójico comprobar cómo en el citado ámbito es donde menos definidos y estudiados se encuentran los posibles procedimientos o esquemas de coordinación (Díaz Zurro, 2000: 105).

Por ello, sería conveniente reforzar la comunicación entre ambas instituciones, especialmente en lo que respecta al ejercicio del control financiero, ya que es ahí donde se puede producir el mayor número de solapamientos y duplicidades en las respectivas actuaciones. Nótese que el Tribunal de Cuentas desarrolla sus funciones sobre la base de un “Programa de fiscalizaciones” y, por su parte, la IGAE cuenta con un “Plan de actuaciones de control financiero”. Dado que ambas planificaciones tienen un ámbito subjetivo y temporal coincidente, parece adecuado conectar ambas vías de actuación, lo que redundaría en un mejor empleo de los recursos materiales y humanos de las citadas instituciones¹.

1 Con buen criterio, Velarde Fuertes (2002: 59) añade que dicho marco de cooperación debería insertarse, posteriormente, dentro de otro más amplio, que contemplase también al Tribunal de Cuentas Europeo, a los órganos de control externo de las comunidades autónomas, así como a las intervenciones locales.

Algo similar puede decirse de los informes que elabora la IGAE. La estimable utilidad que tales informes pueden tener para las labores que efectúa el Tribunal de Cuentas podría aconsejar un cambio en su régimen jurídico, incluyéndose expresamente al citado Tribunal entre los destinatarios de los informes elaborados por la IGAE.

En conclusión, la relación entre el Tribunal de Cuentas y la IGAE debe necesariamente estar presidida por los principios de colaboración, coordinación y transparencia. En caso contrario, tal y como subraya Nieto de Alba (1999: 21), si por falta de integración, cooperación o coordinación fallan los controles, tanto en su función preventiva como en su función reparadora, las instituciones se deterioran, pierden credibilidad y, lo que es más importante, aceptación social.

2. El control interno del gasto público estatal

2.1 Antecedentes

El control del empleo de los fondos públicos que realiza la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es, sin duda, uno de los controles más tradicionales y antiguos de cuantos se vienen desarrollando en España. La creación del citado órgano proviene de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 25 de junio de 1870. En un principio, le correspondía fundamentalmente el control de los ingresos, de los gastos y de la contabilidad pública, aunque el protagonismo residía en esta última, hasta el punto de que la función de control prácticamente se confundía con las de carácter estrictamente contables. Es decir, los gastos eran intervenidos a los efectos de su toma de razón contable, pero no con la finalidad de controlar la observancia de la legalidad. Más adelante, sin embargo, la aprobación de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 supuso la desvinculación del control preventivo de los aspectos contables.

Este estado de cosas se mantiene prácticamente inalterable hasta principios de los años ochenta del siglo pasado, momento en el cual, por efecto de la así llamada “crisis del principio de legalidad”, esta función comienza un lento pero inexorable proceso de repliegue a favor de otras formas de control *ex post*, basadas, principalmente, en la aplicación de técnicas de auditoría. Buena prueba de lo que acaba de indicarse es la utilización de técnicas de muestreo en la realización del control de legalidad –fiscalizándose, por ende, una parte o muestra representativa de las actuaciones, pero no su totalidad– y, con posterioridad, la reducción de los ámbitos subjetivo y objetivo del citado control.

2.2 El modelo de control interno del gasto público en el ordenamiento jurídico vigente

El régimen jurídico vigente del control interno del gasto público se encuentra consagrado en la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre). Dicho texto legal ha establecido una importante sistematización de los órganos y entes que conforman el sector público estatal, así como de las diversas fases del procedimiento de aprobación, ejecución y control presupuestario. Según prescribe el art. 1 LGP, el objeto de la

citada Ley es “la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y de control financiero del sector público estatal”. Con dicha finalidad, la LGP ha procedido a reordenar los diversos órganos y entidades públicas en torno al concepto de “sector público estatal”, superando la tradicional referencia a la Hacienda Pública, con la finalidad de adecuar su texto a lo dispuesto en la Constitución. Recuérdese que la CE se refiere al contenido de los Presupuestos Generales del Estado prescribiendo que “incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”, y al Tribunal de Cuentas, en su calidad de “supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público” (arts. 134.2 y 136.2 CE).

Dentro del citado concepto general, la LGP clasifica a los distintos entes y órganos en los siguientes tres subsectores: administrativo, empresarial y fundacional a los únicos efectos de establecer su respectivo régimen económico-financiero. Y basándose en dicha clasificación, el Título VI LGP prevé una aplicación diferenciada de las distintas modalidades de control interno: preventivo de legalidad, control financiero y auditoría pública. En líneas generales, el modelo establecido por el legislador permite distinguir claramente dos extremos representados, respectivamente, por el control de legalidad *ex ante* –es la modalidad cuyo ámbito de aplicación es más reducido: sólo a una parte de los órganos englobados en el subsector administrativo– y por la auditoría pública que se ejerce “sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal”, tal y como prescribe el art. 163 del citado texto legal. Entre uno y otro se ubica el denominado control financiero, que comprende la totalidad de entidades del subsector administrativo y parte del empresarial. La Tabla 1 permite apreciar con mayor facilidad el ámbito de las citadas modalidades de control.

Sin embargo, el modelo antes descrito presenta un carácter “dinámico”, ya que los sujetos sometidos a las citadas modalidades pueden ser alterados en función de que concurren o no determinadas circunstancias. Así, en primer lugar, es posible modificar los respectivos ámbitos de aplicación a favor de aquella modalidad dotada de mayor espectro: así, el control de legalidad respecto del financiero y el de éste, a su vez, en relación con la auditoría pública. En segundo término, también es posible sustituir la modalidad

Tabla 1. Modalidades de control interno establecidas en la Ley General Presupuestaria

<u>Sector Público</u>	<u>Régimen jurídico del control interno del gasto público</u>
Administrativo	Control preventivo de legalidad, control financiero y auditoría pública
Empresarial	Auditoría pública y, en determinados casos, control financiero permanente
Fundaciones	Auditoría pública (fundamentalmente, auditorías de cuentas)

Fuente: Elaboración propia

de control prevista por el legislador para un órgano determinado por otra u otras que se determinen en cada caso.

La posibilidad antes descrita merece un juicio positivo, ya que permite acomodar el ejercicio de las funciones de control a los requerimientos de la gestión pública. En efecto, a partir de las reglas básicas establecidas por el legislador, se podrá intensificar el control en aquellas áreas donde los resultados de fiscalizaciones anteriores arrojen resultados negativos (irregularidades, mala gestión financiera, etc.) o aligerarlos en los supuestos contrarios. Ello permite, pues, que la IGAE programe y reoriente con bastante agilidad sus trabajos de control, permitiéndole concentrar sus limitados recursos en aquellas áreas que se estimen prioritarias. Desde esta perspectiva, la IGAE se ha convertido en una especie de gran departamento de auditoría interna (Blasco Lang, 2004: 180) de todo el sector público estatal capaz de programar sus actuaciones, concentrando sus limitados recursos en las áreas que se consideren prioritarias.

3. El control preventivo de legalidad

3.1 Reflexiones en torno al modelo de control de legalidad establecido por el ordenamiento jurídico español

Esta modalidad de control interno, conocida tradicionalmente bajo la denominación de “función interventora”, tiene por objeto fiscalizar todos aquellos actos del sector público que impliquen un desembolso de fondos públicos con el fin de asegurar, según precisa el art. 148.1 LGP, que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables a cada caso. Es, por tanto, una función notablemente extensa, puesto que no sólo se fiscaliza la legalidad en su vertiente presupuestaria –temporalidad, especialidad, especificación y, en su caso, plurianualidad del gasto–, sino también las normas sustantivas aplicables a las distintas actuaciones administrativas, por ejemplo, legislación de contratos del sector público, ley de subvenciones, procedimiento administrativo, etc.

Dicho régimen jurídico se aplica a aquellos actos que supongan un gasto de cuantía indeterminada y también respecto de aquellos otros que deban ser aprobados por el Consejo de Ministros. Para el resto de actuaciones, la LGP ha previsto un sistema más flexible según el cual sólo se controlan determinados aspectos básicos fijados por el propio legislador. Por ejemplo, la existencia de crédito presupuestario, su adecuación y suficiencia en relación con el gasto propuesto, la competencia del órgano que propone el gasto, etc. A dichos requisitos básicos cabe añadir los que, por su parte, fije el Consejo de Ministros, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 152 LGP y que en la actualidad se recogen en el extenso Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008.

Sea en su modalidad ordinaria o limitada, la función interventora se manifiesta en una sucesión de actos de trámite que se producen en diversos momentos del procedimiento administrativo. Sin embargo, dichas fases no se desarrollan de forma idéntica para todo tipo de expedientes, puesto que en ciertas materias el legislador ha optado por circunscribir el control a los aspectos más relevantes y, en otras, porque las diversas fases se concentran en un único acto trámite final. Dadas estas características, no parece adecuado referirse al control *ex ante* como si de un todo se tratara, es decir, sin introducir en su estudio las distinciones que exige su particular forma de ejercicio. En realidad, una parte importante de la discusión doctrinal acerca de los diversos aspectos concernidos en esta función (naturaleza jurídica de los actos de la IGAE, efectos derivados de su omisión) y también, por qué no decirlo, una crítica global al sistema se debe, precisamente, a la ópti-

ca unitaria con que se suele abordar esta materia. Sin perjuicio de ello, la falta de claridad en los citados estudios es atribuible también a que esta función ha permanecido tradicionalmente al margen de la legislación sustantiva, careciendo, pues, de un marco normativo adecuado.

Lo anterior también permite explicar, al menos en parte, las dificultades que es necesario afrontar para situar cada de una de las fases del citado control en un procedimiento concreto y para comprender correctamente el alcance de dicha función. Sin perjuicio del avance que ha supuesto la nueva LGP, lo cierto es que en relación con la función interventora el legislador ha optado por una regulación muy escueta. Así, el art. 151 del citado texto legal se limita simplemente a enunciar las fases que comprende esta función, sin hacer prácticamente ninguna indicación acerca de su contenido concreto. Según su tenor literal, el control de legalidad comprende las siguientes fases: a) la intervención previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos y valores; b) la intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión; c) la intervención de la ordenación del pago; y d) la intervención material del pago. Conviene apuntar también la necesidad de otorgar una mayor uniformidad a los términos empleados para designar a cada una de estas fases. Ello es así, puesto que no son plenamente equivalentes las fases que menciona el art. 151 LGP con las que desarrolla el Real Decreto 2188/1995, por el que se aprueba el Reglamento de control interno, ni con las mencionadas por las diversas circulares aprobadas por la IGAE sobre esta materia.

Desde una perspectiva más general, también cabría plantearse la conveniencia de incluir los citados actos de control en el marco del procedimiento administrativo general. A nadie se le escapa la importancia del condicionamiento presupuestario de toda la actividad de la Administración y, por lo mismo, carece de toda justificación que ambas vías discurren por separado. Más aún si se tiene en cuenta, como seguidamente se analizará, que la disconformidad de la IGAE provoca, en varios supuestos, la paralización del respectivo procedimiento administrativo. En alguna legislación sectorial ya se ha avanzado en esta dirección, es el caso muy destacado de la legislación sobre contratos públicos, de subvenciones y la de patrimonio de las Administraciones Públicas.

Por otro lado, no deja de ser problemático que los actos de control a los que nos estamos refiriendo ni son conocidos ni notificados a los particulares interesados en los respectivos procedimientos. Dichas actuaciones se mantienen, pues, en la esfera interna de la propia Administración, estableciéndose una relación únicamente entre el órgano gestor y la IGAE. Dentro de un marco de moderación, parece razonable abrir al conocimiento de los interesados las actuaciones más relevantes del control *ex ante* de legalidad, como es el caso de los ya mencionados actos suspensivos de la tramitación del procedimiento. Es cierto que esta medida es poco conciliable con la forma en que tradicionalmente viene desarrollándose la función interventora. Pero, una cosa es que los informes de la IGAE tengan como destinatarios naturales a los órganos administrativos cuya actividad se

somete a fiscalización, y otra muy distinta que los mismos queden al margen de todo conocimiento público. Más aún si se considera que se trata de procedimientos que implican una disposición de fondos públicos (un pago a un proveedor, el otorgamiento de una subvención, la adjudicación de un contrato público, etc.). En estos casos, el particular es, por así decirlo, el primer interesado en que se produzca correctamente el respectivo gasto, evitando todo vicio que pueda dar lugar a una declaración de invalidez del respectivo negocio jurídico.

Las actuaciones de control se expresan en un informe elaborado por la IGAE a través del cual el citado órgano expresa su conformidad (mediante una fórmula de estilo “intervenido y conforme”, continuando el expediente con su tramitación ordinaria) o, en su caso, disconformidad sobre la observancia del principio de legalidad. En este último supuesto, existen, a su vez, dos posibilidades, dependiendo de la mayor o menor gravedad de la infracción cometida. Así, si el análisis de la IGAE pone de manifiesto la existencia de irregularidades no invalidantes –lo que el legislador denomina, con cierta imprecisión, “incumplimiento de requisitos o trámites no esenciales”–, el citado informe no obsta a la continuación del procedimiento. En cambio, cuando la infracción se refiere a los aspectos previstos por el legislador en el art. 154.2 o, en su caso, arts. 154.3 y 152.1 LGP, el citado informe se denomina “reparo” y posee siempre el citado efecto paralizante de la actuación administrativa.

Por lo que se refiere a los supuestos contemplados en el art. 154.2 LGP, cabe destacar su carácter taxativo. En contraste, la regulación precedente contemplaba además la posibilidad de formular reparo por la omisión de requisitos que, “a juicio de la Intervención”, fueran esenciales. De ello resulta que, en la actualidad, el control presenta un carácter más objetivo o, lo que es igual, que la paralización del expediente ya no depende de la apreciación subjetiva de la IGAE. En el caso de irregularidades no contempladas en el texto de la ley, es posible intervenir favorablemente el expediente, pero su eficacia se condiciona a la subsanación de las respectivas irregularidades.

El régimen jurídico de la intervención limitada es similar al antes expuesto, ya que sólo es posible formular un reparo por el incumplimiento de alguno de los requisitos que enuncia el art. 154.3 (por remisión al art. 152.1 LGP). Fuera de dicho ámbito, las observaciones que realice el órgano de control en sus informes no tendrán “en ningún caso efectos suspensivos”, y ello aun cuando no se hayan subsanado las irregularidades por el órgano gestor, como sí sucede en el régimen general del control de legalidad.

Dado que el sistema de fiscalización limitada nace con la finalidad de conciliar la observancia del principio de legalidad con la necesaria agilidad en la actuación administrativa, parece razonable que el efecto suspensivo que se deriva de los informes de la IGAE se someta, tal y como se ha expuesto, a algún grado de restricción. Sin embargo, resulta poco coherente que entre tales supuestos no se haya incluido una remisión a los vicios que dan lugar a la nulidad de pleno derecho –la remisión al antes citado art. 152.1 LGP

no cubre todos los casos— y tampoco aquellas otras infracciones u omisiones que pudieran causar un quebranto al tesoro público o a un tercero, que ha sido alguno de los objetivos más tradicionales del citado control. Lo anterior resulta aconsejable no sólo por razones de coherencia interna de la regulación y de seguridad jurídica, sino especialmente porque dichas fórmulas genéricas permiten englobar de una sola vez las infracciones más graves al principio de legalidad, evitando que dichas infracciones escapen del control por no aparecer mencionadas en la LGP o en los larguísimos listados del Acuerdo del Consejo de Ministros de 2008.

Otro aspecto que merece mención aparte es el relativo al procedimiento de resolución contemplado por el legislador tras la formulación del reparo. Éste, como ya se ha señalado, pone en evidencia una interpretación del principio de legalidad diversa de la mantenida por el órgano gestor. Por ello, el curso subsiguiente del procedimiento dependerá de la actitud que adopte el citado órgano. Así, puede aceptar el juicio negativo formulado por la respectiva intervención delegada, subsanando los vicios, o, por el contrario, persistir en su actuación original. En este último caso, el legislador ha optado por resolver la respectiva discrepancia, confiando su decisión definitiva a los órganos superiores de uno y otro, es decir, la IGAE y, en último término, el Consejo de Ministros, de acuerdo con el procedimiento que contempla el art. 155 LGP.

Con todo, el análisis de dichos informes pone de manifiesto que, en ocasiones, la forma en que se desarrolla la función interventora no coincide plenamente con el modelo previsto por el legislador (Lazo Vitoria, 2008: 185-187). El aspecto que parece más significativo es la dilación en la tramitación de los expedientes en que incurren los órganos instructores y la propia Intervención. Así, por ejemplo, carece de justificación la suerte de diálogo que algunas veces se entabla entre los citados órganos con posterioridad a la formulación del reparo, dando lugar a sucesivos pronunciamientos del órgano de control. Ello aconsejaría introducir algún plazo dentro del cual el órgano de gestión deba perentoriamente optar por alguna de las opciones que contempla el ordenamiento jurídico: aceptar la interpretación del respectivo interventor delegado o plantear su discrepancia ante la IGAE.

El ordenamiento jurídico ha establecido un sistema de alerta *ex ante* para evitar que se vulneren los aspectos más relevantes del principio de legalidad y lo ha hecho sometiendo a un procedimiento muy preciso. De acuerdo con éste, en caso de que el informe de la IGAE sea negativo, el órgano instructor cuenta con dos oportunidades y ante dos instancias diversas para expresar sus argumentos y defender su posición. Por ello, las reiteraciones de su posición ante la respectiva intervención delegada carecen de todo respaldo legal y, lo que es más grave, añaden una dilación injustificada al procedimiento. Ello incide negativamente en los intereses públicos y privados en juego y, además, otorga aliento a quienes califican estas actuaciones como entorpecedoras de la actuación pública.

Otro aspecto que pudiera abordarse en una futura modificación normativa es la clarificación de la naturaleza jurídica de las actuaciones de control *ex ante* de la IGAE. Recuérdese que éste ha sido un aspecto muy controvertido, dando lugar, incluso, a un conflicto entre la IGAE y el Consejo de Estado por el orden en que debían ser emitidos los informes de cada una de las respectivas instituciones.

Dichas actuaciones se corresponden con la figura del informe administrativo de tipo preceptivo y determinante (Lazo Vitoria, 2008: 188-193), si bien este último carácter no aparece recogido en la legislación y su afirmación está basada en escasos pronunciamientos judiciales. Dilucidar este punto tiene una indudable importancia práctica, puesto que la omisión de un informe determinante suspende el curso del respectivo procedimiento con todo lo que ello comporta (ampliación de los plazos de resolución; aplazamiento del silencio administrativo positivo, etc.).

3.2 Recomendaciones de *lege ferenda* en el ámbito del control preventivo de legalidad

Para una mayor claridad, las recomendaciones expuestas pueden sintetizarse del siguiente modo:

- a) Incorporar expresamente el control *ex ante* de legalidad a la legislación general del procedimiento administrativo.
- b) Alternativamente, realizar idéntica incorporación en la legislación sectorial que aún no contemple expresamente el citado control. Para ello puede servir de modelo la legislación patrimonial, de subvenciones y especialmente de contratos del sector público.

Ventajas: otorgar un tratamiento sistemático a esta materia y facilitar el conocimiento general y la toma en consideración de los condicionamientos financieros de las respectivas actuaciones administrativas.

- c) Añadir a los supuestos que dan origen al reparo (en la modalidad de fiscalización limitada) los vicios que originan la nulidad de pleno, así como toda actuación que pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.

Ventaja: perfeccionar el control *ex ante* de legalidad, contribuyendo a prevenir la comisión de las infracciones más graves a la legalidad sustantiva y presupuestaria.

- d) Prever la notificación del reparo a los interesados en el respectivo procedimiento.

Ventaja: facilitar el conocimiento de la paralización del expediente y que los particulares insten su pronta resolución, contribuyendo a evitar dilaciones indebidas.

- e) Aclarar la naturaleza jurídica del informe de la IGAE, estableciendo, en su caso, el carácter determinante del mismo.

Ventaja: dicha aclaración aporta seguridad jurídica.

- f) Estandarizar el lenguaje jurídico empleado, evitando emplear las mismas fases del control con denominaciones distintas

Ventaja: la claridad y certeza son condición básica del conocimiento y adecuada aplicación de las normas jurídicas.

3.3 La evolución futura de esta modalidad de control interno: ¿es conveniente la eliminación del control preventivo de legalidad sobre el gasto público?

Una vez que se ha expuesto el régimen general de esta modalidad de control y se han especificado las recomendaciones para su mejor funcionamiento, corresponde abordar una cuestión de carácter más general y también, por qué no decirlo, de una mayor relevancia relacionada con la evolución del modelo actual y la posibilidad de un modelo alternativo.

Por lo que se refiere al primer aspecto, debe recordarse que el legislador estatal ha ido reduciendo gradual pero inexorablemente los ámbitos subjetivo y objetivo de esta modalidad de control interno. En la actualidad, dicho control está limitado exclusivamente a determinados actos de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos y de la Seguridad Social. Además, la mencionada tendencia ha sido acogida tanto por la legislación de las comunidades autónomas como por la de las entidades locales. Para comprobar este punto, basta con estudiar el contenido de las leyes reguladoras de la Hacienda Pública de las distintas comunidades autónomas y la Ley reguladora de las Haciendas locales de 2004.

En segundo lugar, es cierto, como con frecuencia se ha argumentado, que el adelgazamiento del control *ex ante* deriva de la necesidad de actualizar un sistema diseñado para una Administración pública poco dimensionada y con cometidos reducidos. Pero, en cambio, cabría poner en duda el acierto de las descalificaciones genéricas al modelo vigente, especialmente aquéllas que consideran a esta modalidad de control como un simple resabio burocrático, entorpecedora de la gestión y de escasa o nula importancia en la protección de la legalidad.

Es verdad que pocos autores han planteado abiertamente la eliminación del control preventivo², pero también lo es que críticas tan demoledoras como las enunciadas conducen inexorablemente a la misma solución o, cuando menos, contribuyen notablemente a crear un ambiente propicio para su adopción.

3.4 Argumentos que apoyan la no eliminación del control preventivo de legalidad

En primer término, dichas críticas parten de un errado entendimiento del principio de legalidad. Éste condiciona estrictamente la actuación administrativa, especialmente cuando se trata de controlar el adecuado empleo de los recursos públicos, pero ello no se traduce en un puro cumplimiento formal de trámites sino que tiene una finalidad muy precisa: la satisfacción con objetividad de los intereses generales. Desde esta perspectiva, el control cumple una función garantizadora o institucionalizadora de primer orden (Garrido Falla, 1981: 17).

Por otra parte, la citada garantía no debe ser observada como mera declaración general carente de consecuencias prácticas. La existencia de un órgano de control interno adscrito a los diversos departamentos y órganos administrativos, pero funcionalmente independiente de ellos, permite evitar de forma cotidiana la producción de actuaciones irregulares y manejos fraudulentos de los recursos públicos (Santamaría Pastor, 1993: 52).

En tercer lugar, la IGAE ha venido cumpliendo una función de “depuración normativa” de notable relevancia, mediante la detección de anomalías en el propio ordenamiento jurídico: antinomias, normas técnicamente obsoletas, falta de necesidad de ciertos trámites, etc.

En cuarto lugar, es preciso estudiar con mayor detenimiento los modelos extranjeros (especialmente el anglosajón) que se citan en apoyo de la eliminación del control preventivo de legalidad y su sustitución por técnicas de auditoría. Ello es así, puesto que en dichos ordenamientos jurídicos aún persisten extensas áreas de actuación pública sometidas a un sistema similar al de la fiscalización previa española, tal y como se expresa muy sintéticamente a continuación:

• Reino Unido

En el Reino Unido, el control del gasto público se encuentra atribuido primeramente a *Her Majesty's Treasury* (Ministerio de Hacienda)³. Ello implica que los distin-

2 Es la opción que defiende, por ejemplo, Barea Tejeiro (1989: 18) y Barea Tejeiro y Gómez Ciria (1994: 41).

3 Como texto legal básico puede consultarse la Ley de Recursos Públicos y su contabilidad de 2000 (*Government Resources And Accounts Act 2000*).

tos departamentos ministeriales requieren su “autorización” antes de aprobar o comprometer el uso de los recursos públicos que tienen atribuidos.

Al igual que en España, la legislación británica ha establecido algunas medidas de flexibilización del sistema, tales como la posibilidad de delegar, aunque de forma muy limitada, el ejercicio de la citada función y la exclusión de determinados gastos del control ministerial (por ejemplo, gastos por debajo de un determinado monto). No obstante, para una categoría muy relevante de gastos, el control no es delegable, debiendo obtenerse la autorización del citado Ministerio antes de proseguir con el respectivo procedimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, la legislación sectorial establece determinados actos que requieren un control especial por parte del Ministerio de Hacienda. En caso de que dicho control se omite, el gasto se considera ilegal, en la mayor parte de los supuestos, o irregular, en el resto. La ilegalidad de un gasto no es subsanable, sí lo son, en cambio, las irregularidades mediante una intervención posterior del Ministerio de Hacienda.

- **Italia**

El ordenamiento jurídico italiano, más próximo al español, ha contemplado tradicionalmente un control preventivo de amplio espectro (Lazo Vitoria, 2001: 183-207). Con la peculiaridad añadida de que dicha función se encuentra atribuida a un órgano de control externo, la denominada *Corte dei Conti*, y no, por tanto, interno, como es el caso de España y del Reino Unido.

En su configuración original, es decir, hasta mediados de 1990, la citada Corte examinaba de forma preventiva la práctica totalidad de actos de las Administraciones Públicas. Dicha fiscalización tenía por objeto examinar el ajuste a la legalidad presupuestaria (existencia de crédito, destino de los recursos, etc.) y sustantiva vigente (competencia del órgano, finalidad pública de la actuación, etc.) de la respectiva actuación pública. En 1994, el legislador italiano realiza la mayor reforma en esta materia, reduciendo el ámbito de aplicación del citado control. A pesar de dicho recorte, en la actualidad buena parte de la actividad administrativa se sigue sometiendo al citado control *ex ante*⁴.

En quinto lugar, aunque se trata de un ordenamiento jurídico completamente diverso, puede resultar útil recordar que en materia de entidades de crédito, el Banco de España está habilitado por el ordenamiento jurídico para controlar e inspeccionar las entidades

4 Se trata de la Ley 20/1994, sobre disposiciones en materia de jurisdicción y control de la Corte de Cuentas (L. 14 gennaio 1994, n. 20, Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti).

de crédito, extendiéndose dicha competencia a cualquier oficina o centro dentro o fuera del territorio nacional. Aún más, si así lo exige el cumplimiento de sus funciones, también puede someter a control a las sociedades que se integran en el grupo de la afectada. En el ejercicio de estas funciones, el Banco de España puede recabar de las entidades y personas sujetas a su supervisión toda la información que sea necesaria para comprobar el cumplimiento de la normativa de ordenación y disciplina a que aquéllas están obligadas. Además, con el fin de que el Banco de España pueda obtener dicha información, o confirmar su veracidad, las entidades y personas mencionadas quedan obligadas a poner a disposición del Banco de España cuantos libros, registros y documentos considere precisos, incluidos los programas informáticos, ficheros y bases de datos, sea cual sea su soporte físico o virtual⁵. Pues bien, basándose en estas disposiciones –fundamentalmente art. 43 bis Ley 26/1988–, el Banco de España controla permanentemente (los inspectores del Banco de España suelen contar con un espacio físico en la respectiva entidad) el adecuado cumplimiento del ordenamiento jurídico sectorial por parte de las entidades de crédito. Y a pesar de que dicho control, como hemos señalado, se realiza *in situ* y discurre a la par que la gestión financiera, a nadie se le ha ocurrido afirmar que dicha actividad supone una traba burocrática o entorpece la gestión de las entidades financieras.

En sexto lugar, una eventual decisión de eliminar el citado control no puede ser adoptada teniendo en cuenta escenarios teóricos ideales, sino la realidad cotidiana en la que se desenvuelve la actuación administrativa. Dicho de otro modo, es cierto que si se eliminan uno o más trámites de un procedimiento determinando previsiblemente se conseguirá el efecto de que aquél sea tramitado y resuelto con mayor celeridad. Pero ello, con ser importante, no garantiza, por sí solo, que la actuación administrativa sea respetuosa con la legalidad vigente.

Es más, hay determinados sectores de la actuación pública, como el urbanismo y la contratación pública, en los que cabría plantear precisamente lo contrario, es decir, un control más afinado e intenso. Lo anterior responde a una lógica muy simple: ahí donde se multipliquen los casos de irregularidades, mala administración y los tan sonados casos de corrupción es preciso reforzar y no relajar el sistema de controles existentes; en particular, los controles sobre el gasto público, habida cuenta de la significativa importancia económica de los sectores antes citados.

Por tanto, parece razonable que las medidas legislativas y de otro orden se orienten a perfeccionar y adecuar el modelo de control existente a las nuevas y variadas funciones de Administración pública. Para ello, deberán considerarse no sólo razones de rapidez y celeridad en la toma de decisiones, sino, muy especialmente, el grado de cumplimiento o incumplimiento del ordenamiento jurídico en cada caso.

5 Vid. la Ley 26/1988, de entidades de crédito, de 29 de julio, y el Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del Derecho vigente en materia de establecimientos de crédito al de las Comunidades Europeas.

Para terminar, cabe añadir aún un último argumento. La sustitución del control de legalidad por técnicas de control *a posteriori* sólo debería plantearse si las mismas presentan un grado aceptable de desarrollo y eficacia. Es decir, que sean idóneas para evidenciar los fallos más importantes del sistema, garantizando su no reiteración en el futuro mediante, por ejemplo, la formulación de las adecuadas recomendaciones. Sin embargo, como seguidamente se expone, desde su incorporación al ordenamiento jurídico español, el control financiero ha debido sortear numerosos obstáculos y, aunque desde entonces se ha avanzado bastante, su nivel de implantación en las Administraciones públicas no puede ser calificado aún como satisfactorio.

4. El control financiero

4.1 Su problemática introducción en el ordenamiento jurídico español

Esta modalidad de control fue incorporada por la legislación presupuestaria prácticamente coincidiendo con la entrada en vigor de la Constitución de 1978. Desde entonces y hasta la aprobación de la nueva LGP de 2003, el control financiero ha debido enfrentarse a variados obstáculos que, como ya se ha expuesto, han incidido directamente en su adecuado funcionamiento.

En primer término, cabe citar la deficiente técnica legislativa empleada para su regulación. Hasta tiempos muy recientes, el citado control ha carecido de un estatuto legal mínimo, es decir, de un conjunto de normas encargadas de fijar sus objetivos, modalidades y los efectos derivados de su ejercicio. La claridad y adecuada sistematización de las instituciones, especialmente las de nuevo cuño, son requisitos *sine qua non* para su correcta comprensión. Ello no sólo desde el punto de vista de sus destinatarios, sino también de los operadores encargados de su aplicación. En realidad, las sucesivas leyes presupuestarias han dedicado una especial atención a la función interventora, la más tradicional y la que, por tanto, plantea menos interrogantes, dejando prácticamente enunciadas el resto de de modalidades que conforman esta función (Lazo Vitoria, 2008, 211-227).

En segundo lugar, el adecuado conocimiento del contenido y alcance de los nuevos parámetros económicos –por oposición de aquéllos estrictamente jurídicos– también ha sido un aspecto problemático en esta materia. En efecto, no es lo mismo, por ejemplo, determinar si la oferta para la construcción de un puente sobre un río cumple con los requisitos legalmente previstos que precisar, en cambio, si dicha solución es la más eficaz, dadas las características de las poblaciones afectadas y el tráfico previsto. O si resulta más conveniente la construcción de un túnel o, incluso, si el objetivo previsto se puede alcanzar mediante un medio diverso, como sería mantener el trazado de transporte existente y establecer algún tipo de beneficio fiscal para toda la zona afectada.

Los citados parámetros requieren ser comprendidos por quienes van a ser los encargados de su aplicación (órganos gestores), así como por los encargados de su control. Ello contrasta significativamente con la forma en la que, en su momento, se introdujo esta institución al Derecho español: “parecen haber sido conocidas únicamente por sus autores, un

grupo de especialistas del Ministerio de Hacienda, sin que se haya logrado comunicar el contenido de las mismas y sus potenciales beneficios al resto del aparato estatal” (Barea: 1989, 12-13).

4.2 El nuevo marco establecido por la Ley General Presupuestaria de 2003

La LGP sistematiza de forma detallada el régimen jurídico aplicable a esta modalidad de control. Con ello se ha pretendido poner término a la dispersión normativa que caracterizaba la legislación precedente, mediante la inclusión de un nuevo Título VI denominado precisamente “Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado”. En dicho Título se consigna un capítulo específico destinado a fijar el ámbito de aplicación y objetivos perseguidos por el control financiero.

4.3 Consideraciones relativas a los sujetos sometidos al control financiero

En un principio, cabe indicar que el ámbito subjetivo del control financiero es significativamente más extenso que el de la función interventora. En efecto, someten su actuación al control de la IGAE la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, las entidades públicas empresariales, otras entidades estatales de Derecho público y, en determinados supuestos, las mutuas de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social (art. 158.1 LGP).

En la práctica, sin embargo, no todos los sujetos antes mencionados se someten efectivamente al control financiero. Es el caso, por ejemplo, de varias entidades públicas empresariales que son fiscalizadas única y exclusivamente mediante una auditoría específica, denominada “de cuentas”, por parte de la IGAE. Lo que aquí se quiere resaltar es que dichos regímenes especiales –menos exigentes que el ordinario– tienen lugar en áreas de tanta importancia como la gestión de los aeropuertos civiles de interés general y de las instalaciones y redes de ayuda a la navegación aérea (AENA) o de la ejecución de la política portuaria del Gobierno y la coordinación y control de eficiencia del sistema portuario de titularidad estatal (Puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias).

Es necesario realizar una segunda precisión respecto de las sociedades mercantiles estatales. Tampoco éstas se someten al control financiero, por más que la redacción de la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas pudiera sugerir lo contrario. Esta contradicción entre los textos legislativos (LGP y LPAP) parece ser el resultado de una

descoordinación en la tramitación parlamentaria, poco explicable si se tiene en cuenta que ambas siguieron un curso prácticamente paralelo y que fueron aprobadas con escasos días de diferencia.

Por último, debe recordarse que la IGAE aplica el control financiero a los sujetos mencionados en el art. 158.1 LGP de acuerdo con las previsiones de un plan que anualmente aprueba la citada IGAE, donde se especifican “las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico para las mismas” (art. 159.3 LGP).

4.4 Reflexiones en torno al objeto del control financiero

A diferencia de la legislación precedente, la LGP regula con una mayor extensión y detalle el objeto del control financiero. Éste consiste en “verificar la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y de las directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero” (art. 127 LGP). Un cometido que luego es especificado en una norma distinta (art. 159), aunque el contenido de ambas no está suficientemente correlacionado. Así, por ejemplo, ninguna mención se contiene en el art. 159 LGP acerca del objetivo de estabilidad presupuestaria, y ello a pesar de que con anterioridad había sido especialmente destacado por el legislador.

Más allá de ello, lo que ponen de manifiesto estas disposiciones es la *riqueza* de los parámetros que se engloban en la figura del control financiero: eficacia, eficiencia, estabilidad presupuestaria, legalidad, etc. Ahora bien, su verificación se puede realizar de forma conjunta o, lo que es más frecuente, mediante la aplicación de una o más auditorías específicas. Así, la denominada auditoría de cumplimiento tiene por objeto verificar el respeto a la legalidad presupuestaria y sustantiva; mientras que la auditoría operativa persigue verificar la buena gestión financiera de un determinado órgano administrativo. Junto con la anterior, el legislador también ha previsto auditorías específicas, no ya en función del parámetro, sino del objeto específico de la actividad de control. A este último grupo pertenecen, por ejemplo, las que se aplican sobre los planes iniciales de actuación de los organismos públicos, de los contratos-programas y las de privatizaciones. Cada una de ellas presenta, sin embargo, ciertos aspectos problemáticos que serán expuestos sintéticamente más adelante.

En segundo lugar, el control financiero tiene un carácter complementario con la función interventora, en su modalidad limitada, puesto que aquél se extiende a aquellos aspectos no fiscalizados de forma previa. Sin embargo, ya que ambas modalidades de control apli-

can algunos parámetros comunes, se realizan por el mismo órgano –las así llamadas intervenciones delegadas en los diversos departamentos ministeriales y demás órganos públicos– y se plasman en informes, en ocasiones es difícil diferenciar dónde termina una y dónde comienza la otra.

En tercer lugar, pero estrechamente ligado a lo anterior, cabe recordar que la Exposición de Motivos de la LGP caracteriza al control financiero resaltando su carácter *a posteriori*, esto es, que tiene lugar una vez que la actuación se ha realizado y el gasto ha sido ejecutado. No obstante, podría reconsiderarse dicho rasgo permitiendo que también pudiera desarrollarse a la par que la gestión administrativa; ello, lógicamente, sin entorpecer su desarrollo.

En apoyo de la propuesta anterior, puede señalarse que la calificación contenida en la Exposición de Motivos parece haberse basado exclusivamente en la tradición jurídica (siempre se lo ha caracterizado de ese modo), sin considerar, en cambio, el concreto régimen que la propia LGP establece. En segundo lugar, no tiene mucho sentido crear un órgano de control en el interior de un Ministerio con la potestad de formular observaciones, algunas con efectos suspensivos del procedimiento, sólo en aspectos de legalidad, debiendo esperar, en cambio, a la finalización de toda la actuación para subrayar aspectos relacionados con la eficacia, eficiencia, etc., del gasto público implicado. Parece más razonable entender que la intervención delegada puede hacer presente dichas observaciones no sólo con carácter *ex post*, sino, en caso de que lo estime conveniente, durante toda la tramitación de los respectivos expedientes.

Por otro lado, el control financiero tiene un carácter constructivo o, lo que es igual, pretende la mejora continua de la gestión económico-financiera de la Administración pública. Por ello, sus resultados pretenden poner de manifiesto no sólo las irregularidades y omisiones, sino especialmente los fallos más significativos del sistema con el objeto de evitar su reiteración en el futuro. Desde esta perspectiva, se puede afirmar que el control financiero se orienta también, aunque de una forma distinta de la función interventora, a la prevención futura de una mala gestión financiera.

Como ya se ha indicado, las conclusiones derivadas del control financiero se recogen en informes, los cuales, como es lógico, deben ser tenidos en cuenta por los órganos administrativos en el desarrollo de sus subsiguientes actuaciones, aunque esto último no lo establece de forma expresa el legislador.

Existe, sin embargo, un segundo mecanismo que permite otorgar una mayor relevancia y cierto grado de obligatoriedad a las recomendaciones formuladas por la respectiva intervención delegada. Se trata de los denominados “informes de actuación”, elaborados por la propia IGAE sobre la base de los informes anuales de control financiero. Los informes de actuación reiteran sistematizadamente las observaciones y recomendaciones ya formuladas, pero, en esta ocasión, directamente al titular del correspondiente departa-

mento ministerial. La elevación del citado informe a la autoridad superior pretende, lógicamente, garantizar la adopción de las medidas propuestas, cuyo seguimiento continuado es realizado por la IGAE.

De todas formas, el legislador ha previsto la posibilidad de que el titular ministerial pueda disentir de las orientaciones formuladas por el órgano de control, en cuyo caso corresponde al Consejo de Ministros solventar la discrepancia entre ambos entes. Una fórmula que guarda evidentes similitudes con la prevista para la resolución de conflictos en el caso del control preventivo de legalidad.

El modelo expuesto parece razonable y adecuadamente diseñado. Sin embargo, presenta un notable déficit de transparencia. Ello es así porque todos los informes elaborados por la IGAE en el ejercicio del control financiero tienen como destinatario único y exclusivo al órgano sometido a control. Pero fuera de ese reducido ámbito ni son conocidos ni sometidos a medida de publicidad alguna.

Es cierto, por otro lado, que mediante la figura de los informes de actuación, a los que antes hemos aludido, se puede ir accediendo a niveles superiores en la escala administrativa, primero al titular del departamento del que dependa o al que esté adscrito el órgano o entidad y, en último término, al Consejo de Ministros, por conducto del Ministerio de Economía y Hacienda. Pero ni aun por esta vía se logra resquebrajar la reserva con la que se tratan estos asuntos, puesto que las resoluciones que a este respecto adopta el Consejo de Ministros, así como las eventuales manifestaciones que, de forma previa, pueda haber efectuado el Ministro respectivo, no son objeto de conocimiento público. Todo ello sin perjuicio de que los informes sean incorporados a las bases de datos de la IGAE, las cuales tienen también un carácter interno o de acceso muy limitado.

A la misma conclusión se llega después de estudiar las Memorias que la IGAE elabora anualmente sobre sus actividades, las cuales se limitan en este punto a reiterar las normas que la habilitan para elaborar los citados informes sin dar cuenta de su contenido.

Es claro, por tanto, que el legislador ha decidido dar continuidad al modelo precedente, consagrando en la LGP de 2003 un modelo hermético que sólo permite conocer los resultados de las fiscalizaciones realizadas a un número de personas muy reducido. Frente a esta situación, cabe formular los siguientes interrogantes: ¿qué razones justifican este extremo secretismo en el tratamiento de los resultados del control financiero? Y, seguidamente, ¿favorece esta reserva a la eficacia del control? A mi juicio, cabría plantearse la posibilidad de una apertura gradual de dichos informes al exterior. Apoyan dicha posibilidad los argumentos que se detallan seguidamente.

En primer término, porque uno de los pilares fundamentales que rige el manejo de los fondos públicos es precisamente el de la transparencia, tal y como hoy en día proclama expresamente la LGP dentro de los principios y reglas aplicables a la programación presupuestaria.

En segundo término, porque el propio legislador ha dado algunos pasos en este sentido al establecer la obligación de la IGAE de publicar en el Boletín Oficial del Estado “información relativa a las operaciones de ejecución del presupuesto del Estado y de sus modificaciones, y operaciones de tesorería y de las demás que considere de interés general” (art. 136.1). Además, la norma antes citada habilita expresamente a la IGAE para difundir la información sobre ejecución presupuestaria a través de otros medios que “consideren conveniente”.

Aún más, la LGP reenvía a la futura reglamentación que elabore la IGAE “la periodicidad, los destinatarios, el contenido y procedimiento de elaboración” de tales informes (art. 144.3 y 160). Lo que significa una habilitación muy amplia para que sea el propio órgano de control interno el que defina la mayor parte de los aspectos relacionados con los resultados del control, como es, en lo que aquí importa, el relativo a su publicidad.

En tercer lugar, la puesta en común de los resultados del control proporciona una radiografía bastante afinada del funcionamiento general de la Administración pública y, por lo mismo, permite apreciar con mayor claridad cuáles son los fallos más frecuentes del sistema y la subsiguiente adopción de las pertinentes soluciones.

También propicia un diálogo menos apasionado –no se cuestiona una gestión en concreto– entre los órganos administrativos y los encargados de su control interno. Con ello, se puede, incluso, consensuar metodologías y la adopción de criterios generales. El control financiero, es bueno recordarlo, no tiene un carácter sancionador, pero tampoco es correcto ni justo reducirlo a una simple verificación rutinaria. Su labor es, por así decirlo, mucho más pedagógica, puesto que no sólo se orienta a subrayar la mala gestión financiera, sino también a proponer nuevas formas o vías que permitan una mejor realización de los parámetros que aplica (eficiencia, economía, eficacia, etc.).

Para concluir, la propuesta que aquí se defiende no tiene un carácter extremo. Es decir, no se trata de situar el péndulo en el lugar opuesto al que actualmente ocupa, lo que tendría lugar si se apoyase una publicidad sin restricciones de cada informe financiero en concreto. En principio, esta última alternativa no presenta inconvenientes desde un punto de vista normativo, pero sí y muchos desde la perspectiva de su aplicación práctica: el previsible uso y abuso de su contenido con finalidades políticas terminaría, simplemente, paralizando la gestión administrativa cotidiana y generaría entre quienes deben adoptar las decisiones una tendencia hacia la inactividad y un acusado formalismo.

Por ello, y como los hábitos largamente asentados sólo pueden ser cambiados de un modo progresivo, es recomendable adoptar una solución moderada sobre este punto. Ello significa dotar de una dosis de publicidad a los resultados obtenidos en el ejercicio del control financiero, mediante la publicación de informes globales donde se expongan los problemas que han sido detectados y las medidas propuestas para su resolución.

4.5 Síntesis de las recomendaciones en materia de control financiero

- a) Evitar regímenes excepcionales al amparo de los cuales determinadas entidades públicas empresariales queden excluidas del control financiero permanente. Estas decisiones sólo pueden ser adoptadas en coherencia con el contenido plan anual aprobado por la IGAE y por aplicación de criterios claros y generales.
- b) Permitir que las recomendaciones derivadas del ejercicio del control financiero puedan ser formuladas durante la tramitación de los expedientes. La afirmación del carácter concomitante y no exclusivamente *a posteriori* puede redundar en un incremento de la eficacia de esta función.
- c) Otorgar publicidad a los resultados de los informes del control financiero. Con ello se favorece el mejor funcionamiento del sistema y la transparencia en la gestión de los fondos públicos.

5. La auditoría pública

5.1 ¿Es la auditoría pública una nueva modalidad de control interno?

Una de las novedades más significativas de la nueva regulación presupuestaria ha sido la consagración de una nueva modalidad de control interno, la así llamada auditoría pública, que se vendría a sumar a las dos preexistentes (control financiero y control de legalidad). Sin embargo, por las razones que seguidamente se detallan, cabe cuestionar su novedad y, en concreto, la conveniencia de su singularización.

Para abordar esta cuestión es imprescindible detenerse, aunque de forma muy breve, en los conceptos de control financiero y de auditoría pública, ya que ello nos permitirá dilucidar los interrogantes anteriores. A este respecto, cabe recordar que el origen de la auditoría se remonta a mediados del siglo XIX, con la aprobación en el Reino Unido de una legislación específica que, en lo que aquí importa, estableció la exigencia de una revisión independiente de las cuentas elaboradas y presentadas por las empresas privadas con el objeto de poner de manifiesto errores de las mismas y también la existencia de posibles fraudes. Más adelante, sin embargo, la expansión de esta técnica marca un cambio de orientación, pasando a ser su objetivo prioritario la determinación exacta de la situación financiera de las sociedades y empresas. De este modo, la auditoría privada ha cumplido fundamentalmente el propósito de garantizar una calidad homogénea en la presentación de la situación financiera y los resultados de las empresas para facilitar su utilización por todos los interesados en ellas (Díaz Zurro, 2001: 67).

Los éxitos cosechados en la aplicación de la citada técnica propiciaron su traslado al ámbito público, aunque, eso sí, introduciendo las necesarias modulaciones para adaptarlo a sus peculiares características: sometimiento de los sujetos al principio de legalidad; dificultades en la cuantificación de los resultados derivados de la prestación de servicios públicos; ausencia de mercado, etc. Ello dará lugar a nuevas formas de auditorías: operativas, de gestión, de eficiencia, de resultados, etc. Estas técnicas son introducidas en España en 1977, aunque sólo para un tipo específico de órgano público. Sin embargo, más adelante su aplicación se generaliza con la aprobación en 1983 de las “Normas de auditoría del Sector público” (NASP), actualmente recogidas y actualizadas por la Resolución IGAE de 1 de septiembre de 1998.

En este contexto, lo que interesa destacar es que a partir de entonces la auditoría pública se ha considerado como la técnica preferente para el ejercicio del control financiero (Díaz

Zurro, 2001: 68-69). Para comprobar lo anterior, basta con leer las disposiciones del RD 2.188/1994, cuando prescribe que el control financiero se ejercerá mediante “auditorías u otras técnicas de control”, o lo señalado en la versión vigente de las NASP: “la auditoría se configura como la principal técnica para realizar el control financiero y la Intervención General de la Administración del Estado comenzó a practicarlas desde principios de los años ochenta”.

Es más, la propia creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) refuerza la misma idea, puesto que, como ha señalado Blasco Lang (2002: 69), la ONA responde a la necesidad de coordinar, otorgar uniformidad y mejorar la calidad de las diversas actuaciones de control financiero, ya sean ejecutadas de forma centralizada o mediante las intervenciones delegadas, regionales y territoriales.

Expuestos los antecedentes anteriores, parece más que evidente la identificación casi total entre ambos términos o, más correctamente, la relación género (control financiero) a especie (auditoría) que existe entre ambos. Por ello, la ordenación que establece la LGP en esta materia, diferenciando nítidamente el control financiero de la auditoría pública –destina un capítulo entero a cada uno de ellos– no parece la más adecuada. Es más, podría añadirse, se trata de una diferenciación artificiosa y en extremo forzada. Por lo mismo, parece recomendable reconsiderar la redacción vigente de la LGP con el objeto de adaptar su contenido a la realidad.

Lo anterior no debe ser interpretado como un retroceso en el camino de la consolidación de la auditoría pública, la técnica de control interno más destacada por el legislador –tén-gase en cuenta que, además de la singularización a la que antes nos hemos referido, la auditoría es la que presenta un ámbito más extenso de aplicación–, sino, simplemente, una forma de adecuar las instituciones a sus verdaderas dimensiones y cometidos.

5.2 Consideraciones adicionales sobre algunos tipos específicos de auditoría pública

Otra de las innovaciones de la LGP de 2003 en el ámbito del control interno ha sido la consagración de algunas modalidades muy específicas de auditoría pública. Algunas de ellas cuentan con una cierta tradición en el ordenamiento jurídico español (programas presupuestarios), mientras que otras son de nuevo cuño (estabilidad presupuestaria). A continuación se exponen, en breve síntesis, los principales tipos, acompañados de un juicio crítico.

A) Auditorías de programas presupuestarios

El presupuesto expresa una elección orientada a satisfacer una demanda de bienes y servicios públicos, condicionada por unos medios limitados. Las técnicas presupuestarias,

es decir, las que se ocupan de la forma en que los ingresos y gastos se van a estructurar para ser ejecutados en un período temporal limitado, tienen por objeto la racionalización del gasto público. El legislador español ha manifestado una especial preferencia por una técnica en concreto, la denominada “presupuestación por programas” (PPBS, en su sigla inglesa), según la cual la gestión económico-financiera del sector público tiene un carácter circular e interdependiente, puesto que cada una de las fases condiciona la siguiente (planificación, elaboración de los presupuestos, ejecución presupuestaria y control).

En lo que aquí interesa, el control representa la última etapa del sistema. Su existencia sólo tiene sentido si el resto de los elementos, como objetivos, indicadores de gestión, etc., han sido adecuadamente diseñados y se aplican de un modo medianamente razonable.

Este punto debe ser especialmente resaltado, porque es ahí donde residen los problemas más graves que afectan al funcionamiento del control interno o, lo que es igual, es difícil formular un juicio de valor acerca de, pongamos por caso, su idoneidad para detectar incorrecciones cuando, muchas veces, ni los objetivos ni los indicadores han sido definidos por los órganos gestores (del Barco Fernández-Molina, 1996: 177).

Abundando en lo mismo, debe recordarse que en el ámbito que estamos analizando el control interno se caracteriza por ser un control de segundo grado, en el sentido de que viene a superponerse al que, por su parte, realiza el propio órgano gestor. Dicho en términos más coloquiales, la IGAE fiscaliza lo realizado y controlado por el propio órgano administrativo. Pero aquí es donde el modelo teórico choca con la realidad, puesto que, en ocasiones, la IGAE no ha podido emitir sus informes dada la inexistencia de los citados sistemas de control interno. O, más grave si cabe, tras constatar que los órganos administrativos desarrollaban sus funciones según un cuadro de objetivos e indicadores diverso de aquél que constaba en los programas presupuestarios y respectivos planes de actuación (Viñuela: 1993, 85).

Dicho incumplimiento parece especialmente grave, ya que al fin y al cabo sus destinatarios son órganos administrativos que deben someter su actuación a la legalidad y es ésta la que ha establecido un sistema orientado a incrementar la eficacia de los servicios públicos. Es probable que la situación anterior pueda explicarse, por lo menos en sus primeros años de aplicación, por la forma en que se ha producido la reforma presupuestaria en España. Tal y como apunta Sánchez Revenga (2005: 32), desde sus inicios la citada reforma ha estado impulsada unilateralmente por el Ministerio de Hacienda sin que haya existido un compromiso conjunto de toda la Administración pública. De ahí también que se haya considerado que el sistema de seguimiento de objetivos es un instrumento exclusivamente al servicio del citado departamento ministerial para la asignación de recursos públicos, pero que no resulta útil para la mejora de la prestación de los servicios públicos.

El nuevo marco jurídico establecido por la LGP de 2003 persiste en el modelo original. Así, el legislador precisa que tanto la programación como la ejecución de la actividad económica del sector público estatal “tendrán como finalidad el desarrollo de objetivos

y el control de la gestión de los resultados”, los cuales conjuntamente contribuyen a “la mejora continua de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas” (art. 69.2).

Sin embargo, el legislador ha establecido como medida específica orientada a asegurar el funcionamiento del sistema, la responsabilidad de los titulares de los centros gestores, que analizamos críticamente a continuación.

• **La responsabilidad de los órganos gestores en la consecución de los objetivos programados ¿un caso de responsabilidad sin efectos?**

Cabe destacar que por primera vez a nivel legal se establece que los titulares de los entes y órganos administrativos “serán responsables de la consecución de los objetivos fijados” (art. 69.4 LGP). Sin negar el notable avance que supone dicha declaración, surgen dudas acerca de las consecuencias derivadas del incumplimiento del citado deber (consecución de los objetivos) o, dicho en otros términos, del tipo de responsabilidad que se ha pretendido establecer.

Obsérvese a este respecto que la desatención de los objetivos no comporta ninguna consecuencia personal para el gestor, que es lo que parece quiere establecer la norma antes transcrita. En realidad, dicho incumplimiento despliega sus efectos en un ámbito diverso, el de la propia programación presupuestaria, ya que, según dispone el art. 31.2 LGP, las asignaciones presupuestarias se efectuarán teniendo en cuenta, entre otros aspectos, el nivel de cumplimiento de los objetivos en ejercicios anteriores. De lo anterior se deduce que una gestión ineficiente o ineficaz afectará directamente a la cantidad (se entiende a la baja) de los recursos que se destinen al correspondiente órgano administrativo, excluyéndose, por tanto, toda responsabilidad directa o indirecta de sus titulares.

Propuesta: la coherencia del sistema establecido por la legislación presupuestaria exige asociar algún efecto a la falta de consecución de los objetivos previstos.

Argumentos que apoyan la propuesta anterior:

a) Tal y como está redactada, la fórmula legal puede resultar impracticable en muchos supuestos, por ejemplo, en aquéllos relacionados con la prestación de servicios públicos básicos donde la asignación de recursos es obligatoria.

b) Además, el legislador ha regulado escasamente la forma y los supuestos en los que pueda tener lugar una eventual disminución presupuestaria por no alcanzar los objetivos previstos. Así, por ejemplo, no distingue entre situaciones de normalidad y coyunturas económicas extraordinarias; y tampoco, como parece razonable, entre la gestión del sector administrativo y el empresarial.

c) El legislador ha flexibilizado las reglas aplicables a la ejecución de los créditos presupuestarios (Lazo Vitoria, 2008: 314-318), otorgando a los órganos gestores unas potesta-

des mayores, según se afirma, en coherencia con la responsabilidad que asumen. Pero, como antes se ha indicado, no existe ningún efecto derivado de la citada responsabilidad personal.

d) Cabría tener presente también que la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, está inspirada en una filosofía muy similar al modelo establecido por la LGP de 2003. Pero, a diferencia de aquélla, contiene una exigencia aún más severa para formular correctamente los objetivos, al exigir que estos se plasmen en un denominado “contrato de gestión”, sin el cual no es posible la puesta en marcha de la respectiva agencia (Lazo Vitoria, 2008: 327-343).

Junto con lo anterior, nótese que, en el ámbito del cumplimiento o incumplimiento de los objetivos, la Ley de Agencias distingue acertadamente la responsabilidad de los gestores y los incentivos de productividad. De este modo, en cada contrato de gestión se deberán establecer los efectos asociados a la consecución de los objetivos por lo que respecta “a la exigencia de responsabilidad por la gestión de los órganos ejecutivos” (art. 13). En otras palabras, dichos efectos recaen directamente sobre quienes adoptan las decisiones estratégicas de la organización y se encargan de gestionar su presupuesto y los recursos humanos de la respectiva agencia. Es precisamente este sistema el que podría extrapolarse, aplicándolo gradualmente a todo el sector público estatal.

e) Finalmente, porque, tal y como señala Mayne (2000: 214), en un Estado democrático los recursos deberían asignarse por áreas prioritarias del gobierno y, cuando los resultados no se consiguen, se debería encontrar un mejor gestor o rediseñar los respectivos programas.

B) Auditorías de planes iniciales de actuación: ¿un control interno prospectivo o *a posteriori*?

Hay determinados entes⁶ que están obligados a elaborar, entre otros documentos, un plan inicial de actuación (PIA) el cual, en términos muy sintéticos, contiene los objetivos, recursos y programa a desarrollar a medio plazo. El PIA es aprobado por el titular del departamento ministerial del que dependa el respectivo órgano y deberá contar con el informe favorable de los Ministerios de Administraciones Públicas y de Economía y Hacienda. Pues bien, son precisamente dichos planes de actuación los que se someten al control de la IGAE, a la que corresponde verificar “la adecuación a la realidad de sus objetivos y sobre la continuidad de las circunstancias que dieron origen a la creación del respectivo organismo autónomo o entidad pública empresarial” (art. 172 LGP).

Se ha interpretado que esta norma consagra un control profuturo. Así, según Blasco Lang (2004: 179), el art. 172 LGP representa un avance “nítido, pero todavía tímido en la intro-

6 En concreto, los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales regulados en los arts. 41 a 65 LOFAGE.

ducción progresiva en nuestro sistema de control de la auditoría prospectiva”. También parece afirmar dicho carácter Pérez Pérez (2005, 122), cuando señala que “el desarrollo de tales auditorías respecto de los PIA va a contribuir a dotar de un mayor rigor en la configuración de su naturaleza jurídica a los órganos de nueva creación”.

Si ello fuera así, significaría que el legislador habría cambiado el modelo de auditoría de los PIA hasta ahora vigente. En efecto, según dispone el art. 7 del Real Decreto 1162/1999, de 2 de junio, que regula el contenido del plan inicial de actuación de los organismos públicos, corresponde a la IGAE realizar un control posterior con la finalidad de “evaluar el cumplimiento de los aspectos económicos-financieros” de los citados planes.

Lo cierto es que hay razones formales y de fondo para argumentar que dicho cambio no se ha producido y que, por tanto, la auditoría pública aplicada sobre los PIA sigue teniendo un carácter *a posteriori*. En cuanto a las primeras, el tenor literal del art. 172 LGP nos dice que la auditoría tendrá por objeto informar, entre otros aspectos, acerca de la “continuidad de las circunstancias que dieron origen a la creación del respectivo organismo autónomo o entidad pública empresarial”. Dicho en otros términos, se trata de analizar si aún existen las circunstancias que justificaron la creación de un organismo en régimen de descentralización funcional. Una constatación que, como es lógico, sólo puede realizarse una vez que aquél se ha puesto en marcha y ha ejecutado parte de su cometido.

Más allá de lo anterior, también cabe plantearse la utilidad de introducir un control sobre un PIA que aún no ha sido ejecutado, especialmente si se recuerda que el citado documento ha sido revisado en ese momento por dos ministerios (Administraciones Públicas y Ministerio de Economía y Hacienda). Además, tal y como establece la LOFAGE, el PIA no puede ser aprobado si no cuenta con el informe favorable de los citados órganos ministeriales, lo que es demostrativo de la intensidad de su control.

C) Auditorías de privatización

En la actualidad, toda operación de privatización debe ajustarse a los requisitos establecidos en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996, mediante el cual se aprobaron las “Bases del Programa de Modernización del Sector Público Empresarial del Estado”⁷. En lo que aquí importa, el citado Acuerdo establece un sistema de control de las operaciones de privatización de carácter dual conformado por una intervención previa del Consejo Consultivo de Privatizaciones (CCP), al que le corresponde elaborar un informe con anterioridad a la decisión del Consejo de Ministros en el que se dic-

7 A diferencia de otros Estados, España no cuenta con una Ley general de privatizaciones, sino con una regulación de mínimos contenida en el citado Acuerdo del Consejo de Ministros. Una visión crítica en Fernández Farreres (2003: 136-137 y 167).

tamina si el proceso de privatización y la propuesta concreta de venta se acomodan a los principios de publicidad, transparencia y libre competencia. Y, además, por una auditoría específica elaborada por la IGAE dentro de los tres meses siguientes al cierre de la respectiva privatización.

El sistema de fiscalización se completa con las actuaciones que en esta materia decida llevar adelante el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de control externo. Junto con ello, habría que añadir el control polivalente que puede ejercer el Parlamento, ya que puede actuar *ex ante* o *ex post* a través de las respectivas subcomisiones para el seguimiento de los procesos de privatización y de reconversión de las empresas pertenecientes al sector público.

Ahora bien, la intensidad y las modalidades de ejercicio son diversas según el tipo de control de que se trate. De este modo, tanto el CCP como la IGAE controlan singularmente cada operación de enajenación de participaciones públicas en sociedades mercantiles, antes de que se otorgue la respectiva autorización por parte del Consejo de Ministros e inmediatamente después de que concluyan todos los actos asociados a la respectiva operación. En cambio, el Tribunal de Cuentas realiza informes sólo de determinadas privatizaciones, así como fiscalizaciones de carácter global en períodos plurianuales. Por último, las subcomisiones parlamentarias poseen las posibilidades más amplias para controlar estas operaciones, ya que una vez constituidas pueden estudiar privatizaciones en curso, así como aquellas otras que ya se encuentren concluidas y lo pueden hacer de forma singular o global.

Una vez que se ha expuesto sintéticamente el sistema de control, centraremos nuestra atención en el funcionamiento práctico de las auditorías efectuadas por la IGAE. A este respecto, cabe destacar, un vez más, la falta de transparencia que caracteriza el ejercicio de las indicadas funciones. Dejando de lado las referencias muy genéricas que efectúan las memorias anuales de la IGAE, los informes de auditoría no están sometidos a ninguna clase de publicidad.

Es cierto que el Acuerdo de 1996 establece que los resultados de las auditorías de las privatizaciones deben remitirse a unos sujetos en concreto (ministro de Economía y Hacienda, ministro de Industria, CCP), pero ello no implica que estos adquieran un carácter secreto o reservado. Es más, habría que recordar que es el principio de publicidad el que rige en las actuaciones públicas, y que las excepciones a este requieren de una plasmación normativa.

En la práctica, sin embargo, no sólo se ha guardado reserva de su contenido, sino, lo que es más grave, se ha impedido el acceso al mismo cuando así se ha solicitado. El caso más paradigmático de lo que se viene afirmando es la negativa del Gobierno a remitir dicha información a las respectivas subcomisiones parlamentarias encargadas de controlar las citadas operaciones, con la argumentación de que la IGAE sólo tiene

la obligación de hacerlo cuando así lo solicite una comisión parlamentaria de investigación.

Esta limitación no tiene justificación alguna. En primer término, porque el Acuerdo del Consejo de Ministros establece la potestad de las citadas subcomisiones para recabar “la información y documentación que precisen del Gobierno”, así como de los demás órganos de control (CCP, IGAE y Tribunal de Cuentas). Y, además, en su parte introductoria el Acuerdo contempla, como pieza básica del programa de privatizaciones, la implantación de controles, realizados por la IGAE, en forma de auditoría de cada proceso privatizador e información al Parlamento de las operaciones realizadas y del contenido de las auditorías.

En segundo lugar, porque no deja de ser contradictorio que el contenido de las citadas auditorías sea conocido por el Tribunal de Cuentas –así se desprende de la lectura de sus informes– y no, en cambio, por el órgano del que depende directamente y por cuya delegación ejerce sus competencias. Lo anterior no significa desconocer la independencia funcional del citado Tribunal, sino sólo subrayar la desigualdad informativa que se pone de manifiesto en este caso y su falta de justificación. En fin, un comentario similar se puede hacer respecto de la situación en la que se encuentran, respectivamente, el Consejo Consultivo de Privatizaciones y el Parlamento acerca del conocimiento de esta materia.

Por otro lado, cabe realizar una reflexión más de fondo relacionada con la conveniencia de mantener el sistema actual, es decir, bajo la modalidad de un control *ex post*. A este respecto, téngase en cuenta que, a pesar de las enormes magnitudes económicas implicadas, en España las operaciones de privatización están sometidas a unos mecanismos de control bastante ligeros y, cabe añadir, atenuados en su aplicación práctica. Así, antes de que el Gobierno manifieste formalmente su conformidad, se establece la intervención de un órgano de carácter consultivo. Por su parte, la fiscalización del Tribunal de Cuentas presenta aspectos problemáticos, ya que, una vez que se ha producido la enajenación, la empresa en cuestión deja de pertenecer al sector público y por lo mismo podría válidamente argumentarse que queda excluida del control del citado Tribunal (García Crespo, 2000: 34-37). En todo caso, el Tribunal de Cuentas conoce de estas operaciones en un momento temporal muy distante al de su conclusión, es decir, cuando sus efectos son prácticamente irreversibles.

En este contexto, no parece muy razonable que el Acuerdo del Consejo de Ministros haya configurado el control interno como una auditoría *ex post* y con un marcado carácter estático. Esto último, porque la IGAE sólo puede controlar la respectiva operación dentro del breve plazo que antes hemos indicado (tres meses desde la conclusión del acuerdo), pero le está vedado realizar un seguimiento *a posteriori* del mismo.

Por todo lo anterior, es posible formular los siguientes modelos alternativos (Lazo Vitoria, 2008: 258-263).

- **Control preventivo**

Una primera opción podría consistir en atribuir un carácter preventivo a la intervención que la IGAE realiza en esta materia. Apoya esta alternativa una razón de pura lógica, puesto que no tiene mucho sentido que, por una parte, un número considerable de actuaciones administrativas se sometan a un exhaustivo control previo y, en cambio, una operación de altísima complejidad y repercusiones financieras para el sector público sea fiscalizada una vez que ya se encuentra concluida y cuyos resultados, como ya se ha expuesto, permanecen al margen de todo conocimiento público.

Pero no sólo se trata de proponer una alternativa más coherente con el sistema general de control. Lo cierto es que la necesidad de cambiar el estado actual de cosas deriva de su propio funcionamiento práctico. Así, la lectura de las recomendaciones realizadas por la CCP y especialmente por el Tribunal de Cuentas (2006b: 85-101) pone en evidencia importantes vulneraciones al ordenamiento jurídico, malas prácticas, conflictos de intereses, etc. Ello sugiere prestar más atención a este ámbito mediante, entre otros aspectos, el establecimiento de un modelo más estricto de control.

Es probable que la propuesta anterior sea considerada un retroceso más que un avance por aquéllos que abogan por eliminar todo tipo de fiscalización previa en aras de una mayor celeridad en la toma de decisiones. Pero, en realidad, no se trata de burocratizar más la gestión, sino sólo de introducir un mecanismo acorde con la importancia de la actuación prevista.

El problema que sí podría plantear la alternativa que se propone es el de la capacidad de la IGAE para asumir la carga de trabajo que el citado cambio de modelo implica. No debe olvidarse que, en la actualidad, el centro de control interno no cuenta con suficientes recursos humanos para cubrir todas sus funciones y, por lo mismo, año tras año externaliza (contratación de empresas privadas) los trabajos de auditoría, para darles cumplimiento.

- **Control a posteriori**

Otra alternativa es atribuir a la IGAE el control *ex post* del cumplimiento de las obligaciones derivadas de las privatizaciones. Recuérdense que la mayor parte de estas operaciones –salvo las llevadas a cabo mediante subasta u oferta pública de valores– han dado lugar a la asunción de compromisos específicos por parte de compradores y vendedores, distintos de la transmisión de las acciones y el pago del respectivo precio. El caso es que ninguno de los órganos de control tiene atribuido el seguimiento de dichas obligaciones, con la excepción de la fiscalización, muy limitada, que pueda efectuar el Tribunal de Cuentas. En realidad, el único seguimiento que hasta la fecha se ha producido es el realizado por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI), pero incluso en este caso de un modo muy limitado: circunscrito a las obligaciones contraídas a partir de la

formalización de los contratos y sólo respecto de privatizaciones que contaban con planes industriales específicos.

El propio Tribunal de Cuentas (2006a: 101) ha insistido en la necesidad de reformar los sistemas de seguimiento, al señalar que “para el control de las obligaciones asumidas por los compradores deberían preverse medios de control y seguimiento, con la extensión y definición que sea precisa, para garantizar de forma efectiva el cumplimiento de las obligaciones contraídas”.

Estos antecedentes apoyan una eventual extensión del control que actualmente ejerce la IGAE, ampliándolo durante todo el período en que se encuentren vigentes las obligaciones derivadas de los planes industriales específicos u otros documentos contractuales. Dichas auditorías permitirían analizar, por un lado, la viabilidad real de los diversos planes industriales formulados por los potenciales compradores y, en función de ello, establecer unos criterios de valoración más objetivos para justificar las respectivas decisiones de venta. Por otro lado, dicha extensión permitiría un seguimiento periódico del grado de cumplimiento de las obligaciones y demás compromisos asumidos por todas las partes intervinientes, bajo un sistema más uniforme y transparente del que existe en la actualidad. Dicho sistema, en todo caso, debe ir complementado por una información adecuada y suficiente que permita conocer las actuaciones concretas sometidas a fiscalización y sus resultados.

Para terminar, cabe añadir que también sería conveniente modificar el marco regulador de las privatizaciones, con la finalidad de especificar con mayor rigor los requisitos y exigencias en esta materia. Es probable que ello redunde directamente en la efectividad de los mecanismos de control, puesto que, como ha señalado García Crespo (2000: 27), la falta de una ley general de privatizaciones similar a la existente en otros ordenamientos jurídicos tiene consecuencias directas en el ámbito del control, al no existir unos parámetros mínimamente explicitados para valorar las operaciones de privatización.

D) Auditorías de estabilidad presupuestaria

La consagración por el Derecho comunitario de un postulado económico como es el de la estabilidad presupuestaria ha significado una auténtica revolución en la forma de concebir el proceso de gasto público. Ahora no sólo se trata de mejorar la forma en que se emplean los recursos públicos, sino de limitar su cantidad en el marco de un horizonte plurianual. Desde esta perspectiva, la estabilidad presupuestaria se incorpora al ordenamiento jurídico como un parámetro más del control interno y externo del gasto público, pero, a diferencia de los demás (eficiencia, eficacia, economía), conlleva unas exigencias mucho más estrictas, puesto que establece un límite para la actuación financiera del Estado en su conjunto. Ello, sin embargo, no obsta para que todos ellos deban funcionar de un modo interrelacionado, dado que sólo un empleo eficiente de los recursos permite mantener el gasto en el nivel previamente definido.

Para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, el Estado español ha aprobado una legislación orientada específicamente a la regulación del procedimiento para la consecución de la estabilidad presupuestaria. Por un lado, la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001, de 12 de diciembre), destinada a asegurar el cumplimiento del objetivo de estabilidad en el sector público estatal y en las entidades locales y, por otra, la Ley Orgánica 5/2001, de 14 de diciembre, complementaria de la LEP, por la que se establecen mecanismos de cooperación efectiva entre el Estado y las comunidades autónomas en esta materia. Las citadas leyes, no obstante, no se han pronunciado acerca del papel que les corresponde desarrollar a los órganos de control interno y externo, y tampoco se ha aprovechado su reforma para avanzar en este punto.

Por lo que se refiere al control interno de ámbito estatal, ese vacío ha sido colmado por las disposiciones de la LGP de 2003. Dicho texto legal atribuye a la IGAE el control del objetivo de la estabilidad presupuestaria mediante el ejercicio del control financiero permanente y de un tipo específico de auditoría pública. Mediante el primero se comprueba que la actuación de los entes comprendidos en su ámbito de aplicación se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, “al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero” (art. 157 LGP). Pese a la importancia que se deriva de la declaración anterior, resulta llamativo que el legislador no haga ninguna especificación adicional, como sí realiza respecto de otros objetos del citado control.

En este contexto, cabe preguntarse por la forma en que se van a materializar las actuaciones de la IGAE. Ello es así porque el objetivo de estabilidad se fija de forma global para todo el sector público, pero no para cada entidad u órgano individualmente considerado, que es la perspectiva desde la que se ejerce el control financiero. Para dotar de sentido a esta función habría que entender que su finalidad es la elaboración de informes específicos o puntuales que prevengan o alerten de que la gestión en curso o inmediatamente desarrollada pudiera conducir a un riesgo de déficit.

Por otro lado, la auditoría pública específicamente creada por el legislador se aplica única y exclusivamente a aquellas entidades que incurran en pérdidas, las cuales, a su vez, “afecten al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria” (art. 18 LEP). Cuando existan tales pérdidas, el legislador ha previsto la obligación de elaborar un informe de gestión sobre las causas del desequilibrio y, en su caso, un plan de saneamiento a medio plazo. Dichas entidades deben someterse obligatoriamente a una auditoría anual a cargo de la IGAE, que persigue fiscalizar la adecuada ejecución del citado plan, así como proponer otras medidas para superar la situación de pérdida en la que se encuentran. Estas previsiones son especialmente relevantes para las sociedades mercantiles estatales, ya que éste es el único supuesto en el cual dichos sujetos se someten al control interno de la IGAE.

5.3 Una breve reflexión sobre la contratación de empresas privadas para realizar labores de auditoría

Como ya se ha expuesto, uno de los rasgos más destacados de la LGP de 2003 es la notable potenciación de las auditorías como la modalidad más destacada del control interno del gasto público. A nivel orgánico, dicha tendencia ya se había hecho sentir mucho antes, mediante la creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) en 1996. Con el paso del tiempo, la ONA ha pasado a convertirse en el verdadero centro neurálgico de dirección y programación del control interno del gasto público en España, a semejanza de la que parece haber sido su modelo de inspiración, la NAO británica, cuyo lema institucional es, por cierto, “Ayudando a la nación a gastar sabiamente”. En todo caso, lo que aquí importa dejar apuntado es que resulta muy llamativo que la LGP de 2003 omita toda referencia a su estatuto, organización y funciones. De hecho, la NAO ni siquiera aparece mencionada en el RD 2188/1995, hasta el momento, el único desarrollo reglamentario de la legislación presupuestaria en materia de control interno.

Por otro lado, resulta claro que las funciones de la IGAE se han incrementado significativamente en las últimas décadas, pero ello no ha supuesto un automático y proporcional incremento de personal técnico especializado en la realización de auditorías al sector público. Por este motivo, la IGAE recurre con frecuencia a la contratación de empresas privadas. A nivel legal, dicha posibilidad se contempló por primera vez en 1988, exigiéndose, sin embargo, unos requisitos mínimos: la necesidad de una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda en la que se especifique la insuficiencia de los servicios de la IGAE que justifiquen dicha colaboración. Sin embargo, hasta hace poco tiempo la contratación de tales empresas se ha venido realizando sin que se hubiese dictado la citada OM, desconociéndose, por tanto, las áreas concretas donde se produce la participación de las empresas privadas y las causas que la justifican. En todo caso, en uno de los escasos pronunciamientos judiciales sobre este punto, se ha estimado que dicha omisión sólo tiene un carácter de irregularidad no invalidante (STS de 15 de febrero de 1999).

En la actualidad, esta materia está regulada en las disposiciones adicionales segunda y tercera de la LGP, las cuales, junto con reiterar la fórmula anterior, añaden algunos requisitos adicionales. Así, la OM tiene carácter anual, aspecto que refuerza su carácter excepcional y obliga a justificar cada año la necesidad de nuevos contratos. En segundo lugar, se han establecido unos plazos máximos de duración de los contratos de auditoría: dos años prorrogables por otros dos y con un máximo de ocho. Y un tiempo de espera de dos años entre la finalización del plazo máximo antes indicado y el inicio de nuevos trabajos de auditoría con la misma empresa que recaigan sobre la misma entidad. Finalmente, se prohíbe encomendar trabajos de auditoría cuando en el año anterior a aquél en que dé inicio su trabajo hayan realizado trabajos para la IGAE. Por su parte, la disposición adicional tercera habilita a la IGAE para que, en el ejercicio de sus funciones de control, pueda acceder a los

papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público realizados por auditores privados.

Estas previsiones legislativas suponen un avance en la necesaria transparencia que debe presidir estas decisiones. Sin embargo, cabría plantearse la posibilidad de completar el marco establecido por el legislador al menos en los siguientes aspectos. Por un lado, la regulación de los deberes y obligaciones de las empresas privadas, tanto respecto del sujeto sometido a control como de la propia IGAE, y, por otro, la especificación de la responsabilidad de la IGAE en la realización de controles a través de auditores privados. Además, sería conveniente plasmar a nivel general lo que acertadamente dispone la Ley General de Subvenciones, en el sentido de que corresponde a la IGAE, y en ningún caso a las empresas privadas, la realización de actuaciones que supongan el ejercicio de potestades públicas.

6. Consideraciones finales

De todo lo anteriormente manifestado, cabe deducir un conjunto de consideraciones finales que se exponen a continuación. En la última parte se ha sintetizado las principales recomendaciones formuladas a lo largo de este trabajo.

- El control cumple un papel central en el ámbito de la actuación de la Administración pública. Pero es, ante todo, una técnica de garantía de la eficacia del Derecho en su función limitadora del poder.
- Bajo la denominación genérica de “controles administrativos internos” se engloba una variedad significativa de mecanismos cuya aplicación corresponde a la propia Administración pública. Dichas técnicas funcionan como un primer filtro para detectar irregularidades o inobservancias al orden establecido, ya que, por lo general, se complementan con otros instrumentos de control externo. O, lo que es igual, que el Derecho se encuentra asegurado mediante garantías subsiguientes que se activan en caso de que las primeras no resulten suficientes para la señalada finalidad.
- La aplicación de una visión sistémica al conjunto de controles permite deducir las exigencias de coordinación, complementariedad y de un razonable equilibrio entre todos ellos. Esta perspectiva pone de manifiesto también la necesidad de optimizar el sistema mediante el desarrollo homogéneo de sus diversos elementos, puesto que la desatención o, en su caso, el hiperdesarrollo de alguno de ellos repercute negativamente en su funcionamiento global. El reconocimiento de las potencialidades y limitaciones propias de cada instrumento resulta ser una tarea imprescindible para situar a cada uno en el lugar que le corresponde ocupar.
- La definición constitucional del Estado español como un Estado social y democrático de Derecho y la consagración, sin parangón en el Derecho comparado, de un principio de justicia en el gasto público han impuesto una necesaria renovación de las formas y los modos de organización del poder público y, singularmente, de la Administración pública. A este respecto, la adecuación de las técnicas de control sobre el manejo de los recursos públicos era una tarea indispensable, ya que, en definitiva, la efectividad de los derechos que reclaman los ciudadanos depende, en gran medida, de una correcta gestión de dichos recursos.

La citada adecuación se ha realizado mediante la incorporación al ordenamiento jurídico español de nuevas modalidades de control cuya finalidad es dar cumplimiento

precisamente al mandato constitucional de mayor racionalidad en el gasto público. De este modo, las directrices de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto y eficacia en la actuación administrativa han comenzado a tener su reflejo en las leyes presupuestarias y en la legislación administrativa general y sectorial.

El análisis conceptual de los citados parámetros ha permitido concluir que sus exigencias no pueden ser interpretadas de forma absoluta. La satisfacción plena del interés general no siempre es posible, porque los recursos con que cuenta la Administración son necesariamente limitados. Ello permite afirmar que la eficacia, la eficiencia y la economía son verdaderos mandatos de optimización, que se caracterizan porque ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, pero dentro de las inevitables limitaciones jurídicas y económicas existentes.

Por último, la Administración pública ha centrado su atención tradicionalmente en la eficacia y no en la eficiencia. Esta falta de consideración de los medios reales con los que cuenta cada organización ha conducido, en ocasiones, a la paralización de las actuaciones proyectadas, es decir, a que no se alcancen los objetivos previstos o, lo que es igual, a una actuación ineficaz. Lo anterior refuerza las exigencias de control de las decisiones financieras de la Administración pública y en particular de los estudios que demuestren con mediana certidumbre su viabilidad.

- El análisis de la evolución del control interno del gasto público ha permitido observar una progresiva restricción del control de legalidad y una paralela expansión del control financiero y de la auditoría pública. Se ha establecido que el principio de legalidad no puede ser sacrificado por exigencias de una mayor celeridad en la acción administrativa y tampoco pueden aceptarse las críticas reduccionistas que ven en el control preventivo una mera revisión de los aspectos formales, con nula o escasa trascendencia para la gestión cotidiana de la Administración.
- El análisis particular del régimen jurídico del control preventivo de legalidad ha puesto de manifiesto la falta de integración en el respectivo procedimiento administrativo decisorio de los actos de trámite en los que aquél se expresa.

Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, cabe concluir que se trata de un informe preceptivo, pero no vinculante, dotado, sin embargo, de un procedimiento singular para resolver la falta de acuerdo entre los órganos gestores y de control. Menos cierta es su calificación como informe determinante, sólo sustentada por una escasa jurisprudencia. Se ha sugerido la posibilidad de que este punto sea resuelto expresamente por el ordenamiento jurídico, tal y como sucede con otros informes de la misma clase.

- Por lo que se refiere al control financiero y a la auditoría pública, se ha examinado en un tono crítico el tratamiento diferenciado que les ha otorgado el legislador, como si

se tratase de dos funciones dotadas de una singularidad propia. El estudio de ambas figuras ha evidenciado, por el contrario, su notable cercanía: el control financiero se ejerce fundamentalmente mediante la aplicación de técnicas de auditoría y sus respectivos ámbitos de actuación son prácticamente coincidentes.

Por otro lado, se ha puesto de manifiesto que el legislador ha atribuido al control financiero (en sentido amplio) unos objetivos muy variados, los cuales se alcanzan aplicando los diversos tipos de auditoría que la propia Ley General Presupuestaria se encarga de especificar. Algunos de ellos ya se encontraban consagrados en el ordenamiento jurídico español, por lo que se ha procedido simplemente a introducir algunas mejoras en su configuración y a sistematizarlos de un modo más correcto (auditorías de cumplimiento o de legalidad, de gestión y procedimientos administrativos, de contratos programas y convenios, etc.); otros, por el contrario, son de nuevo cuño (de forma muy destacada la de equilibrio presupuestario). Lo anterior pone de manifiesto el decidido impulso que se ha otorgado a los controles *a posteriori* y al papel preponderante que se le atribuye a la IGAE.

- La exposición del modelo del gasto público establecido por la LGP de 2003 ha puesto de manifiesto que, en líneas generales, mantiene las pautas de la legislación anterior. Los cambios más significativos se sitúan en la declaración expresa de que son los titulares de los entes y órganos administrativos los responsables de la consecución de los objetivos perseguidos. Pero el estudio ha puesto de manifiesto que, en realidad, dicha responsabilidad no es de carácter personal, sino que despliega sus efectos en las asignaciones presupuestarias futuras de los respectivos centros gestores. Al hilo de lo anterior, se ha mencionado el caso de la Ley de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, la cual ha introducido algunas modificaciones al modelo general de gestión y control por objetivos definidos por la LGP para todo el sector público estatal. La exigencia de que los objetivos, los medios y los mecanismos de control para su seguimiento se encuentren consignados en el así llamado “contrato de gestión”, instrumento sin el cual no es posible poner en funcionamiento las citadas agencias, permite prever una mayor observancia de estos extremos.
- La estabilidad presupuestaria es un nuevo parámetro de control interno que se ha introducido hace escasos años en el ordenamiento jurídico español. Se ha comprobado que, a diferencia de la eficacia, la economía y la eficiencia, aquélla presenta una configuración más estricta, puesto que constituye un límite cuantitativo para el gasto público en su conjunto. Ello no obsta a que entre todos ellos deba existir una relación muy estrecha, porque sólo un buen manejo de los recursos públicos permite que el gasto se mantenga en el nivel previamente definido.

Se ha comprobado que el control interno del objetivo de la estabilidad presupuestaria se ejerce de forma continua mediante el control financiero y a través de la auditoría pública de entidades sometidas a un plan de saneamiento. Los resultados de dichas fis-

calizaciones, junto con la información que proporcionan las Cuentas de las Administraciones Públicas (de avance, provisionales y definitivas), elaboradas según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad (SEC 95), permite al Gobierno adoptar las medidas encaminadas a reestablecer las eventuales situaciones de desequilibrio, así como dar cumplimiento a la obligación de informar periódicamente a la Comisión Europea, según prescribe el Protocolo sobre el procedimiento de déficit excesivo. En todo caso, también se ha puesto de manifiesto que el control interno cumple una función muy limitada, puesto que se ejerce desde una perspectiva singular (la de la gestión de un órgano en concreto) y no puede tener en cuenta, por tanto, la marcha global de las cuentas. Sin perjuicio de ello, puede resultar de utilidad como un sistema de alarma precoz.

- El análisis del sistema de controles sobre las privatizaciones obliga a formular un juicio global negativo. La ausencia de una ley general en esta materia y el hecho de que las reglas básicas de las privatizaciones se contengan en un simple Acuerdo del Consejo de Ministros, no sometido –por cierto– a medida de publicidad alguna, dificulta significativamente el ejercicio de cualquier tipo de control. Ello es así, entre otras cosas, porque los parámetros de referencia y las subsiguientes medidas no aparecen especificados o lo están de un modo muy difuso.

Por lo que respecta específicamente al control interno de la IGAE, ha sido objeto de crítica su configuración como auditoría *ex post* de carácter estático, ya que la citada institución no está habilitada para realizar un seguimiento de las operaciones de privatización, siendo precisamente este aspecto el que más debilidades ha mostrado en la práctica, según demuestran los informes elaborados a este respecto por el Tribunal de Cuentas.

- Se ha observado que la IGAE recurre con frecuencia a empresas privadas para cumplir con su programa anual de fiscalizaciones. Una práctica que, pese a estar muy extendida también en el ámbito del control interno de las entidades locales, las intervenciones autonómicas y por algunos órganos de control externo, no había recibido atención por parte del legislador. En la actualidad, la LGP de 2003 condiciona la citada contratación a la previa declaración de la insuficiencia de los medios de la IGAE y la especificación de las áreas concretas en las que ella se produce. El análisis de las órdenes ministeriales que han aplicado la disposición anterior ha demostrado, sin embargo, que cada año se recurre a la misma fórmula ritual para justificar dicha contratación, convirtiendo en ordinario un recurso que debería ser excepcional.
- La exposición del régimen general del control interno del gasto público ha permitido observar una deficiencia general del sistema relativa a la falta de publicidad de sus resultados. Se ha concluido que el hermetismo informativo perjudica la efectividad del control y que la misma no encuentra amparo en ninguna disposición legal. Se ha argumentado que una cosa es que los destinatarios naturales de dichos informes sean los

órganos administrativos sometidos a fiscalización y, en último término, el propio Consejo de Ministros, y otra muy distinta es que su contenido quede excluido de todo conocimiento público. Las consideraciones anteriores han permitido concluir que la transparencia en la programación, ejecución y el control de los recursos públicos, que tan significativamente proclama la LGP como uno de sus principios informadores, queda en este ámbito muy desvirtuada.

7. Síntesis de las recomendaciones

- La eliminación del control *ex ante* de legalidad sólo debería producirse cuando las fiscalizaciones a posteriori hayan demostrado ser un instrumento mínimamente idóneo para garantizar su observancia. Incluso, en determinadas áreas (contratación y urbanismo), se ha argumentado a favor de un control preventivo aún más intenso.
- La integración del control interno en el procedimiento administrativo permitiría poner término a la desconexión entre ambos ámbitos y garantizaría su conocimiento por los interesados.
- Es conveniente reforzar la coordinación y comunicación entre el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado, especialmente en lo que respecta al ejercicio del control financiero.
- Se ha sugerido unificar el control financiero y la auditoría pública.
- La correcta definición de los objetivos e indicadores de gestión, así como el establecimiento de un sistema de autocontrol por parte de los órganos administrativos, conforman un conjunto de requisitos imprescindibles para que el control y el seguimiento de los programas presupuestarios ejercido por la IGAE pueda resultar útil.
- Es preciso asociar algunas medidas específicas (positivas y/o negativas) a la responsabilidad de los titulares de los órganos gestores, según el grado de consecución de los objetivos previamente establecidos.
- El control del objetivo de la estabilidad presupuestaria por parte de la IGAE se debería traducir en la posibilidad de elaborar informes específicos que prevengan o alerten de que la gestión que se está desarrollando pudiera tener riesgos desde la óptica de la estabilidad.
- Para dotar de mayor efectividad a las auditorías de privatizaciones, se ha sugerido la posibilidad de transformarlas en un control *ex ante* de las operaciones de privatización o, alternativamente, atribuir a la IGAE la comprobación del grado de cumplimiento de los compromisos asumidos por las partes en los procedimientos de privatización.

- Se ha recomendado perfeccionar el régimen jurídico aplicable a la contratación de empresas privadas de auditorías, reglamentando expresamente la responsabilidad de la IGAE y los deberes de la respectiva empresa privada.
- Se ha sugerido la necesidad de otorgar algún tipo de publicidad a los informes de control interno elaborados por la IGAE.

Bibliografía

- Albi, E. *et al.* (2000), *Economía Pública I. Fundamentos, presupuestos y gasto. Aspectos macroeconómicos*. Barcelona, Ariel.
- Atienza, M. y Ruiz Manero, J. (1991), Sobre principios y reglas. *DOXA* nº 10, págs. 101 a 120.
- Barco Fernández-Molina, J. del (1996), El control de eficacia: significado y contenido del control financiero de programas. *PGP* nº 18, pág. 173 a 187.
- Barea Tejeiro, J. (1989), Prólogo al libro de Revenga Sánchez, J. *Presupuestos Generales del Estado y aspectos básicos del presupuesto General de las CEE*. Barcelona, Ariel.
- Barea Tejeiro, J. y Gómez Ciria, A. (1994), *El problema de eficiencia del sector público en España. Especial consideración de la sanidad*. Madrid, IEE.
- Blasco Lang, J.J. (2002), La Oficina Nacional de Auditoría. *Revista Cuenta con IGAE* nº 5, págs. 69 a 80.
- Blasco Lang, J.J. (2004), El control financiero y la auditoría pública en la nueva ley General Presupuestaria. *RECE* nº 18, págs. 169 a 188.
- Díaz Zurro, A. (2000), El control externo visto desde el control interno. *RECE* nº 12, págs. 89 a 112.
- Díaz Zurro, A. (2001), La Auditoría Pública. *PGP* nº 25, págs. 67 a 73.
- Fernández Farreres, G. (2003), El control jurídico de la decisión privatizadora. En: AA VV: *El control jurídico de las privatizaciones de empresas*. Madrid, Cuadernos Civitas, págs. 129 a 194.
- García Crespo, M. (1999), El control de la gestión pública por el Tribunal de Cuentas. *RECE* nº 3, págs. 91 a 110.
- García Crespo, M. (2000), Reflexiones sobre la privatización y su control. *RECE* nº 4, págs. 9 a 38.
- Garrido Falla, F. (1981), Efectos institucionalizadores de la Intervención General del Estado. En: *El Control del Sector Público*. Madrid, IEF, págs. 17 y ss
- Lazo Vitoria, X. (2001), La reforma del control externo en el Derecho Italiano: nuevas funciones de la Corte dei Conti. *RJ de Castilla-La Mancha* nº 31 de págs. 183 a 207.
- Lazo Vitoria, X. (2008), *El control interno del gasto público estatal. Un estudio desde el Derecho Administrativo*. Madrid, Tecnos.

Leguina Villa, J. (1978), Gasto público e incumplimiento de contratos de obras educativas. Madrid, Universidad Complutense.

Mayne, J. (2000), El control y la exigencia de responsabilidades por resultados: clave para la eficacia del seguimiento de resultados y la rendición de cuentas. En: AA VV: Seguimiento de los resultados de la gestión en el sector público. Perspectivas desde la experiencia internacional. Madrid, IEF, pág. 211 y ss.

Nieto, A. (1975), La vocación del Derecho Administrativo de nuestro tiempo. *RAP* n° 76.

Nieto de Alba, U. (1999), Control del sector público: perspectivas de futuro. *RECE* n° 1, pág. 11 a 34.

Parada, R. (2004), Derecho Administrativo. Parte General. Madrid, Marcial Pons.

Pérez Pérez, J.A. (2005), Implicaciones de la transparencia en el ámbito de la contabilidad pública y del control interno. *PGP* n° 38, pág. 113 a 122.

Sánchez Revenga, J. (2005), El presupuesto por programas. *Economistas* n° 105, pág. 29 a 37.

Santamaría Pastor, J.A. (1993), El control de legalidad financiera: crisis y nuevas vías de actuación. En: X Jornadas de control interno en el sector público. Madrid, Ministerio de Hacienda, págs. 51 a 55.

Tribunal de Cuentas (2006a), Informe de fiscalización de la gestión de los recursos obtenidos y aplicados por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI), con especial referencia a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2005 y Resolución de 29 de noviembre de 2005 de la Comisión Mixta del Parlamento para las relaciones con el Tribunal de Cuentas (BOE de 16 de febrero de 2006).

Tribunal de Cuentas (2006b), Informe de fiscalización global de las operaciones de privatización de Empresas Estatales y otras operaciones significativas de venta de acciones de estas entidades realizadas en el período 1996-2002, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de junio de 2005 y Resolución de 29 de noviembre de 2005 de la Comisión Mixta del Parlamento para las relaciones con el Tribunal de Cuentas (BOE de 16 de febrero de 2006).

Velarde Fuertes, J. (2002), Utilidad del control interno para el control externo: propuestas para una mayor eficacia. *Revista Cuenta con IGAE* n° 5, págs. 46 a 62.

Viñuela, J. (1993), El control y seguimiento de objetivos y su interacción con la asignación de recursos. Balance de una experiencia. En: X Jornadas de control interno en el sector público. Madrid, Ministerio de Hacienda, págs. 79 a 86.

Documentos de trabajo publicados

- 1/2003. **Servicios de atención a la infancia en España: estimación de la oferta actual y de las necesidades ante el horizonte 2010.** María José González López.
- 2/2003. **La formación profesional en España. Principales problemas y alternativas de progreso.** Francisco de Asís de Blas Aritio y Antonio Rueda Serón.
- 3/2003. **La Responsabilidad Social Corporativa y políticas públicas.** Alberto Lafuente Félez, Víctor Viñuales Edo, Ramón Pueyo Viñuales y Jesús Llaría Aparicio.
- 4/2003. **V Conferencia Ministerial de la OMC y los países en desarrollo.** Gonzalo Fanjul Suárez.
- 5/2003. **Nuevas orientaciones de política científica y tecnológica.** Alberto Lafuente Félez.
- 6/2003. **Repensando los servicios públicos en España.** Alberto Infante Campos.
- 7/2003. **La televisión pública en la era digital.** Alejandro Perales Albert.
- 8/2003. **El Consejo Audiovisual en España.** Ángel García Castillejo.
- 9/2003. **Una propuesta alternativa para la Coordinación del Sistema Nacional de Salud español.** Javier Rey del Castillo.
- 10/2003. **Regulación para la competencia en el sector eléctrico español.** Luis Atienza Serna y Javier de Quinto Romero.
- 11/2003. **El fracaso escolar en España.** Álvaro Marchesi Ullastres.
- 12/2003. **Estructura del sistema de Seguridad Social. Convergencia entre regímenes.** José Luis Tortuero Plaza y José Antonio Panizo Robles.
- 13/2003. **The Spanish Child Gap: Rationales, Diagnoses, and Proposals for Public Intervention.** Fabrizio Bernardi.
- 13*/2003. **El déficit de natalidad en España: análisis y propuestas para la intervención pública.** Fabrizio Bernardi.
- 14/2003. **Nuevas fórmulas de gestión en las organizaciones sanitarias.** José Jesús Martín Martín.
- 15/2003. **Una propuesta de servicios comunitarios de atención a personas mayores.** Sebastián Sarasa Urdiola.
- 16/2003. **El Ministerio Fiscal. Consideraciones para su reforma.** Olga Fuentes Soriano.
- 17/2003. **Propuestas para una regulación del trabajo autónomo.** Jesús Cruz Villalón.
- 18/2003. **El Consejo General del Poder Judicial. Evaluación y propuestas.** Luis López Guerra.
- 19/2003. **Una propuesta de reforma de las prestaciones por desempleo.** Juan López Gandía.
- 20/2003. **La Transparencia Presupuestaria. Problemas y Soluciones.** Maurici Lucena Betriu.
- 21/2003. **Análisis y evaluación del gasto social en España.** Jorge Calero Martínez y Mercè Costa Cuberta.
- 22/2003. **La pérdida de talentos científicos en España.** Vicente E. Larraga Rodríguez de Vera.
- 23/2003. **La industria española y el Protocolo de Kioto.** Antonio J. Fernández Segura.
- 24/2003. **La modernización de los Presupuestos Generales del Estado.** Enrique Martínez Robles, Federico Montero Hita y Juan José Puerta Pascual.
- 25/2003. **Movilidad y transporte. Opciones políticas para la ciudad.** Carme Miralles-Guasch y Àngel Cebollada i Frontera.
- 26/2003. **La salud laboral en España: propuestas para avanzar.** Fernando G. Benavides.
- 27/2003. **El papel del científico en la sociedad moderna.** Pere Puigdomènech Rosell.
- 28/2003. **Tribunal Constitucional y Poder Judicial.** Pablo Pérez Tremps.
- 29/2003. **La Audiencia Nacional: una visión crítica.** José María Asencio Mellado.
- 30/2003. **El control político de las misiones militares en el exterior.** Javier García Fernández.
- 31/2003. **La sanidad en el nuevo modelo de financiación autonómica.** Jesús Ruiz-Huerta Carbonell y Octavio Granado Martínez.
- 32/2003. **De una escuela de mínimos a una de óptimos: la exigencia de esfuerzo igual en la Enseñanza Básica.** Julio Carabaña Morales.
- 33/2003. **La difícil integración de los jóvenes en la edad adulta.** Pau Baizán Muñoz.

- 34/2003. **Políticas de lucha contra la pobreza y la exclusión social en España: una valoración con EspaSim.** Magda Mercader Prats.
- 35/2003. **El sector del automóvil en la España de 2010.** José Antonio Bueno Oliveros.
- 36/2003. **Publicidad e infancia.** Purificación Llaquet, M^a Adela Moyano, María Guerrero, Cecilia de la Cueva, Ignacio de Diego.
- 37/2003. **Mujer y trabajo.** Carmen Sáez Lara.
- 38/2003. **La inmigración extracomunitaria en la agricultura española.** Emma Martín Díaz.
- 39/2003. **Telecomunicaciones I: Situación del Sector y Propuestas para un modelo estable.** José Roberto Ramírez Garrido y Juan Vega Esquerrá.
- 40/2003. **Telecomunicaciones II: Análisis económico del sector.** José Roberto Ramírez Garrido y Álvaro Escribano Sáez.
- 41/2003. **Telecomunicaciones III: Regulación e Impulso desde las Administraciones Públicas.** José Roberto Ramírez Garrido y Juan Vega Esquerrá.
- 42/2004. **La Renta Básica. Para una reforma del sistema fiscal y de protección social.** Luis Sanzo González y Rafael Pinilla Pallejà.
- 43/2004. **Nuevas formas de gestión. Las fundaciones sanitarias en Galicia.** Marciano Sánchez Bayle y Manuel Martín García.
- 44/2004. **Protección social de la dependencia en España.** Gregorio Rodríguez Cabrero.
- 45/2004. **Inmigración y políticas de integración social.** Miguel Pajares Alonso.
- 46/2004. **TV educativo-cultural en España. Bases para un cambio de modelo.** José Manuel Pérez Tornero.
- 47/2004. **Presente y futuro del sistema público de pensiones: Análisis y propuestas.** José Antonio Griñán Martínez.
- 48/2004. **Contratación temporal y costes de despido en España: lecciones para el futuro desde la perspectiva del pasado.** Juan J. Dolado y Juan F. Jimeno.
- 49/2004. **Propuestas de investigación y desarrollo tecnológico en energías renovables.** Emilio Menéndez Pérez.
- 50/2004. **Propuestas de racionalización y financiación del gasto público en medicamentos.** Jaume Puig-Junoy y Josep Llop Talaverón.
- 51/2004. **Los derechos en la globalización y el derecho a la ciudad.** Jordi Borja.
- 52/2004. **Una propuesta para un comité de Bioética de España.** Marco-Antonio Broggi Trias.
- 53/2004. **Eficacia del gasto en algunas políticas activas en el mercado laboral español.** César Alonso-Borrego, Alfonso Arellano, Juan J. Dolado y Juan F. Jimeno.
- 54/2004. **Sistema de defensa de la competencia.** Luis Berenguer Fuster.
- 55/2004. **Regulación y competencia en el sector del gas natural en España. Balance y propuestas de reforma.** Luis Atienza Serna y Javier de Quinto Romero.
- 56/2004. **Propuesta de reforma del sistema de control de concentraciones de empresas.** José M^a Jiménez Laiglesia.
- 57/2004. **Análisis y alternativas para el sector farmacéutico español a partir de la experiencia de los EE UU.** Rosa Rodríguez-Monguió y Enrique C. Seoane Vázquez.
- 58/2004. **El recurso de amparo constitucional: una propuesta de reforma.** Germán Fernández Farreres.
- 59/2004. **Políticas de apoyo a la innovación empresarial.** Xavier Torres.
- 60/2004. **La televisión local entre el limbo regulatorio y la esperanza digital.** Emili Prado.
- 61/2004. **La universidad española: soltando amarras.** Andreu Mas-Colell.
- 62/2005. **Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas.** Ángel de la Fuente.
- 63/2005. **El libro y la industria editorial.** Gloria Gómez-Escalonilla.
- 64/2005. **El gobierno de los grupos de sociedades.** José Miguel Embid Irujo, Vicente Salas Fumás.
- 65(I)/2005. **La gestión de la demanda de electricidad Vol. I.** José Ignacio Pérez Arriaga, Luis Jesús Sánchez de Tembleque, Mercedes Pardo.
- 65(II)/2005. **La gestión de la demanda de electricidad Vol. II (Anexos).** José Ignacio Pérez Arriaga, Luis Jesús Sánchez de Tembleque, Mercedes Pardo.

- 66/2005. **Responsabilidad patrimonial por daño ambiental: propuestas de reforma legal.** Ángel Manuel Moreno Molina.
- 67/2005. **La regeneración de barrios desfavorecidos.** María Bruquetas Callejo, Fco. Javier Moreno Fuentes, Andrés Walliser Martínez.
- 68/2005. **El aborto en la legislación española: una reforma necesaria.** Patricia Laurenzo Copello.
- 69/2005. **El problema de los incendios forestales en España.** Fernando Estirado Gómez, Pedro Molina Vicente.
- 70/2005. **Estatuto de laicidad y Acuerdos con la Santa Sede: dos cuestiones a debate.** José M.^a Contreras Mazarío, Óscar Celador Angón.
- 71/2005. **Posibilidades de regulación de la eutanasia solicitada.** Carmen Tomás-Valiente Lanuza.
- 72/2005. **Tiempo de trabajo y flexibilidad laboral.** Gregorio Tudela Cambrero, Yolanda Valdeolivas García.
- 73/2005. **Capital social y gobierno democrático.** Francisco Herreros Vázquez.
- 74/2005. **Situación actual y perspectivas de desarrollo del mundo rural en España.** Carlos Tió Saralegui.
- 75/2005. **Reformas para revitalizar el Parlamento español.** Enrique Guerrero Salom.
- 76/2005. **Rivalidad y competencia en los mercados de energía en España.** Miguel A. Lasheras.
- 77/2005. **Los partidos políticos como instrumentos de democracia.** Henar Criado Olmos.
- 78/2005. **Hacia una deslocalización textil responsable.** Isabel Kreisler.
- 79/2005. **Conciliar las responsabilidades familiares y laborales: políticas y prácticas sociales.** Juan Antonio Fernández Cordón y Constanza Tobío Soler.
- 80/2005. **La inmigración en España: características y efectos sobre la situación laboral de los trabajadores nativos.** Raquel Carrasco y Carolina Ortega.
- 81/2005. **Productividad y nuevas formas de organización del trabajo en la sociedad de la información.** Rocío Sánchez Mangas.
- 82/2006. **La propiedad intelectual en el entorno digital.** Celeste Gay Fuentes.
- 83/2006. **Desigualdad tras la educación obligatoria: nuevas evidencias.** Jorge Calero.
- 84/2006. **I+D+i: selección de experiencias con (relativo) éxito.** José Antonio Bueno Oliveros.
- 85/2006. **La incapacidad laboral en su contexto médico: problemas clínicos y de gestión.** Juan Gervas, Ángel Ruiz Téllez y Mercedes Pérez Fernández.
- 86/2006. **La universalización de la atención sanitaria. Sistema Nacional de Salud y Seguridad Social.** Francisco Sevilla.
- 87/2006. **El sistema de servicios sociales español y las necesidades derivadas de la atención a la dependencia.** Pilar Rodríguez Rodríguez.
- 88/2006. **La desalinización de agua de mar mediante el empleo de energías renovables.** Carlos de la Cruz.
- 89/2006. **Bases constitucionales de una posible política sanitaria en el Estado autonómico.** Juan José Solozábal Echavarría.
- 90/2006. **Desigualdades territoriales en el Sistema Nacional de Salud (SNS) de España.** Beatriz González López-Valcárcel y Patricia Barber Pérez.
- 91/2006. **Agencia de Evaluación: innovación social basada en la evidencia.** Rafael Pinilla Pallejà.
- 92/2006. **La Situación de la industria cinematográfica española.** José María Álvarez Monzoncillo y Javier López Villanueva.
- 93/2006. **Intervención médica y buena muerte.** Marc-Antoni Broggi Trias, Clara Llubí Maristany y Jordi Trelis Navarro.
- 94/2006. **Las prestaciones sociales y la renta familiar.** María Teresa Quílez Félez y José Luis Achurra Aparicio.
- 95/2006. **Plan integral de apoyo a la música y a la industria discográfica.** Juan C. Calvi.
- 96/2006. **Justicia de las víctimas y reconciliación en el País Vasco.** Manuel Reyes Mate.
- 97/2006. **Cuánto saben los ciudadanos de política.** Marta Fraile.
- 98/2006. **Profesión médica en la encrucijada: hacia un nuevo modelo de gobierno corporativo y de contrato social.** Albert J. Jovell y María D. Navarro.
- 99/2006. **El papel de la financiación público-privada de los servicios sanitarios.** A. Prieto Orzanco, A. Arbelo López de Letona y E. Mengual García.

- 100/2006. **La financiación sanitaria autonómica: un problema sin resolver.** Pedro Rey Biel y Javier Rey del Castillo.
- 101/2006. **Responsabilidad social empresarial en España.** Anuario 2006.
- 102/2006. **Problemas emergentes en salud laboral: retos y oportunidades.** Fernando G. Benavides y Jordi Delclòs Clanchet.
- 103/2006. **Sobre el modelo policial español y sus posibles reformas.** Javier Barcelona Llop.
- 104/2006. **Infraestructuras: más iniciativa privada y mejor sector público.** Ginés de Rus Mendoza.
- 105/2007. **El teatro en España: decadencia y criterios para su renovación.** Joaquín Vida Arredondo.
- 106/2007. **Las alternativas al petróleo como combustible para vehículos automóviles.** José Antonio Bueno Oliveros.
- 107/2007. **Movilidad del factor trabajo en la Unión Europea y coordinación de los sistemas de pensiones.** Jesús Ferreiro Aparicio y Felipe Serrano Pérez.
- 108/2007. **La reforma de la casación penal.** Jacobo López Barja de Quiroga.
- 109/2007. **El gobierno electrónico: servicios públicos y participación ciudadana.** Fernando Tricas Lamana.
- 110/2007. **Sistemas alternativos a la resolución de conflictos (ADR): la mediación en las jurisprudencias civil y penal.** José-Pascual Ortuño Muñoz y Javier Hernández García.
- 111/2007. **El sector de la salud y la atención a la dependencia.** Antonio Jiménez Lara.
- 112/2007. **Las revistas culturales y su futuro digital.** M.^a Trinidad García Leiva.
- 113/2007. **Mercado de vivienda en alquiler en España: más vivienda social y más mercado profesional.** Alejandro Inurrieta Beruete.
- 114/2007. **La gestión de la demanda de energía en los sectores de la edificación y del transporte.** José Ignacio Pérez Arriaga, Xavier García Casals, María Mendiluce Villanueva, Pedro Miras Salamanca y Luis Jesús Sánchez de Tembleque.
- 115/2007. **Aseguramiento de los riesgos profesionales y responsabilidad empresarial.** Manuel Correa Carrasco.
- 116/2007. **La inversión del minoritario: el capital silencioso.** Juan Manuel Barreiro, José Ramón Martínez, Ángeles Pellón y José Luis de la Peña.
- 117/2007. **¿Se puede dinamizar el sector servicios? Un análisis del sector y posibles vías de reforma.** Carlos Maravall Rodríguez.
- 118/2007. **Políticas de creación de empresas y su evaluación.** Roberto Velasco Barroetabeña y María Saiz Santos.
- 119/2007. **La reforma del acceso a la carrera judicial en España: algunas propuestas.** Alejandro Saiz Arnaiz.
- 120/2007. **Renta y privación en España desde una perspectiva dinámica.** Rosa Martínez López.
- 121/2007. **La inversión pública en España: algunas líneas estratégicas.** Rafael Myro Sánchez.
- 122/2007. **La prensa ante el reto en línea. Entre las limitaciones del modelo tradicional y las incógnitas de su estrategia digital.** Xosé López y Xosé Pereira.
- 123/2007. **Genéricos: medidas para el aumento de su prescripción y uso en el Sistema Nacional de Salud.** Antonio Iñesta García.
- 124/2007. **Laicidad, manifestaciones religiosas e instituciones públicas.** José M.^a Contreras Mazarío y Óscar Celador Angón.
- 125/2007. **Las cajas de ahorros: retos de futuro.** Ángel Berges Lobera y Alfonso García Mora.
- 126/2007. **El Informe PISA y los retos de la educación en España.** Olga Salido Cortés.
- 127/2007. **Propuesta de organización corporativa de la profesión médica.** Juan F. Hernández Yáñez.
- 128/2008. **Urbanismo, arquitectura y tecnología en la ciudad digital.** José Carlos Arnal Losilla.
- 129/2008. **La televisión digital terrestre en España. Por un sistema televisivo de futuro acorde con una democracia de calidad.** Enrique Bustamante Ramírez.
- 130/2008. **La distribución y dispensación de medicamentos en España.** Ricard Meneu.
- 131/2008. **Nuevos mecanismos de fraude fiscal. Algunas propuestas para un modelo de investigación.** Juan Manuel Vera Priego.
- 132/2008. **Radio digital en España: incertidumbres tecnológicas y amenazas al pluralismo.** Rosa Franquet Calvet.
- 133/2008. **Dinámica emprendedora en España.** M.^a Jesús Alonso Nuez, Carmen Galve Górriz, Vicente Salas Fumás y J. Javier Sánchez Asín.

- 134(I)/2008. **Negociación colectiva, adaptabilidad empresarial y protección de los derechos de los trabajadores vol. I.** Joaquín García Murcia y María Antonia Castro Argüelles.
- 134(II)/2008. **Negociación colectiva, adaptabilidad empresarial y protección de los derechos de los trabajadores vol. II (Anexos).** Joaquín García Murcia y María Antonia Castro Argüelles.
- 135/2008. **El sindicalismo en España.** Andrew J. Richards.
- 136/2008. **La Genómica de plantas: una oportunidad para España.** Pere Arús y Pere Puigdomènech.
- 137/2008. **Planes y fondos de pensiones: propuestas de reforma.** José Luis Monereo Pérez y Juan Antonio Fernández Bernat.
- 138/2008. **Modelos de desarrollo de centros hospitalarios: tendencias y propuestas.** Óscar Moracho del Río.
- 139/2008. **La frontera de la innovación: la hora de la empresa industrial española.** Emilio Huertas Arribas y Carmen García Olaverri.
- 140/2008. **Propuestas para mejorar la calidad de vida en las ciudades.** María Cifuentes, Rafael Córdoba, Gloria Gómez (coord.), Carlos Hernández Pezzi, Marcos Montes, Raquel Rodríguez, Álvaro Sevilla.
- 141/2008. **La evolución de la productividad en España y el capital humano.** Rafael Doménech.
- 142/2008. **Los sindicatos en España frente a los retos de la globalización y del cambio tecnológico.** Holm-Detlev Köhler.
- 143/2009. **La creación del Sistema Nacional de Dependencia: origen, desarrollo e implicaciones económicas y sociales.** Elisa Díaz, Sara Ladra y Néboa Zozaya.
- 144/2009. **Biotechnología para una química verde, respetuosa con el medio ambiente.** José Luis García López.
- 145/2009. **Reinterpretando la rendición de cuentas o accountability: diez propuestas para la mejora de la calidad democrática y la eficacia de las políticas públicas en España.** Eduard Jiménez Hernández.
- 146/2009. **Análisis económico de los efectos de la inmigración en el sistema educativo español.** Javier Salinas Jiménez y Daniel Santín González.
- 147/2009. **Seguridad, transparencia y protección de datos: el futuro de un necesario e incierto equilibrio.** José Luis Piñar Mañas.
- 148/2009. **La protección de la discapacidad en el sistema de seguridad social: propuestas de mejora.** Luis Cayo Pérez Bueno y Miguel Ángel Cabra de Luna.
- 149/2009. **El sistema de relaciones sindicales en España: un balance general del marco jurídico y del funcionamiento de la práctica sindical en el sistema social.** Manuel Carlos Palomeque López
- 150/2009. **El papel del "Derecho" en la crisis. Algunos aspectos de la regulación financiera y de las grandes empresas en su relación con la Economía.** Andrés Recalde Castells.
- 151/2009. **Formación de los comunicadores en la era digital.** Manuel Santiago de Aguilar Gutierrez y Pedro Soler Rojas.
- 152/2009. **Rescates y reestructuración bancaria: el caso español.** Santiago Fernández de Lis , Daniel Manzano Romero, Emilio Ontiveros Baeza y Francisco José Valero López.
- 153/2009. **Cláusulas sociales, libre competencia y contratación pública.** Daniel Martínez Fons.
- 154/2009. **Los efectos de los conciertos sobre la eficiencia y la equidad del sistema educativo español.** María Jesús Mancebón Torrubia y Domingo Pérez Ximénez de Embún.
- 155/2009. **Políticas de vivienda en un contexto de exceso de oferta.** Julio Rodríguez López.