



Tesis Doctoral

LA GOBERNANZA MULTINIVEL DEL GASTO PÚBLICO EUROPEO

Antonio-Martín Porras Gómez

Departamento de Derecho Constitucional

Universidad de Sevilla

1 de Julio de 2013

Director: Prof. Dr. MANUEL MEDINA GUERRERO

SUMARIO

INTRODUCCIÓN	9
CAPITULO I EL MARCO INSTITUCIONAL DEL CONTROL EXTERNO	15
1. PODER POLÍTICO Y CONTROL.....	15
2. EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN LA GÉNESIS DEL CONSTITUCIONALISMO	18
3. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO	21
3.1. Control político y control del gasto público.....	21
3.2. Aproximación histórica.....	24
3.3. Los propósitos del control presupuestario.....	26
4. APROXIMACIÓN AL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO.....	31
4.1. La conceptualización de las EFS como órganos de relevancia constitucional.....	31
4.3. La Declaración de Lima de la INTOSAI	38
4.4. Inserción de las EFS en la arquitectura constitucional.....	39
CAPITULO II DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA	50
1. ANTECEDENTES	50
2. DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA.....	52
2.1. Gobernanza como movilización de las fuerzas políticas	55
2.2. Gobernanza como forma de políticas públicas	56
2.3. Gobernanza como conformación de las instituciones políticas	58
3. FUNDAMENTOS	60
3.1. El argumento de la eficacia: respuesta a la complejidad producida por los cambios sociales de la globalización y la postmodernidad.....	60
3.2. El argumento de la legitimidad: respuesta a la crisis de legitimidad de los sistemas políticos contemporáneos	64
4. LOS ACTORES DE GOBERNANZA	67
5. LA GESTIÓN DE LA GOBERNANZA	71
5.1. El papel del Estado.....	71
5.2. La “gestión de redes”	76
6. GOBERNANZA Y DEMOCRACIA AVANZADA.....	79
6.1. Interés público y actores privados.....	79

6.2. La “integridad competencial”	81
7.3. La rendición de cuentas.....	84
CAPITULO III LA GOBERNANZA MULTINIVEL	89
1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL	89
2. EL IMPACTO TRANSFORMADOR DE LA GOBERNANZA MULTINIVEL	94
2.1. Nueva dinámica de movilización política	95
2.2. Nueva dinámica de políticas públicas	97
2.3. Proceso de transformación institucional	97
CAPITULO IV EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO.....	101
1. INTRODUCCIÓN AL CONTROL PRESUPUESTARIO.....	101
2. LA PIRÁMIDE DE CONTROL.....	102
2.1. Control interno	102
2.2. Control externo	103
2.3. Control jurisdiccional.....	108
2.4. Control político	109
2.5. Control social.....	116
3. CARACTERIZACIÓN DE LA PIRÁMIDE DE CONTROL.....	118
4. LA PIRÁMIDE DE CONTROL EN LA GOBERNANZA MULTINIVEL	122
5. FUNCIONES Y OBJETO DEL CONTROL EXTERNO	124
5.1. El objeto de la actividad fiscalizadora	125
5.2. La función jurisdiccional	128
5.3. La función consultiva de los órganos de control.....	130
6. LA POSIBILIDAD DE INVOLUCRAR ACTORES PRIVADOS EN EL CONTROL PRESUPUESTARIO ..	131
CAPITULO V EL CONTROL DE GESTIÓN COMO MODELO DE GOBERNANZA	135
1. EL CONTROL DE GESTIÓN COMO CONTROL DEL INTERVENCIONISMO PÚBLICO	135
1.1. El control en el Estado social de Derecho.....	135
1.2. Economía, eficiencia y eficacia.....	140
1.3. Otros parámetros del control de gestión (equidad y medio ambiente).....	144
2. EL CONTROL DE GESTIÓN Y LA PIRÁMIDE DE CONTROL PRESUPUESTARIO.....	145
2.1. La gobernanza del control de gestión.....	145

2.2. Las EFS como actores de gobernanza.....	152
CAPITULO VI EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA	155
1. LOS PROBLEMAS DE ORGANIZACIÓN Y COORDINACION.....	155
Ventajas y desventajas de descentralizar las competencias de control externo.	157
1.2. La arquitectura del control presupuestario en escenarios descentralizados	162
2. LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA	166
2.1. La posición de supremacía del TCu en el Estado autonómico.....	170
2.2. La división competencial del subsistema de control externo en España.....	173
2.3. Concurrencia entre Estado Central y Comunidades Autónomas	174
2.4. El principio de coordinación como pauta de articulación de los sistemas de control	177
2.5. El principio de cooperación	184
2.6. Dimensión institucional de la coordinación y cooperación entre TCu y OCEX.....	188
2.7. La multiplicidad de criterios contables	190
3. LA SENTENCIA 31/2010, SOBRE EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE CATALUÑA. IMPLICACIONES PARA LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO	191
4. EL CONTROL INTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA	194
4.1. El subsistema de control interno de los fondos europeos en España	199
CAPITULO VII LA PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA EUROPEA.....	208
1. LA DIMENSIÓN CONSTITUCIONAL DEL PRESUPUESTO EUROPEO	208
2. LA PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA EUROPEA	209
2.1. El sistema de recursos propios	211
2.2. Análisis del carácter supranacional del sistema de recursos propios	217
CAPITULO VIII EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS	221
1. UN MODELO COMPLEJO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA.....	221
2. UN MODELO COMPLEJO DE CONTROL.....	223
3. EL CONTROL EXTERNO	225
3.1. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea.....	225
3.2. La posición central del control externo en el sistema de control del gasto público europeo	232
3.3. La actividad de auditoría realizada por el TCEu.....	234
3.4. La evaluación de riesgos. Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría.....	261

3.5. Aproximación al concepto de error financiero.....	262
3.6. La materialidad	264
3.7. La problemática del fraude.....	272
3.8. El control de sistemas	275
3.9. El concepto de “buena gestión financiera” en el sistema de control del gasto europeo.....	277
3.10. La cooperación entre EFS y TCEu.....	280
4. EL CONTROL INTERNO	291
4.1. El Servicio de Auditoría Interna	294
4.2. Las Estructuras de Auditoría Interna.....	296
4.3. El Comité de Seguimiento de las Auditorías	297
4.4. La consideración por el subsistema de control externo del subsistema de control interno	297
4.5. La posición de OLAF.....	302
4.6. Los actores implicados en la ejecución presupuestaria	303
4.6. La cooperación entre los subsistemas de control interno supranacional y nacional	311
5. ACTORES TRANSNACIONALES DE GOBERNANZA. LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA Y DE CONTROL.....	312
5.1. Actores transnacionales de gobernanza	312
5.2. Estándares de auditoría y de control en la Unión Europea	315
CAPITULO IX EL SUBSISTEMA DE CONTROL POLÍTICO DEL GASTO DE LA UNIÓN	317
1. LAS PECULIARIDADES DEL CONTROL POLITICO	317
1.1. El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria	319
1.2. La posición del Consejo.....	328
2. LA PROBLEMÁTICA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN.....	329
2.1. Importancia y limitaciones de las correcciones financieras	334
2.2. Soluciones a la problemática de la rendición de cuentas	337
2.3. Los avances aportados por el Reglamento Financiero 966/2012.....	350
3. LA PROBLEMÁTICA DE LA DIVERGENCIA DE INTERESES EN LA GESTIÓN COMPARTIDA. ANÁLISIS PARTICULAR DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN	353
3.1. El control de los fondos estructurales. Gobernanza multinivel y metagobernanza.....	359
3.2. Análisis de la problemática del control de los fondos sometidos a gestión compartida. Especial referencia a los fondos estructurales	363

3.3. La metagobernanza como forma de superar las limitaciones de la gobernanza financiera de los fondos estructurales. El Marco de Control Interno Integrado.....	365
CONCLUSIONES	382
BIBLIOGRAFÍA	402

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BEI	Banco Europeo de Inversiones
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC.AA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DG	Dirección General de la Comisión Europea
DT	Disposición Transitoria
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EURORAI	European Organization of Regional Audit Institutions
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FJ	Fundamento Jurídico
FSE	Fondo Social Europeo
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IFOP	Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LGP	Ley General Presupuestaria
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
NN.UU	Naciones Unidas

OCEX	Órganos de Control Externo Autonómicos
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
PESC	Política Exterior y de Seguridad Común
PO	Programa Operativo
RNB	Renta Nacional Bruta
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCu	Tribunal de Cuentas
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se inscribe en una línea de investigación que indaga en la dimensión jurídica y política del sistema de control del gasto público europeo. El punto de partida inicial viene dado por la observación de que el sistema de control del gasto público europeo es defectuoso (el TCEu nunca ha concedido una Declaración de Fiabilidad positiva a la Comisión al encontrar siempre importantes tasas de error financiero), y tiene que hacer frente a múltiples desafíos, operando a partir de un esquema de poder complejo caracterizado por elementos asimilables a lo que en la teoría política contemporánea se concibe como “gobernanza multinivel”. Estudiar las variables jurídico-institucionales de dicho sistema permite arrojar luz sobre un asunto teórico de rotunda actualidad como es la gobernanza, y simultáneamente sobre una problemática empírica de primer orden como es la gestión del presupuesto europeo.

En primer lugar, abordar la dimensión teórica de la gobernanza resulta particularmente apropiado, toda vez que la teoría jurídica viene manteniendo ciertas dinámicas inerciales respecto a los paradigmas anteriores, lo que le dificulta o impide asimilar nuevas realidades. En efecto, parece que en el Derecho público se mantiene todavía una concepción del poder que ya ha sido parcialmente preterida en la teoría política: como señalaba Thomas Kuhn, la inercia de los paradigmas científicos es una dinámica poderosa. Incluso cuando en el resto de ciencias sociales las estructuras metateóricas se han ido ajustando a nuevas coordenadas¹. Lo cierto es que el recelo al cambio en la ciencia del Derecho resulta comprensible, toda vez que en la idea misma de Derecho subyace una cierta lógica autorreferencial, donde sólo se admiten como válidos esquemas que estén claramente positivizados en el ordenamiento jurídico. Una postura que, sin embargo, puede conllevar problemas, ya que la realidad discurre a veces por senderos que se alejan irremediabilmente de las categorías jurídicas preestablecidas.

Así, comprobamos cómo la doctrina jurídico pública sólo entiende en principio de *gobierno*, apenas de *gobernanza*; la constitucionalidad o inconstitucionalidad, la legalidad o ilegalidad del ejercicio del poder público sólo se juzga a partir del prisma del Estado constitucionalmente instituido; lo que el Estado no hace no podrá ser considerado como política pública y por lo tanto entrará dentro de lo

¹ El paradigma de la postmodernidad reemplaza al de la modernidad en la sociología. El paradigma comunitario y el institucional reemplazan al relacional en el Derecho Internacional. El paradigma de la Nueva Gestión Pública reemplaza al del Derecho Administrativo en la Administración Pública. El paradigma de la sociedad transnacional reemplaza al de la sociedad internacional en la teoría de las Relaciones Internacionales. En la teoría política el paradigma de la gobernanza reemplaza al del gobierno.

privado. Esta postura, resultado de la rigidez en la comprensión de la separación entre esferas pública y privada, y de la separación entre esfera nacional e internacional, puede resultar poco apropiada en la actualidad.

En segundo lugar, arrojar luz sobre una problemática empírica de primer orden como es la gestión financiera del presupuesto europeo, parece también un propósito particularmente apropiado. En efecto, el presente trabajo aborda la problemática del control del gasto público, siendo el gasto público una forma de expresión del poder político que ha adquirido una importancia trascendental en el Estado intervencionista contemporáneo. La articulación de los procesos de formulación y ejecución de los programas de gasto ha venido experimentando una serie de transformaciones radicales en los últimos años, al compás del auge de la gobernanza. La noción de gobernanza, entendida como nueva forma de ejercicio del poder político, hace referencia a un modelo en el que *múltiples actores con distintos soportes de legitimidad, públicos o privados, interactúan en la formulación, ejecución y control de unas políticas públicas más flexibles y menos coercitivas*. En este contexto, los circuitos tradicionales de control del gasto público se han demostrado problemáticos, generando una serie de disfunciones que se manifiestan como solapamientos ineficientes en la actividad de control y presencia de espacios vacíos que escapan a la misma. La respuesta ante esta problemática ha sido relativamente reciente y todavía no se ha consolidado. Igualmente, el estudio de este fenómeno es relativamente nuevo y supone un ámbito del conocimiento que urge desarrollar.

El control del gasto público constituye una parte de la gestión de las finanzas públicas, un asunto que ha ido ganando relevancia en los últimos años en las agendas políticas de las democracias desarrolladas. Las crisis fiscales estructurales unidas a los escándalos de corrupción han contribuido a plantear un mejor control de las finanzas públicas, especialmente en su vertiente del gasto, todo ello en un contexto histórico de crisis del Estado social. Dentro de la Unión Europea este fenómeno se ha dado con especial intensidad, acompañado de una preocupación creciente por las continuas ampliaciones de la Unión y la fatiga de los contribuyentes a seguir sufragando políticas internacionales de redistribución de rentas y planes de rescate financiero, todo lo cual ha contribuido al aumento del euroescepticismo. El control del gasto público además ha pasado a ocupar gran parte de la actualidad política y constitucional europea, tal y como se ha manifestado de manera rotunda con el impulso por las reformas constitucionales para la estabilidad presupuestaria, que se ha consagrado a nivel internacional en el “Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria” de 2012.

En este contexto histórico de preocupación por la gestión de las finanzas públicas, los problemas de control y auditoría vienen recibiendo una especial atención, al tratarse de mecanismos orientados a mejorar la legitimidad de ejercicio del poder político a través de un reforzamiento de la transparencia que permite, sucesivamente, mejorar los procesos de rendición de cuentas y la capacidad de respuesta del poder público. En un contexto social caracterizado por el riesgo sistémico, el gasto público se ve amenazado por numerosos problemas de gestión ineficiente y, eventualmente, fraude. Por supuesto, tal contexto de riesgo no es un fenómeno circunscrito únicamente al sector público, sino un elemento transversal que caracteriza a las sociedades contemporáneas, como ha señalado Ulrich Beck (1998). El auge que en este ambiente social ha tenido el control, tanto interno como externo, de las organizaciones, ha sido puesto de manifiesto en repetidas ocasiones por autores como Michael Power (1994, 1997).

En un escenario económico caracterizado por la existencia de recursos limitados y necesidades potencialmente ilimitadas, donde el Estado compite con el ciudadano por el uso de los recursos materiales de que dispone la sociedad, se hace necesario que la toma de decisiones sobre la utilización de los recursos públicos (tanto en el lado de la imposición como en el del gasto) se hagan de la manera más transparente posible. Resulta necesario que las instancias de poder público rindan cuentas a los ciudadanos del uso que hacen de los recursos de la sociedad, y que afronten responsabilidades en el caso de que éste no se corresponda con los deseos de los ciudadanos. La buena gestión financiera, junto con la cautela frente a los excesos del poder, constituyen objetivos de la política de control del gasto público. Sin embargo a veces la utilización por el Derecho de paradigmas desfasados o incorrectos en la regulación de un marco orgánico para el control del gasto público (resultado quizás de una comprensión deficiente de los procesos de cambio sociopolítico contemporáneos), puede convertir en irrelevante la normativa jurídica en este ámbito. El desarrollo de las políticas de control del gasto público europeo se ha caracterizado hasta el momento por una ineficacia evidente: podremos comprobar cómo la causa fundamental reside en un marco orgánico inadecuado a las nuevas realidades de la acción pública. Y quizá resulte extraño constatar cómo los desajustes que perjudican a la buena gestión financiera europea persisten, sin que la doctrina jurídica, refugiada en los paradigmas tradicionales del Estado, consiga hacer mucho para remediarlo.

En definitiva, consideramos que habría que reinterpretar la vocación de las instancias jurídicas por controlar el respeto de los poderes públicos a los valores constitucionales, operando en una concepción abierta de la sociedad donde las líneas de separación entre público y privado no son ya tan nítidas, donde el poder se ejerce no sólo desde la esfera pública sino igualmente a partir de

ámbitos sociales o privados, y se proyecta no sólo en la escala nacional, sino también internacional, transnacional y regional. El ordenamiento jurídico debe establecer cauces para asegurar que el ejercicio cambiante del poder se ajuste al mismo, fomentando así los valores jurídicos que se proyectan en el Derecho. Pero las aguas que anteriormente discurrían de manera más o menos pacífica por el cauce del Derecho público parecen haberse desbordado. El ejercicio del poder está cambiando mientras que el Derecho no. Hay que tratar por tanto de indagar en nuevos cauces, avanzando en el desarrollo de un “derecho de la gobernanza” que regule la interacción entre múltiples actores en la formulación, ejecución y control de las políticas públicas. Es posible que una mejor comprensión de la noción de gobernanza desde la teoría jurídica permita conducir a un mejor desempeño del Derecho como elemento de racionalización y humanización del mundo en que vivimos.

En el desarrollo de esta amplia problemática, el presente trabajo ofrece una aproximación a los sistemas de control del gasto público en escenarios territoriales complejos a partir de la teoría de la gobernanza multinivel. Para ello el enfoque se dirige de manera principal a las variables institucionales, jurídicas y políticas, que configuran el marco en el que opera dicho control. Esta aproximación sirve como base empírica en la generación de hipótesis que permitan fundar unas bases científicas sólidas para el diseño de modelos de control del gasto público más eficaces.

En la elaboración de este trabajo se han utilizado las técnicas metodológicas propias de las Ciencias Jurídicas. Así, siguiendo el método hipotético-deductivo, la base empírica se ha incorporado a través de una descripción de los elementos jurídicos y políticos que configuran nuestro objeto de estudio, el control del gasto público europeo. En su dimensión descriptiva se expone en primer lugar la articulación multinivel del sistema de control del gasto público en el sistema autonómico español. En segundo lugar, se describe el sistema presupuestario europeo y sus circuitos de control presupuestario, haciendo referencia a los subsistemas de control interno, externo y político. Una particular importancia ha sido concedida a este último subsistema en la medida en que ilustra y epitomiza las problemáticas propias de los sistemas de gobernanza multinivel, y de manera especial, las dificultades que se presentan en lo relativo a los procesos de rendición de cuentas.

En su dimensión analítica se ofrece, en primer lugar una comprensión general del sistema de control del gasto público a partir de un esquema piramidal con subsistemas de control superpuestos. En segundo lugar, se presenta una hipótesis concerniente al control de gestión como modelo de gobernanza. En tercer lugar, se realiza una aproximación analítica al control del gasto público

europeo que explica el mismo a través de la teoría de la gobernanza multinivel, enfatizando especialmente la dimensión de metagobernanza proyectada por la Comisión Europea.

En lo relativo a su dimensión teórica, se pretende avanzar en diversas líneas. En primer lugar, se realiza una aportación a la teoría jurídico-pública del control de las finanzas públicas, con un modelo integrado de comprensión del conjunto de subsistemas de control presupuestario. En segundo lugar, se contribuye a la clarificación y elaboración de la teoría de la gobernanza, especialmente de la teoría de la gobernanza multinivel. En esta segunda línea cobra una sustantividad especial la delimitación conceptual de la metagobernanza, resaltándose su posición como clave de bóveda en una construcción que pretende cohesionar valores jurídicos propios del Derecho público con el desarrollo complejo de la gobernanza multinivel. Finalmente, se realiza una reflexión acerca de las transformaciones que la gobernanza introduce en los fundamentos de legitimación de los sistemas políticos contemporáneos.

Para desarrollar las dimensiones descriptivas, analíticas y teóricas señaladas, en el Capítulo I se realiza una presentación general de la teoría del control de las finanzas públicas y se subraya su centralidad dentro del sistema jurídico público. Comprobaremos cómo el control presupuestario se sitúa en una esfera nuclear del Derecho público, y se erige como uno de los cimientos de la construcción del Estado contemporáneo.

A continuación abordamos en la Primera Parte un estudio del nuevo marco de la acción estatal, haciendo referencia a las transformaciones que vienen experimentando las estructuras sociopolíticas contemporáneas, y que deben tener una plasmación en la forma de gastar y de controlar lo gastado por los actores (y redes de actores) que ejercen el poder público. Así analizaremos en el Capítulo II el paso de la noción de Gobierno a la de Gobernanza, entendido como una transición histórica en el paradigma del ejercicio del poder político, prestando particular atención a la clarificación del concepto, ya que su carácter tópico conduce a una anfibología en su uso. Seguidamente en el Capítulo III haremos una referencia específica a la dimensión multinivel de este proceso de transformación, comprobando cómo puede alcanzarse una mejor comprensión del sistema de control del gasto público europeo a partir de los esquemas de la teoría de la gobernanza multinivel.

El siguiente bloque temático de la Segunda Parte aborda el estudio de las estructuras que, en el específico contexto español y europeo, pretenden encauzar el ejercicio del poder político en su vertiente financiera. Para ello, en el Capítulo IV se ofrece un modelo de comprensión general de la

arquitectura institucional de los sistemas de control del gasto público, y en el Capítulo V analizamos cómo puede ser concebido el control del gasto público, en su vertiente de control de gestión, a partir de los esquemas teóricos de la gobernanza. En el siguiente Capítulo VI se estudia la articulación multinivel del sistema de control del gasto público europeo en el escenario autonómico español, que ofrece pautas para la comprensión de los sistemas de control del gasto público en entes políticos descentralizados en particular, y en marcos de gobernanza multinivel en general.

A continuación, en la Tercera Parte se aborda el control del gasto público en la Unión Europea. Para ello, en el Capítulo VII se expone de forma introductoria el sistema presupuestario europeo, y se abordan las notas que lo configuran como atributo del poder supranacional europeo. En el Capítulo VIII se hace una descripción de los circuitos de control presupuestario europeos, haciendo referencia a los subsistemas de control interno y externo. Finalmente en el Capítulo IX se describe el subsistema de control político del gasto europeo, que ilustra y epitomiza las problemáticas propias de los sistemas de gobernanza multinivel, y de manera especial las dificultades que se presentan en lo relativo a los procesos de rendición de cuentas.

CAPITULO I EL MARCO INSTITUCIONAL DEL CONTROL EXTERNO

El control del gasto público ha constituido históricamente una expresión de la soberanía popular, permitiendo a la sociedad ejercer su control sobre una dimensión central del poder político. De ahí su significación en la historia del Estado constitucional y su configuración como un requisito indispensable para la propia existencia de un Estado de Derecho, adquiriendo una particular relevancia en el Estado social contemporáneo.

1. PODER POLÍTICO Y CONTROL

El funcionamiento de toda instancia encargada de ejercer un poder público tiene que someterse a mecanismos y procedimientos de control. Esto es así como en cualquier otra actividad humana: el control es necesario para cerciorarse de que la actividad en cuestión está consiguiendo los objetivos que se persiguen. Toda actividad humana racional ha de someterse a procedimientos de control, ya sean explícitos o implícitos. Controlar supone analizar la realidad y comprobar si la realidad de hecho se corresponde con la realidad esperada: es por tanto algo inherente a la actividad de todo ser racional.

Por otro lado, hay que considerar que las instituciones que ejercen el poder público en las sociedades contemporáneas ostentan potestades fiduciarias: es decir, un actor (una Organización Internacional, un Estado, un ente subnacional...) o un conjunto de actores (una red de gobernanza) que ejercen poder político, en último término están ejerciendo un tipo de poder que ha de orientarse no al beneficio propio, sino al beneficio de los correspondientes soportes colectivos de legitimación. Los mecanismos de control adquieren una especial relevancia en este sentido, a efectos de rendir cuentas a los soportes colectivos sobre los que se legitiman los actores de gobernanza. La actividad de control es además algo inherente al Estado de Derecho, al tratarse éste de un modelo de organización social donde el funcionamiento de las estructuras y aparatos públicos ha de sujetarse plenamente a la Ley y el Derecho: para que este sometimiento sea efectivo se hace necesaria la existencia de mecanismos de control. Usando las categorías de legitimidad política, Kelsen consideraba que el Estado democrático debe tener tanto una legitimidad de origen como una legitimidad de ejercicio, y que si la primera surge de su reconducción a la voluntad popular, es decir, a la mayoría que determina el contenido de la voluntad del Estado, la segunda es otorgada por las instituciones de control de dicha voluntad (Pérez Royo 1982: 1146).

El ejercicio del poder político en el Estado democrático de Derecho implica que la organización estatal actúa, por su propia naturaleza, en una posición de agente. La configuración histórica de los modernos sistemas sociales dificulta que el pueblo actúe de manera directa en todos los asuntos que le conciernen. El Estado democrático sería pues un actor al servicio de un principal, que es el pueblo: y como en toda relación principal-agente, existe un riesgo de que la voluntad del agente no refleje los deseos del principal y se escape de sus designios, sobre todo cuando el agente, es decir, el gobernante, dispone de más información que el principal, en este caso el pueblo, en una situación de asimetría de información². En este sentido puede considerarse que los sistemas de control del poder tienen su razón de ser, primero, en la necesidad de ajustar la marcha de una actividad a los objetivos pretendidos³; y segundo, en la necesidad de asegurar que un representante o agente, en el ejercicio de poderes fiduciarios, cumple con los designios del principal o representado, asegurando así un funcionamiento armonioso de los mecanismos de la representación política sobre los que se asienta el Estado. Adaptación de la capacidad de respuesta y generación de confianza se erigen por tanto como los dos objetivos fundamentales del control.

La disociación entre titularidad y ejercicio del poder, inherente a las formas de vida en sociedad (caracterizadas por la división de tareas y responsabilidades) y a la estructuración política de la misma, mediada a través del circuito de la representación, constituye por lo tanto un presupuesto lógico de los sistemas de control del poder en general, y del poder financiero en particular, al subrayar la necesidad de proporcionar confianza a los titulares últimos del poder acerca de que quienes lo ejercen respetan sus designios. Como señala Mendizábal Allende (1965: 13), de no existir el control del gasto público “se haría prácticamente imposible la administración de bienes ajenos, por invertirse de hecho su titularidad al conceder la más amplia libertad de actuación al gestor y convertir al propietario en un simple espectador de su expoliación”.

La situación de asimetría de información entre el pueblo (o en su caso el Parlamento que lo representa) y el gobierno, que se da especialmente en el contexto de la gestión de las finanzas públicas, puede ser de particular gravedad en un sistema político democrático si se tiene en cuenta

² La teoría de la agencia considera al principal como el órgano que tiene el derecho o la función de establecer los objetivos que han de obtenerse a través de una actividad determinada, y al agente quien tiene la función de organizar la actividad de forma que se alcancen los objetivos del principal.

³ El control del poder como mecanismo para ajustar el ejercicio del mismo a los objetivos que lo justifican se relaciona con el control como mecanismo para evitar las derivas hacia la tiranía inherentes al ejercicio del poder. Enfatiza Fernández Ajenjo (2009: 118-120) que el control del poder surge para evitar este último fenómeno. Esto es cierto, pero en la medida en que el marco jurídico y político que enmarca el ejercicio del poder viene inspirado también por otros objetivos más empíricos (v. gr, la consecución de los objetivos constitucionales, legales y políticos fijados a la organización pública), resulta incompleto.

que el correcto funcionamiento de la democracia depende de la libre circulación de información y opiniones entre todos los elementos del sistema. Lo que hace necesario una serie de controles que, además de verificar que la realidad de hecho observada se corresponde con la realidad de derecho deseada, permitan reducir la asimetría de la información, evitando así que se produzca una situación en la que el agente o representante acabe actuando de manera disonante con la voluntad del principal, que sería el pueblo.

Cómo debería realizarse la ejecución del presupuesto es algo que viene normalmente determinado por factores jurídicos y políticos. Si el control implica una comparación entre el ser y el deber ser, a efectos de generar un juicio respecto de dos situaciones contrapuestas (aunque conectadas entre sí a través de un nexo jurídico que establece determinados mandatos, así como de un nexo político que marca determinadas preferencias), el control del gasto público realiza pues una comparación entre la ejecución del presupuesto efectivamente realizada y la ejecución del presupuesto que *debería* haberse realizado. Para ello el sistema de control opera globalmente a través de diferentes niveles superpuestos, contruidos unos sobre otros, donde se pueden identificar niveles jurídicos y políticos. Los niveles jurídicos son el control interno, el control externo y el control jurisdiccional: niveles que sólo utilizan parámetros jurídicamente objetivados. En cuanto a los niveles políticos, pueden señalarse a efectos analíticos el tradicional control político (principalmente realizado en sede parlamentaria) y el control social: ambos pueden usar potencialmente cualquier parámetro de control aunque no esté jurídicamente objetivado. En el presente trabajo el énfasis se va a poner, principalmente, sobre los circuitos de control externo y político.

Si los niveles de control jurídico operan exclusivamente sobre parámetros predefinidos, sus capacidades para reforzar la legitimidad de las instituciones dependerán, en primera instancia, del grado de precisión, coherencia y racionalidad de los soportes normativos sobre los que operan. El control del gasto público a partir de criterios jurídicos puede llegar a parecer a veces confuso o contradictorio en la medida en que, si la ley no está bien diseñada, una actuación legal puede no ser una actuación “óptima”. El ejemplo más claro sería la construcción de un Estadio Olímpico que no llega a albergar ningunos Juegos Olímpicos, pero que se hizo respetando todos los cauces legales pertinentes. Este problema puede llevar a poner en tela de juicio la propia utilidad de los circuitos de control de legalidad y regularidad financiera.

Sin embargo, ante este planteamiento hay que subrayar, primero, que no se puede convertir en referencia lo que en principio es una patología: habría que reivindicar como punto de partida que las

leyes suelen expresar de manera más o menos fiel los designios del pueblo, y que el sistema en su conjunto tenderá a conformar leyes “óptimas” tanto en términos procesales como sustantivos. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la Ley y su cumplimiento tienen un valor por sí mismos, como reflejo de la voluntad democrática, con independencia de sus posibles deficiencias de diseño. Estos dos factores tienen que ser tomados en consideración antes de precipitarse a declarar la insignificancia o incluso inutilidad de los controles jurídicos del gasto público.

En la medida en que la Ley es el instrumento encargado de articular y concretar el ejercicio del poder del pueblo representado en el Parlamento, constituye una expresión de la esencia misma de la democracia: el sometimiento del gasto público al imperio de la ley implica en última instancia la habilitación democrática por parte de los ciudadanos del ejercicio del poder financiero, garantizando la libertad e igualdad de los mismos. El sometimiento del gasto público al ordenamiento jurídico, cifrado en España en el mandato constitucional de sometimiento de los poderes públicos, y en particular de la Administración Pública, a la Ley y al Derecho (arts. 9.1 y 103.1 CE), permite pues subordinar el aparato del Estado a la voluntad general formalizada en la Ley, reafirmando así la titularidad de la sociedad sobre el patrimonio que constituye la Hacienda Pública. De todo ello se deriva la importancia trascendental del control de la legalidad y regularidad del gasto público.

2. EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN LA GÉNESIS DEL CONSTITUCIONALISMO

La pugna por el control del gasto público ha sido un factor determinante en la evolución del poder político hacia la forma de Estado constitucional. El origen mismo del más antiguo precedente de documento constitucional, la *Magna Carta* de 1215, vino dado por el requerimiento de los nobles y burgueses ingleses de dar su consentimiento al establecimiento de impuestos⁴. Este mismo principio, formulado bajo el lema de “*no taxation without representation*”, fue invocado en 1776 por las colonias británicas de América para exigir e imponer su independencia. Igualmente en Francia, la convocatoria de los Estados Generales en 1789 tuvo como uno de sus fines la resolución de la crisis financiera en la que se había ido adentrando la monarquía absolutista a lo largo del siglo XVIII.

Control del poder de gasto público y constitucionalismo suponen pues dos términos estrechamente relacionados, que comparten una misma génesis histórica y que difícilmente pueden entenderse el

⁴ Y en España ya las Cortes de León, reunidas en Benavente en 1202, aprobaron un impuesto y autorizaron la emisión de moneda.

uno sin el otro en el contexto de los sistemas políticos contemporáneos. En este sentido se ha pronunciado la mejor doctrina iuspublicista española: como señala Rubio Llorente (1993: 243), las instituciones de control son “la médula misma de la idea de Constitución”, y como expresa Aragón Reyes (1987: 17), “El control es un elemento inseparable al concepto de Constitución”.

El control del gasto público se erige en un requisito indispensable para la configuración de un Estado de Derecho, y una premisa lógica para la existencia de una Constitución. Si Estado de Derecho implica imperio de la Ley (lo que supone la sumisión de la Administración a la Ley y al Derecho, así como el reconocimiento de derechos a los ciudadanos y la separación de poderes) el control del gasto público contribuye a la sumisión de la Administración al Derecho, mediante la comprobación de que el gasto público se haya adecuado a la habilitación correspondiente establecida en la ley de presupuestos, siguiendo los cauces procedimentales fijados por el Derecho y respetando el resto del ordenamiento jurídico. Además, el control del gasto público, especialmente el control externo, constituye un elemento esencial para asegurar el control del poder Ejecutivo por parte del Legislativo, y por lo tanto se configura como fundamento básico para la articulación de un sistema de división de poderes con “pesos y contrapesos”. Así, señalaba Montesquieu que “aunque en un Estado libre el poder legislativo no debe obstaculizar la acción del poder Ejecutivo, sí tiene el derecho y debe tener la facultad, de verificar de qué manera han sido ejecutadas las leyes que ha aprobado”⁵. Esta afirmación se extiende a la verificación de la ejecución de la ley presupuestaria. Estas dos notas, contribución a la sumisión de la Administración al Derecho, y contribución a la articulación del sistema de separación de poderes, convierten al control del gasto público en un elemento esencial del Estado de Derecho y del propio Derecho constitucional.

Resulta imposible concebir la existencia de un Estado constitucional sin mecanismos que controlen el cumplimiento del Derecho por parte del Estado. El Estado constitucional (es decir, un Estado que se somete al Derecho, y no sólo al Derecho emanado por el mismo Estado constituido, sino también al Derecho emanado por el poder constituyente) se sustenta sobre el control del poder a partir del Derecho. El poder estatal puede expresarse en la práctica a través de múltiples formas (*policy tools*): legislación y regulación, intervención directa, certificación, canalización de información... así como gasto público. Sobre todo, podemos decir, gasto público: porque el Estado *social*, forma en la que se constituyen la mayoría de los Estados del mundo desarrollado, articula gran parte de su actividad en torno al gasto público. Resulta por lo tanto muy difícil imaginar actualmente el ejercicio del poder

⁵ *De l'esprit des lois*, libro IX, capítulo 6.

público en un marco constitucional sin la existencia de un sistema de control del gasto público consistente⁶.

La Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, considerada como el primer documento esencial en la configuración del modelo de “Constitución constitucional”, ofrece múltiples puntos de apoyo que sostienen a la función de control de las cuentas públicas como uno de los elementos centrales del constitucionalismo. En primer lugar, el control presupuestario realizado por el Parlamento sobre el Gobierno constituye un elemento indispensable para determinar el equilibrio de poderes en el Estado, lo que se conecta con el famoso artículo 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en virtud del cual, “Toda sociedad en la cual la garantía de los derechos no esté asegurada, ni la separación de poderes determinada, carece de Constitución”. Igualmente en el artículo 14 del mismo texto la Asamblea Nacional constituyente francesa señalaba que “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, *de vigilar su empleo* y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”. Añadiendo en el artículo 15 que “La sociedad tiene el derecho de pedir cuentas de su administración a todo agente público”. Igualmente en la propia Constitución de los Estados Unidos se establecía en 1787 que “*a regular statement and account of receipts and expenditures of all public money shall be published from time to time*” (Sección 9, Artículo I).

Todas estas exigencias se hacen más intensas desde el momento en que, a lo largo del siglo XX, la emergencia y desarrollo del Estado social se ha ido proyectando en torno a unas políticas intervencionistas que implican un incremento creciente del gasto público. La preeminencia del gasto público como instrumento del poder público en el Estado social contemporáneo hace que el control del mismo se configure igualmente como una exigencia prioritaria en el sistema de garantías jurídico-políticas (en este sentido, Muñoz Calvo 1982: 1000-1001). El Estado social y democrático de Derecho ha de someterse pues a mecanismos de control reforzados: sobre todo en un contexto histórico que suscita una fuerte crisis de legitimación de los sistemas políticos, caracterizada a partir de Habermas (1975) por una asimetría entre el grado de intervención del Estado en la sociedad y el grado de participación, autorización y representación de la sociedad en el Estado. Ese control se proyecta tanto hacia la verificación por el Parlamento de que el Gobierno se ciñe y aplica de forma correcta la voluntad legislativa (lo que en el ámbito presupuestario se articula en torno al control externo), como hacia la verificación por el Gobierno de que las Administraciones Públicas aplican

⁶ Sobre la relación entre el control del gasto público y el surgimiento del Estado de Derecho, ver Biglino Campos (1996: 9-42).

correctamente la voluntad gubernamental (que en el ámbito presupuestario se articula en torno al control interno).

En este contexto, puede añadirse que la importancia de la actividad de control está directamente relacionada con la complejidad y el dinamismo de la realidad que ha de ser controlada: por eso en el escenario sociopolítico contemporáneo el control de las estructuras que ejercen poder político adquiere una especial prominencia. Como señala Pérez Royo (1982: 1146), “Cuanto más avanzada, más compleja, más pluralista es la sociedad, mayor necesidad tiene de generar mecanismos de control del poder político”. En el actual escenario sociopolítico, caracterizado por su complejidad y dinamismo, las formas de ejercicio del poder político parecen experimentar un proceso de adaptación histórica, abandonando el simplificado paradigma tradicional del gobierno para situarse en torno al paradigma de la gobernanza. Puede afirmarse que la política de gasto público, en la medida en que incide en los ámbitos del intervencionismo público propios del Estado social, constituye una de las puntas de lanza en el avance hacia la gobernanza. El progresivo aumento de la participación del Estado en la actividad económica ha exigido cambios en la forma como ésta se lleva a cabo: el gasto público se rige por una multiplicidad de variables en continua interacción, que, además, con frecuencia trascienden el ámbito nacional. En este escenario de complejidad y dinamismo, las propias políticas de gasto público se ven compelidas a modularse continuamente. Y en esta constante adaptación del gasto a la cambiante realidad social la política de control adquiere una dimensión clave, puesto que retroalimenta el sistema a través de su capacidad analítica, propiciando las adaptaciones y readaptaciones necesarias en el diseño de las políticas públicas y contribuyendo a ajustarlas mejor a la consecución de los objetivos pretendidos.

3. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO

3.1. Control político y control del gasto público

Los sistemas políticos democráticos se sustentan sobre el principio general de que el poder soberano reside en el pueblo. Hacer efectivo este principio requiere la creación de circuitos de control y de rendición de cuentas⁷. El sistema de rendición de cuentas más evidente en los sistemas democráticos

⁷ Se entiende por rendición de cuentas la obligación de un agente de informar y justificar sus actos (*answerability*), afrontando las consecuencias que de ello se puedan derivar (*enforcement*) (Schedler 1999: 14). Schedler (2004:13) describe los tres pilares fundamentales de la responsabilización como información, justificación y castigo.

es el de las elecciones libres y periódicas a efectos de conformar un Parlamento, y en su caso elegir un Presidente (en los sistemas presidenciales o semipresidenciales). Adicionalmente, una vez expresada la voluntad popular a través de las elecciones libres y periódicas, comenzarán a operar mecanismos de control que en último término tratarán de comprobar que la acción política coincide con la voluntad expresada por el pueblo. Estos mecanismos podrán servir de base para la eventual puesta en marcha de otros mecanismos de rendición de cuentas operados a través de instrumentos de confianza o responsabilidad política, que contribuirán además a configurar un sistema de equilibrio de poderes. En los sistemas parlamentarios existirán mecanismos de confianza política (mediante los cuales el Parlamento podrá retirar la confianza al Gobierno), así como otros mecanismos de coordinación y control (como las preguntas e interpelaciones, o los informes del Defensor del Pueblo); mientras que en los sistemas presidenciales no hay instrumentos de confianza política, pero sí mecanismos de control orientados a asegurar tanto el equilibrio de poderes como la coordinación entre legislativo y ejecutivo a efectos de marcar la dirección política del Estado.

Un mecanismo de control esencial, tanto en el sistema presidencial como en el parlamentario, es el control presupuestario, que se articula esencialmente en torno a la aprobación por el Parlamento de la ejecución del gasto público realizada por el Ejecutivo (aunque, como es evidente, las consecuencias, en términos de rendición de cuentas, que de tal control se deriven puedan ser más radicales en el caso de la forma de gobierno parlamentaria).

En su diseño general este sistema de control se configura siguiendo una estructura piramidal, en la que se identifican distintos subsistemas de control: interno, externo, jurisdiccional, político y social. Esta *pirámide del control presupuestario* encuentra su asiento sobre un primer estrato compuesto por el subsistema de control interno que constituiría la “base de la pirámide”: control interno es el que realiza el propio poder Ejecutivo para verificar que las Administraciones Públicas gastan el presupuesto de manera legal y regular, y cumpliendo con las directrices planteadas en la acción de gobierno. Se apoya en primer lugar sobre los propios órganos administrativos ejecutores del presupuesto, que en su actividad ordinaria han de cerciorarse de que los pagos se realizan de manera legal y regular. En segundo lugar, el control interno se sustenta sobre servicios de intervención, que configuran un circuito de control concomitante, verificando los pagos antes de que se efectúen. Finalmente, el control interno se apoya también en servicios de auditoría interna, comisionados por el Gobierno y que configuran un circuito de control simultáneamente preventivo y consuntivo para verificar que las Administraciones Públicas cumplen con las especificaciones jurídicas y políticas detalladas por el mismo.

Sobre la base del control interno opera el control externo, compuesto por los servicios de auditoría externa comisionados por el Parlamento (Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS – Órganos de Control Externo Autonómicos – OCEX) para verificar que el presupuesto se ejecuta de manera legal y regular. El control externo del gasto público articula de manera particular una parte del control general que realiza el legislativo sobre el ejecutivo y en consecuencia ha de ser interpretado atendiendo al principio de separación de poderes y de frenos y contrapesos. En este esquema de equilibrio de poderes se insertan las EFS, que son órganos especializados encargados de auxiliar al legislativo en la altamente técnica competencia de control del gasto público. La competencia de fiscalización del gasto y de la gestión pública le corresponde en principio al Parlamento (que tiene encomendado el control de la acción del Gobierno dentro de la arquitectura constitucional⁸) y el ejercicio del control externo por un órgano especializado es el resultado de una delegación de competencias por parte del Parlamento. A este respecto la EFS se encarga de reducir la asimetría de información existente entre Parlamento y Gobierno, de la misma forma que el Parlamento en sus debates públicos tratará de reducir la asimetría de información entre Gobierno y Sociedad, y los entes de control interno por su parte reducen la asimetría de información existente entre Gobierno y Administración Pública.

Cabe plantearse por qué el Parlamento se apoya en un órgano especializado a efectos de controlar la ejecución presupuestaria que realiza el Gobierno. Al fin y al cabo, las actividades de auditoría podrían encomendarse a empresas de auditoría privada (como de hecho se hace en la fiscalización de las administraciones locales en ciertos países de nuestro entorno – Vallés Vives 2001: 22), o a comisiones parlamentarias ad hoc (como se hacía en los sistemas parlamentarios antes de que comenzasen a crearse los órganos de control externo). El motivo fundamental es, en primer lugar, el hecho de que el Parlamento se sitúa en una posición de inferioridad flagrante de condiciones respecto al Gobierno (García Morillo 1997: 141-162). El Gobierno dispone de muchos más recursos que la cámara, así como de un mayor grado de especialización entre su personal y de una tecnificación más sofisticada: se hace necesario por lo tanto que el Parlamento cuente con un órgano especializado para afrontar la fiscalización del Gobierno en una situación de “igualdad de armas”. Sin embargo, esta “igualdad de armas” bien podría conseguirse comisionando servicios privados de auditoría a empresas especializadas. Por lo tanto, existe un segundo motivo que justifica la existencia de órganos especializados de auditoría pública: la independencia. En efecto, crear un órgano de control externo

⁸ Así se sitúa en España el art. 66.2 CE, conforme al cual las Cortes Generales controlan la acción de gobierno.

con una garantía jurídico-pública de independencia reforzada permite evitar con mayor seguridad posibles situaciones de colusión o conflictos de interés que perfectamente podrían darse en el caso de servicios prestados por auditorías privadas. Esta garantía de independencia viene además a adquirir una importancia trascendental en un escenario de Estado de partidos, en el que la tendencia hacia la colusión entre poderes legislativo y ejecutivo es un hecho constatado (García Pelayo 1986: 109-114).

La constitucionalización afecta de manera fundamental a los subsistemas de control político y de control externo. La mayoría de los países prevén en sus respectivas Constituciones determinadas notas fundamentales que han de cumplir tanto los subsistemas de control externo (previendo la existencia de órganos de control externo del gasto público, así como las garantías mínimas de su actividad), como el subsistema de control político (previendo la existencia en su caso de procedimientos de aprobación presupuestaria, y de manera más general, mecanismos de control del Legislativo sobre el Ejecutivo). En efecto, la Declaración de Lima de la INTOSAI (la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior) tiene como uno de sus principios fundamentales la constitucionalización de las EFS (art. 5.3: “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución”). En este sentido, puede señalarse que, en el ámbito europeo, el TUE concibe al TCEu como “Institución de la Unión”, que en el ámbito nacional español la CE prevé la existencia del TCu en su art. 136, y que en el ámbito subnacional español, la mayoría de los Estatutos de Autonomía configuran a los respectivos OCEX como instituciones de naturaleza estatutaria, contenidas en los propios Estatutos (especialmente tras la última oleada de reformas estatutarias de los años 2000: anteriormente la mayoría sólo tenía una garantía legislativa ordinaria). Igualmente en determinados países (como Reino Unido, Canadá o Estados Unidos), si bien no se contempla expresamente a nivel constitucional la existencia de un órgano de control externo, sí se alude a la necesidad de realizar un control eficaz de los fondos públicos.

3.2. Aproximación histórica

Del originario derecho a consentir los impuestos reconocido por el rey de Inglaterra en 1215 surgió progresivamente la práctica de examinar primero, y autorizar después, el gasto público. Esta evolución, desde un control del ingreso hasta un control del gasto público, iba pareja al proceso incremental de control por parte del Parlamento sobre el ejercicio que se hacía del poder público (inicialmente en manos de ministros nombrados por el Rey).

Señalaba el primer ministro británico William Gladstone en 1866 que el control de la ejecución presupuestaria realizado por el Parlamento constituía “the last portion of the circle of control”

(Vallés Vives 2001: 16). Autorizar previamente el gasto público, función que subyace al origen mismo del parlamentarismo a partir de la *Magna Carta* de 1215, no resultaba suficiente, en la medida en que un dinero recabado en principio conforme a la voluntad del Parlamento podía acabar siendo gastado de manera contraria a los propósitos del mismo. Hacía falta por tanto mecanismos que asegurasen que las prioridades fijadas por el Parlamento para el uso de los fondos autorizados fuesen cumplidas efectivamente. En un primer momento la ausencia de un control financiero institucionalizado provocó que la aprobación de las leyes de presupuestos se acompañasen de específicas medidas limitadoras y condicionantes, en el sentido de crear controles previos a la ejecución presupuestaria. Posteriormente se evolucionaría hacia un sistema de control institucionalizado, inicialmente efectuado de manera exclusiva por el Parlamento a través de los procedimientos de aprobación de la gestión presupuestaria. La complejidad incremental de los presupuestos llevaría al Parlamento a dotarse de un órgano técnico de fiscalización, para que la decisión de aprobación de la gestión presupuestaria estuviese debidamente informada. Parafraseando a Gladstone, se cerraba así el círculo de control.

Por su parte, los órganos de control interno se caracterizan por haber seguido en general una evolución histórica sincronizada con la de los órganos de control externo. Históricamente las entidades superiores de control eran puros órganos de control interno, que trataban de hacer efectivo el control del Rey sobre los fondos de la Corona. Este sistema llegó a alcanzar un cierto grado de sofisticación durante la Edad Media y Moderna, a la par que el poder del Rey progresaba hacia el absolutismo. Con la llegada del constitucionalismo y el modelo de Estado liberal, se continuó la inercia, y los órganos superiores de control se mantuvieron en la órbita del poder Ejecutivo durante bastante tiempo después de liquidado el Antiguo Régimen⁹. Sin embargo, la evolución lógica del constitucionalismo (en particular en los escenarios de forma de gobierno parlamentaria) conllevó la diferenciación entre el control interno propio de la potestad de autocontrol del Ejecutivo y el control externo vinculado a la potestad de exigir la responsabilidad política, propia del Legislativo (Fernández Ajenjo 2009: 191).

Los órganos de control externo se construyeron sobre los anteriores órganos superiores de control interno (así, en España desde el TCu se traza el comienzo de su historia en 1437, cuando se otorgaron las primeras ordenanzas para los Contadores Mayores de Cuentas de la Corona de

⁹ De hecho, en el sistema presidencial americano no se creó un ente de control externo federal hasta 1921.

Castilla¹⁰, y en Francia la doctrina llega a afirmar que la *Cour de Comptes* es el alto órgano del Estado más antiguo de la República – Vallés Vives 2002: 52 –, teniendo también sus orígenes en los órganos de control al servicio de la Corona creados durante la Edad Media). Aunque la tendencia histórica ha ido en el sentido de que los órganos *superiores* de control financiero pasen a configurarse como órganos de control externos a la Administración Pública (pasando a la órbita del Legislativo o del Judicial, o incluso a una posición de independencia absoluta frente al resto de poderes), los circuitos de control interno se mantuvieron con el Estado liberal y se reforzaron históricamente con la implantación del Estado social, desarrollando nuevas técnicas que han ido en la línea de la desconcentración y descentralización de los sistemas de control, de la separación entre función contable y control financiero, y recientemente, de la reducción de la importancia del control concomitante típico de la función de intervención y la relevancia del control preventivo y consuntivo propio de la función de auditoría interna.

Finalmente, la progresiva complejidad que entraña la articulación de programas de gasto en redes de gobernanza multinivel ha conllevado nuevas transformaciones históricas que van en la línea del reforzamiento de los nexos y mecanismos de cooperación y coordinación, tanto entre actores pertenecientes a un mismo subsistema de control interno o externo como entre actores pertenecientes a distintos subsistemas de control (vinculando así control interno y control externo).

3.3. Los propósitos del control presupuestario

Como señala Lozano Miralles (1995, 1997), el término control tiene un significado polisémico y esta polisemia afecta a la categorización jurídica que se haga del control presupuestario. Lozano Miralles (1997: 1-2) identifica dos concepciones del control, una estricta y otra comprensiva. La estricta considera el control como un mero proceso de comprobación; mientras la comprensiva considera el control como un proceso de comprobación y sanción. Consideramos que la definición comprensiva aglutina elementos que tienen una identidad y significación propias, perdiendo así potencialidad analítica, y además tiene una cierta reminiscencia atávica del modelo histórico de control presupuestario entendido como modelo jurisdiccional, es decir, orientado hacia la exigencia de responsabilidad contable. En este trabajo vamos a ceñirnos en principio a una definición estricta, como proceso de comprobación enfocado a un ejercicio de transparencia que, en último término,

¹⁰ http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?ItemID=94&mid=163&TabId=22#_ftnref1

tiene como objeto legitimar a los actores de gobernanza. Esta definición estricta resulta además más acorde con la propia jurisprudencia del TC¹¹.

De manera sintética, a partir de una lectura del art. 1 de la Declaración de Lima de la INTOSAI¹² puede afirmarse que los propósitos del control externo del gasto público, como en toda actividad de control, son tres:

1. Ilustración, comprensión: supone determinar el significado de la realidad del gasto público, aportando *transparencia*. Una transparencia que pretende arrojar luz sobre los errores y fallos cometidos, a efectos de proporcionar confianza a los respectivos soportes sociales de legitimación.
2. *Rendición de cuentas* y asunción de las consiguientes responsabilidades.
3. Retroalimentación o mejora, que concibe el objetivo último del control como la contribución a un proceso de aprendizaje y de mejora de la *capacidad de respuesta*, incrementando así la eficacia intervencionista del Estado.

Estos tres propósitos, que pueden identificarse con los tres elementos que fundamentan la *legitimidad de ejercicio* (o legitimidad de outputs) de los sistemas políticos, son en principio esenciales para el funcionamiento del Estado de Derecho. La transparencia resulta esencial para reducir la situación estructural de asimetría de información que se produce con la posición de agente que adopta el Estado respecto al Pueblo, incrementando así la legitimación del poder estatal en un contexto social abierto a nuevas formas de comunicación. La transparencia constituye el objetivo inmediato de la fiscalización, que depende directamente de las EFS. Los otros dos objetivos, rendición de cuentas y capacidad de respuesta, son llevados a cabo por otros órganos constitucionales, sobre la base del ejercicio de transparencia realizado por la EFS. La rendición de cuentas y asunción de responsabilidades, articuladas en base a mecanismos jurisdiccionales o de confianza política,

¹¹ Que en STC 187/88, sobre la Ley de Sindicatura de Cuentas de Cataluña, establece que la “La actividad fiscalizadora de la sindicatura de cuentas se reduce [...] a la elaboración de un informe o memoria, y es a los propios órganos competentes de dichas Corporaciones a quienes corresponde entender de las propuestas en ellos contenidas”.

¹² “La institución del control es immanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del Órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro”.

culminan el fundamento democrático del Estado de Derecho. Finalmente, el proceso de retroalimentación a partir del cual se incorporan nuevas pautas de ejecución presupuestaria para evitar la comisión de errores, ilegalidades e irregularidades, y para maximizar la economía, eficiencia y eficacia del gasto público, resulta esencial para la mejora de la capacidad de respuesta del Estado, desarrollando una actividad intervencionista que le permita satisfacer las demandas de los ciudadanos de la manera más eficaz posible.

Estos tres propósitos del control externo también se aplican en general al subsistema de control interno. Sin embargo, la posición de estos dos subsistemas es muy distinta dentro de la arquitectura constitucional. Igual de distinta que el recorrido histórico que han experimentado. Así, el control externo surge como un circuito de control al servicio del Parlamento, siendo pues -valga la redundancia- de carácter *externo* y por lo tanto independiente; su principal valor consiste en aportar confianza, de la misma manera que un auditor privado trabaja para proporcionar confianza a los accionistas acerca de que la gestión de una sociedad mercantil se está haciendo de forma correcta. La posición constitucional de los órganos de control externo, conectados a la cámara parlamentaria en el caso de España y de la UE, constituye una muestra de que el principal objeto de este subsistema de control es el de promover la transparencia. Una transparencia que servirá de base para la posterior rendición de cuentas¹³ desarrollada en sede parlamentaria; y tal rendición de cuentas podrá acabar finalmente en una exigencia de responsabilidad política por parte del Gobierno y de la Administración Pública. El ejercicio de transparencia realizado por el controlador externo también podrá generar un proceso de rendición de cuentas en sede jurisdiccional, ya sea a través de los procedimientos de responsabilidad contable sustanciados ante el mismo controlador externo (como el TCu en España), o a través de procedimientos de responsabilidad administrativa o penal que, sobre la base de ilegalidades detectadas por las fiscalizaciones, se puedan elevar a los Jueces o Tribunales. Finalmente, el ejercicio de transparencia que realiza el controlador externo también acabará generando un proceso de rendición de cuentas en el seno de la propia sociedad, que igualmente podrá desembocar en última instancia en una exigencia de responsabilidad política del Gobierno (o del partido que lo apoye) en las correspondientes elecciones. Por lo tanto, el control externo abre un ejercicio general de transparencia que acaba desembocando en tres procesos de rendición de cuentas (judicial, político y social) que, en último término, tenderán a promover una mejora general en la capacidad de respuesta del gobierno, el cual habrá de tomar nota del ejercicio de transparencia realizado por el controlador externo si quiere seguir manteniéndose en el poder. Transparencia

¹³ Como indica Cipriani (2010: 5): “*there are two key sustaining elements for the accountability process. First, openness and transparency (...)*”.

(*transparency*), rendición de cuentas (*accountability*) y respuesta (*responsiveness*), se configuran por tanto como tres resultados concatenados de la actividad de control del gasto público: por lo tanto éste se erige en último término como un elemento que refuerza la legitimidad de ejercicio de los sistemas políticos.

Por lo que respecta al contexto europeo, en el caso del TCEu se establece como objetivo del control externo que “El Tribunal fomenta la rendición de cuentas y la transparencia y asiste al Parlamento Europeo y al Consejo en la supervisión de la ejecución del presupuesto de la UE, en particular durante el procedimiento de aprobación de la gestión”¹⁴. El objeto del controlador externo trasciende pues el objetivo inmediato de la transparencia para alcanzar el de orientar la rendición de cuentas.

Como añade la Declaración de Lima (art. 1), también ha de ser objeto primordial del control externo la mejora de la capacidad de respuesta de la Administración Pública, cifrada en la adopción de las medidas correctivas convenientes en cada caso, así como en la toma de determinaciones que impidan, o por lo menos dificulten, la repetición de ilegalidades, irregularidades o supuestos de despilfarro. Sin embargo, hay que tener en cuenta que este objetivo de mejora de la capacidad de respuesta, al igual que la rendición de cuentas, es en realidad una función que el controlador externo no puede cumplir por sí mismo, sino sólo fomentar a través de la transparencia. En efecto, no está directamente en manos del controlador externo la mejora de la capacidad de respuesta del poder político, porque por su carácter *externo* no tiene posibilidades jurídicas para introducir por sí mismo las correcciones necesarias en el funcionamiento de la Administración Pública. Lo único que puede hacer es llevar a cabo un ejercicio de transparencia, lo más objetivo e incisivo posible, que le dé en su caso una mayor *auctoritas*, reforzando su impacto sobre el Parlamento y la Sociedad a efectos de movilizar fuerzas sociales y políticas en una dinámica general de mejora de la Administración Pública.

Ciertamente la distinción conceptual entre control interno y control externo no es una dualidad que en principio refleje categorías estrictas de derecho público. Se trata de una distinción que expresa simplemente la naturaleza subjetiva del control, en función de si el ente que lo realiza es orgánica y funcionalmente independiente del ente controlado o no. Sin embargo, tal distinción puede tener relevancia en el ámbito constitucional en la medida en que la identificación subjetiva a la que hace

¹⁴ Muy claro también en el sentido de impulsar sucesivamente la rendición de cuentas y la capacidad de respuesta el auditor externo de los Estados Unidos, que señala como misión: “*to help improve the performance and ensure the accountability of the federal government for the benefit of the american people*”.

referencia adquiera carta de naturaleza constitucional. Esto es así a partir del momento en que nos estamos refiriendo a poderes del Estado: de esta forma, en el ámbito del control del gasto público, el control interno será aquél que se sitúe en una relación de dependencia orgánica y en su caso funcional respecto del Ejecutivo, mientras que el control externo será orgánica y funcionalmente independiente del Ejecutivo, situándose fuera del mismo¹⁵. Igualmente, el control jurisdiccional recaerá sobre los juzgados y tribunales (y en su caso, en la sala de enjuiciamiento contable del propio ente de control externo), mientras que el control político recaerá sobre el Parlamento, y el control social sobre el pueblo.

Si el objeto del control interno es hacer efectivo el control del Gobierno sobre la Administración Pública (permitiendo en último término al Gobierno asumir la responsabilidad política que le incumbe por el uso que, bajo su dirección política, la Administración hace de los fondos públicos), el objeto del control externo es hacer efectivo el control del Parlamento sobre el Gobierno. En la lógica constitucional de la separación de poderes, la actuación del Ejecutivo lleva aparejada la potestad del Legislativo para comprobar que la misma se inscribe en el marco jurídico correspondiente; de la misma forma que la actuación de la Administración Pública lleva aparejada la potestad del Gobierno para comprobar que la misma se inscribe en el marco, tanto jurídico como político, correspondiente. El objeto común a todos los subsistemas mantiene una esencial identidad: verificar y asegurar la legalidad, regularidad y buena gestión financiera en la ejecución del presupuesto.

Todos los subsistemas de control se inscriben así en una concatenación de relaciones de agencia. La autoridad del Pueblo para elegir un Parlamento, la autoridad del Parlamento para investir un Gobierno, la autoridad del Gobierno para elegir altos cargos... generan relaciones de agencia que han de ser monitorizadas y controladas¹⁶: no basta pues con el implícito control *ex ante* sobre la acción de gobierno a partir de las elecciones y de la investidura¹⁷. El pueblo ha de controlar que el Parlamento cumple con su voluntad, y exigir de éste periódicamente una rendición de cuentas mediante las elecciones. El Parlamento, por su parte, ha de controlar de manera continuada si el Gobierno cumple con la voluntad legislativa y no vulnera las leyes de presupuestos ni las otras

¹⁵ Art. 3.1 de la Declaración de Lima de la INTOSAI: “Los Órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los Órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son Órganos de control externo”.

¹⁶ Sobre la auditoría como técnica para hacer frente a los desafíos planteados por las relaciones de agencia, ver Power (2007).

¹⁷ Como señala Pérez Royo (1982: 1146), mencionando a Kelsen: “La reconducción de la voluntad del Estado a la mayoría social es decisiva, pero no basta. Un Estado que parte de esta premisa, si sólo es esa la que se hace valer, puede acabar siendo (de hecho acabará siendo) un Estado antidemocrático, es decir, un Estado en el que se produzca un sometimiento incondicionado y sin límites de la minoría a la mayoría”.

normas que han de regir en el gasto público (como las de contratación administrativa). Finalmente, el Gobierno ha de controlar de manera continua que la Administración Pública actúa correctamente, dentro de la legalidad y conforme al impulso marcado por la propia acción de gobierno.

4. APROXIMACIÓN AL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO

4.1. La conceptualización de las EFS como órganos de relevancia constitucional

La regulación del subsistema de control externo podría hacerse a nivel legislativo, pero por razones de congruencia en el diseño institucional se opta por regular determinados aspectos básicos directamente en la Constitución. Esta constitucionalización viene justificada en la medida en que se trata de dotar de una especial protección a los órganos de control externo, para darles estabilidad jurídica frente a posibles amenazas político-institucionales. Hay que recordar que las EFS aparecen en un marco de confrontación sistémica con el poder político: por un lado, confrontación con el poder Ejecutivo por el hecho de que la EFS tiene como cometido sacar a la luz los errores y fallos cometidos por el mismo. En este sentido el auditor externo opera desde una perspectiva crítica y se enfoca en los errores del auditado, no en sus virtudes, y su función consiste precisamente en buscar errores, lo que en cierto modo lo lleva a antagonizar con el ente auditado. Por otro lado, confrontación con el Parlamento en la medida en que la mayoría parlamentaria respalda normalmente al Ejecutivo. Ante esta situación de confrontación sistémica, la garantía constitucional se hace particularmente necesaria.

Las EFS cumplen un papel esencial en la función de equilibrio entre los distintos poderes dentro del Estado constitucional. Por lo tanto, son órganos de relevancia constitucional; que no es necesariamente lo mismo que órganos constitucionales, entendidos estos últimos como órganos necesarios y esenciales para la existencia misma del Estado en sus fundamentos básicos (en España, tales fundamentos básicos vienen constituidos por las categorías de *social, democrático y de Derecho*)¹⁸.

A este respecto consideramos que la existencia de órganos de control externo puede entenderse como un elemento necesario y esencial para la existencia de un Estado social, por lo que las EFS serían

¹⁸ Así, señala Jellinek en su Teoría General del Estado que los órganos constitucionales son consustanciales al tipo de ordenamiento que la Constitución hace surgir. Su eventual desaparición desorganizaría las estructuras del Estado, al que transforma completamente.

órganos constitucionales conforme a esta concepción. En efecto, difícilmente puede concebirse la existencia de un Estado social en el largo plazo sin mecanismos óptimos de control del gasto público.

De acuerdo con Santi Romano (1950), serían órganos constitucionales aquéllos que son necesarios para individualizar al Estado en un determinado momento histórico, para concederle una existencia efectiva y reducirlo de una simple abstracción a un ente vital capaz de organizarse para conseguir sus fines. Los órganos constitucionales expresan la esencia orgánica del Estado. En la misma línea se pronuncia García Pelayo (1981), quien señala que los órganos constitucionales son esenciales a la propia Constitución y al sistema de distribución de poderes, añadiendo que participan en la dirección política del Estado y que se sitúan como supremos en sus respectivos ámbitos.

A este respecto hay que considerar que la razón de ser de la EFS consiste en constituirse como un órgano de carácter auxiliar, con funciones de control y suministro de información respecto a otros órganos constitucionales que ostentan potestades de dirección política. En el caso español, el TCu es delegado del Parlamento, y dependiente orgánicamente del mismo (art. 136.1 CE).

Existen también casos en que las EFS son orgánicamente independientes y no se inscriben en una relación de dependencia orgánica con ningún otro órgano constitucional, matizándose por lo tanto su carácter auxiliar (éste sería el caso del TCEu). Sin embargo, a pesar de situarse en un rango jurídico orgánico igual que los demás poderes del Estado, en la práctica acaban ocupando una posición de dependencia funcional, prestando una función de asistencia y auxilio a los otros poderes. En el caso de Italia, por ejemplo, si bien la EFS tiene un estatuto de independencia notable (con una proximidad orgánica al Poder Judicial), se puede considerar que la *Corte dei Conti* lleva a cabo una función auxiliar de control, que sirve tanto al Gobierno (la *Corte dei Conti* actúa como órgano de control *ex ante* autorizando ciertos gastos) como al Parlamento (a través de los correspondientes informes y opiniones de auditoría). Lo mismo se da con el TCEu, que tiene un estatuto de independencia absoluta, con rango de Institución de la UE, y no se subordina orgánicamente a ninguna otra Institución; aunque desde su posición dentro del sistema institucional de la Unión se limita a auxiliar a las autoridades presupuestarias, Consejo y Parlamento.

Comprobamos por lo tanto que lo esencial en la arquitectura constitucional es en rigor la función de control independiente de la EFS, no la naturaleza de la misma (que puede formar parte del poder Ejecutivo, del Legislativo o del Judicial, o situarse fuera de los tres poderes). Es decir, lo fundamental sería la función de control del gasto público: como ya se ha dicho, no se puede concebir un auténtico Estado constitucional sin control del gasto público. Y lo secundario es que esa función de gasto público la lleve a cabo un órgano especializado de control externo o un órgano de control

interno, o incluso el Parlamento directamente... Lo necesario para la existencia del Estado democrático de Derecho sería pues la existencia de *mecanismos efectivos de control sobre el ejercicio del poder* (incluido el poder del gasto público) *en condiciones de igualdad*. Conviene subrayar que en el actual contexto socioeconómico complejo en que tienen que operar los sistemas políticos, difícilmente se puede concebir un control auténticamente efectivo si éste no se apoya en un órgano de control externo que reduzca las asimetrías de información existentes entre Parlamento y Gobierno.

Igualmente, en el caso de España hay que tener en cuenta que el art. 136.1 CE configura al TCU como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”. En este sentido, el carácter de supremacía en su respectivo ámbito de actuación constituye precisamente uno de los rasgos que, de acuerdo con García Pelayo (1981) caracterizan a los órganos constitucionales. Este carácter es el que lleva a Biglino Campos a considerar al TCU como un órgano constitucional, afirmando que “todos los Órganos constitucionales, por venir regulados directamente por la Constitución, están dotados de funciones decisorias propias, por lo que no dependen de ningún otro Órgano” (Biglino Campos 2008: 21); dicha autora no asimila necesariamente estas “funciones decisorias propias” a las más sustantivas funciones decisorias de que disponen los órganos dotados de capacidad de *impulso político*, sino que las concibe como un ámbito de autonomía propio del órgano, delimitado por los propios enunciados normativos constitucionales.

En el caso español, el control de la acción del Gobierno se otorga expresamente en la Constitución a las Cortes Generales, al establecerse en el art. 66.2 CE: “Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus presupuestos, *controlan la acción del Gobierno* y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución”. Por su parte el art. 136.1 CE prevé que el TCU “Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y aprobación de la Cuenta General del Estado”. Resulta sumamente elocuente nuestra Constitución en lo relativo a la configuración del TCU como órgano auxiliar y subordinado orgánicamente (y como comprobaremos más adelante, en algunos aspectos también funcionalmente¹⁹) al Parlamento. Sin embargo, en lo concerniente al carácter subordinado del TCU, hay que señalar que si bien el art. 136 CE configura al TCU como un órgano delegado de las Cortes

¹⁹ La distinción entre subordinación orgánica y funcional es sutil. La subordinación orgánica implica sencillamente el encuadramiento de un órgano como parte de otro. La subordinación funcional implica que un órgano puede recibir órdenes de otro.

Generales, esta delegación no es completa. No es completa porque el TCu no es creado por la voluntad de las Cortes Generales, sino por voluntad del propio constituyente. En consecuencia, las Cortes Generales, en la delegación que hagan sobre el TCu, habrán de respetar en todo caso un contenido mínimo e indisponible de delegación, que permita la reconocibilidad del TCu como EFS (*supremo órgano fiscalizador* que examina y comprueba la Cuenta General del Estado, como dice el art. 136.1 CE). Igualmente la delegación habrá de respetar las previsiones constitucionales del art. 136.2 CE, de que al TCu se le rendirán las cuentas del Estado y del sector público, a efectos de ser censuradas, y de que el TCu remitirá a las Cortes “un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido”.

La posición del TCu en la CE, el estatuto de independencia que en la misma se configura, unido a la esencia misma de la función fiscalizadora como concepto (que lleva como inherentes las notas de externalidad e independencia), hacen que el TCu haya de tener garantizada una autonomía institucional mínima. Es precisamente la necesidad de garantizar de manera reforzada esta garantía institucional el argumento más poderoso para la regulación de la EFS en la Constitución. Biglino Campos (2008: 21) identifica el contenido mínimo de autonomía que ha de ser respetada con la autonomía reglamentaria (autonomía para elaborar y proponer su propio reglamento), de gobierno (autonomía para decidir sus asuntos de organización y funcionamiento interno), y presupuestaria (autonomía para elaborar y proponer su propio presupuesto)²⁰. Teniendo en cuenta la configuración del equilibrio de poderes en los sistemas constitucionales parlamentarios, donde el poder último de control del Ejecutivo le corresponde al Parlamento, la naturaleza de los entes de control externo también tiene como inherente una cierta dependencia de la Cámara Parlamentaria, que podrá ser mayor o menor en función del contenido más político o más técnico, respectivamente, que se le atribuya al ente de control externo.

Sin embargo, independientemente de que determinados autores consideren que el TCu tiene rasgos de órgano constitucional, tanto la doctrina mayoritaria como la Ley española no lo categorizan como *órgano constitucional*. Y una consecuencia de ello se comprueba en su exclusión del artículo 59.1 c) de la LOTC, donde se prevé la legitimación de los *órganos constitucionales* (Gobierno, Congreso de los Diputados, Senado y Consejo General del Poder Judicial) para plantear conflictos ante el TC. A este respecto, hay que señalar que la LOTCu en su art. 8.1 sí reconoce el derecho del TCu de recurrir al TC por “Los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del Tribunal de

²⁰A título ilustrativo cabe mencionar cómo el art. 80.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña establece: “La Sindicatura de Cuentas depende orgánicamente del Parlamento, ejerce sus funciones por delegación del mismo y con plena autonomía organizativa, funcional y presupuestaria, de acuerdo con las leyes”.

Cuentas”, pero previa autorización de las Cortes Generales *ex art. 3.p) LFTCu*. En este sentido, cabe señalar que aunque la enunciación de órganos constitucionales del art. 59.1 c) LOTC se hace sin voluntad de ser exhaustiva, la misma ha conducido a De Vega Blázquez (1999) a afirmar que “la interpretación conjunta de los artículos 8 LOTCu y 3.p) LFTCu no deja lugar a dudas al situar al Tribunal de Cuentas en un escalón inferior al de los órganos constitucionales, pues el planteamiento de conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal debe ser propuesto por el Pleno de este último a las Cortes Generales que son, como acabamos de señalar, las legitimadas (en cuanto órgano constitucional) para la interposición del oportuno conflicto ante el Tribunal Constitucional”.

El hecho de que la CE incluya al TCu dentro del Título VII (Economía y Hacienda), y no le haya dedicado un Título propio (como sí hace con el resto de órganos constitucionales) va también en el sentido de concebir al TCu sólo como “órgano de relevancia constitucional”. Y en la misma línea de concebir a los entes de control externo como órganos de relevancia constitucional se sitúan los Estatutos de Autonomía, que, o bien enuncian al OCEX junto con la regulación de la Hacienda de la Comunidad Autónoma (así, art. 112 del Estatuto de Autonomía de Aragón); o bien lo enuncian como una Institución de la Comunidad Autónoma, pero en un apartado referente a las “Instituciones propias” (diferente de las “Instituciones básicas”), como es el caso del Estatuto de Autonomía de Castilla y León; o bien en un capítulo dedicado a “otras Instituciones de la Comunidad Autónoma”, como en los Estatutos de Autonomía de Andalucía, Cataluña o Valencia; o directamente recogen al OCEX como un “órgano de relevancia estatutaria”, como en la nonnata propuesta de Estatuto de Autonomía de Canarias.

Sin embargo, en el ámbito de la UE hay que resaltar el hecho de que se ha ido reforzando la sustantividad propia del TCEu hasta el punto de poder considerarlo como un órgano constitucional. Esto se corresponde con la propia evolución histórica en la que la EFS europea ha pasado de ser un órgano con estatuto de Derecho derivado, subordinado claramente primero al Consejo y luego al Parlamento Europeo, a ser una Institución de la Unión, como lo puede ser el Consejo o el Parlamento mismo. Si bien es cierto que existen algunas notas específicas que van en la línea de no considerar al TCEu en cuanto “órgano constitucional”, como el hecho de que sus componentes sean elegidos de manera formalmente distinta a los del TJUE: en el caso del máximo órgano judicial los magistrados son nombrados por los Estados miembros, mientras que en el caso del órgano auditor sus miembros son nombrados por el Consejo (lo que implica situar al TCEu en una relación de cierta dependencia orgánica con respecto al Consejo, cosa que no se produce en el TJUE, que es una Institución de la

Unión a un nivel equiparado con el Consejo, el Parlamento y la Comisión). Igualmente, la regulación básica del TJUE está contenida en el TUE, mientras que la del TCEu está en el TFUE. En todo caso, lo cierto es que al enunciarlo como Institución de la Unión, la UE ha elegido dar una mayor preeminencia constitucional a su auditor externo.

4.2. Fundamentos orgánicos del control externo

El TC, en su sentencia 187/88 (resolviendo el recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley de Sindicatura de Cuentas de Cataluña), FJ 2, proporciona una definición del control externo elaborado por el TCu como “la comprobación de la actividad económico-financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficacia y economía, cuyo resultado se recoge en los informes anuales remitidos a las Cortes, proponiendo las medidas de mejora de gestión correspondientes y constatando las prácticas irregulares y las infracciones con indicación de la responsabilidad producida y medidas para exigirla”.

La definición que proporciona el TC se inserta en un contexto histórico determinado, y dentro de un sistema político y jurídico particular. Más allá de las contingencias históricas, si se indaga en el control externo como pura idea, puede afirmarse que sería aquél que es ejercido por un órgano funcional y orgánicamente independiente del órgano controlado. En lo concerniente al control del gasto público, la configuración que han adoptado la mayoría de los diseños constitucionales ha establecido al Gobierno como sujeto que ejecuta el gasto público, y por lo tanto como sujeto controlado. Y al Parlamento como sujeto controlador. El control del gasto público se inserta pues en el juego de “pesos y contrapesos” sobre el que se construye el Estado constitucional. El control interno no es suficiente por sí mismo para asegurar una gestión legal, eficaz y eficiente del gasto público: ningún poder es perfectamente capaz de limitarse a sí mismo. De ahí la necesidad de establecer mecanismos de control externo. En la medida en que estos mecanismos se referencien a órganos constitucionales, y se sitúen por lo tanto en una posición de confrontación sistémica con otros poderes del Estado, habrán de verse amparados por garantías constitucionales, insertándose en el marco normativo constitucional.

Como ya se ha señalado, uno de los elementos esenciales y genéticos del constitucionalismo es el control por parte del Parlamento del dinero público. El origen de la *Magna Carta* se situaba precisamente en la exigencia del Parlamento inglés por tener el derecho de decidir si facilitar o no el dinero que el Rey considerase necesario. A partir de dicha vinculación se comenzó a exigir que el Rey especificase y detallase los conceptos y partidas para los cuales precisaba el dinero solicitado al

Parlamento. La comprobación por el Parlamento de que el Rey efectivamente gastaba el dinero en los términos en que se había comprometido, suponía “cerrar el círculo” del gasto público.

Pero el Parlamento no es el sujeto de lo que en sentido estricto llamamos “control externo”. El Parlamento lo que ejerce es un control político. Y ese control político se apoya sobre el control externo, ejercido por órganos funcionalmente independientes y (en el caso español) orgánicamente insertos en el propio poder legislativo. El control externo del gasto público se ejerce a partir de EFS u OCEX. Consideramos una EFS como un órgano de control externo que es supremo dentro de un ámbito territorial determinado: esto se predica de órganos que operan en conexión directa con un poder representante de la soberanía. El TCEu en su ámbito propio y las respectivas entidades nacionales de control son consideradas en este trabajo como EFS. Por su parte, identificamos a los OCEX como órganos de control externo que operan en instancias de gobernanza territorial de carácter subnacional²¹.

Es cierto que la consideración del TCEu como EFS, y la no consideración de los OCEX como tales, puede resultar discutible ya que ambos se vinculan a instancias de gobernanza que carecen de los atributos propios de la soberanía estatal. En todo caso, el TCEu asume un ejercicio de competencias cuya titularidad soberana recae en los Estados miembros de la Unión. Esto, junto con el hecho de que tenga un estatuto de miembro de la INTOSAI, que se sitúe como cúspide del subsistema de control externo del gasto público europeo, y que en la práctica adopte una actitud de actor líder en dicho subsistema, nos lleva a catalogarlo como EFS. Si bien carece de la nota de supremacía con que cuenta el TCu español, resulta interesante notar que, en la práctica, las funciones de coordinación que desempeña el TCEu con respecto a las EFS nacionales pueden llegar a ser tanto o más fuertes que las funciones de coordinación que el mismo TCu desempeña respecto a los OCEX, a pesar de que éste cuenta con una posición de supremacía jurídicamente reconocida. En definitiva, apuntamos aquí que el fundamento “de gobernanza” con que cuenta el TCEu para dirigir la política de control externo de los fondos europeos es más fuerte que el fundamento “de gobierno” con que cuenta el TCu para dirigir la política de control externo de los fondos europeos en el ámbito español, y esto puede fundamentar de manera definitiva su categorización como EFS.

²¹ Se consideran instancias de gobernanza *subnacional* aquellos actores de gobernanza territoriales que operan a una escala inferior a la de un Estado. Se diferencian de las instancias *subestatales* en que estas últimas operan siguiendo una pauta de dependencia funcional respecto del Estado central.

4.3. La Declaración de Lima de la INTOSAI

Las características propias del control externo han quedado codificadas en la Declaración de Lima de 1977 sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, de la INTOSAI, adoptada en su Noveno Congreso Internacional, donde se describe qué se entiende por control del gasto público y qué es una EFS. La Declaración de Lima es el más importante estándar definido por INTOSAI (categorizado como “Principio fundamental de nivel 1”), y proporciona el marco conceptual para el resto de estándares elaborados desde entonces por INTOSAI. Presenta un resumen de los principios básicos que se precisan para poder conseguir resultados de auditoría pública independientes y objetivos. El contenido de la Declaración de Lima versa sobre:

- Finalidad y tipos de control.
- Independencia de las EFS y de sus miembros.
- Relaciones con parlamento, gobierno y administración.
- Facultades de las EFS.
- Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias.
- Rendición de informes.
- Competencias de control de las EFS.

La Declaración de Lima es clara en subrayar la importancia del control presupuestario, y en su art. 1 sobre la finalidad del control comienza diciendo que “La institución del control es inmanente a la economía financiera pública”. Además, como ya se ha indicado, en dicha Declaración se propugna que la regulación básica de las EFS se haga a nivel constitucional, a efectos de una mejor garantía del principio de independencia funcional del control externo. De esta manera, en el art. 5.1 se establece que “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias externas”. Y en su art. 8 señala que “La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país”.

4.4. Inserción de las EFS en la arquitectura constitucional

Vallés Vives (2001: 137) distingue cuatro modelos de control superior del gasto público en función de dónde se inserte, dentro de la arquitectura constitucional, el órgano controlador: en el poder Ejecutivo, Legislativo o Judicial, o que tenga su propio lugar dentro del sistema de poderes con una configuración totalmente autónoma. Así, en los casos de Suiza y Dinamarca, los órganos de control superior forman parte orgánica del Ejecutivo. En España, Reino Unido, Bélgica, Noruega, Austria y Estados Unidos, se ubican en el Legislativo. En Francia e Italia se sitúan orgánicamente próximos al poder Judicial, y en Portugal y Grecia directamente pertenecen al mismo; mientras que en Alemania y la propia UE, las EFS se acercan al modelo de independencia absoluta, tanto funcional como orgánica. En todo caso ninguno de estos modelos se presenta de manera pura, sino que en la práctica se dan múltiples sistemas mixtos.

Respecto a la inserción de la EFS dentro de la arquitectura constitucional, hay que indicar que lo normal es que la misma se sitúe próxima al poder legislativo (una situación contemplada en el propio art. 8 de la Declaración de Lima). La razón de ser es, *en primer lugar*, que el poder legislativo representa al sujeto soberano, y las EFS, a través del ejercicio de transparencia propio de la auditoría, tratan de generar confianza y en último término contribuir a la legitimación del ejercicio que las instituciones de poder público hacen de dicha soberanía. Igualmente la vinculación de las EFS al poder legislativo sirve para reforzar el asentamiento democrático de las mismas. *En segundo lugar*, la proximidad al poder legislativo dota a la EFS de una independencia reforzada con respecto al poder Ejecutivo, auténtico objeto del control. La dependencia orgánica del Parlamento se configura así como una característica de sentido negativo (no en sentido de instrumentalización de las EFS por el Parlamento), y pretende subrayar que la EFS es independiente del Gobierno (Fernández Rodríguez 1982: 29). *Tercero*, tal vinculación es también el resultado lógico de la propia evolución histórica que han experimentado los órganos de control externo: la dependencia parlamentaria se configura como una reacción frente a la anterior fase histórica de dependencia de los órganos de control respecto del poder Ejecutivo (situación además incompatible con el presupuesto esencial de la auditoría: la exterioridad del órgano controlado). *Cuarto*, resulta lógico que el poder de control presupuestario se otorgue al órgano que tiene el último “poder presupuestario”, que es el Parlamento: así, resulta que al igual que el Parlamento autoriza los ingresos y gastos públicos, también controla su gestión, delegando en su caso en una EFS. *Finalmente*, hay que considerar que el control del gasto público puede constituir una actividad con cierta carga política; cuando a la pregunta de ¿qué controlar? se responde con criterios de oportunidad política resulta conveniente engarzar tal función

con un órgano de impulso político como el Parlamento, creando un cauce de vinculación funcional entre éste y la EFS²².

La proximidad al poder legislativo no sólo es lo más normal, sino que tanto la doctrina (Desmoulin 2005: 517) como determinadas instituciones internacionales (como el FMI) consideran normativamente más conveniente dicha configuración. Concretamente, el FMI, en su manual sobre transparencia en materia de finanzas públicas, establece que la EFS debe ser elegida por el poder legislativo, con la misión de remitirle al mismo, así como al conjunto de la sociedad, los informes sobre la integridad financiera de las cuentas de la Administración Pública (Desmoulin 2005: 516).

Como hemos señalado, las EFS están vinculadas a los órganos y actores que ostentan el ejercicio de la soberanía. A estos efectos hay que considerar que si en el Antiguo Régimen el titular de la soberanía era el Rey, y el ejercicio de la misma correspondía a un complejo entramado de órganos y funcionarios con vínculos de lealtad a la Corona, los respectivos órganos de control presupuestario establecían una relación de control y rendición de cuentas entre estos funcionarios y órganos y el propio Rey. Por ello se puede considerar que los órganos reales de control interno eran entes supremos de control en cierto modo predecesores de las actuales EFS (es así como en Francia se considera a la EFS como la Institución más antigua de la República, al conectarse con el órgano de fiscalización de la monarquía francesa).

Con el Estado constitucional la relación entre sujeto soberano y rendición de cuentas se hace más compleja. El titular del poder soberano es el Pueblo. El poder presupuestario reside en el Parlamento, que representa al Pueblo. Esto es así incluso en regímenes presidencialistas, como en el caso de los Estados Unidos, donde el poder presupuestario recae en la Cámara de Representantes. El ejercicio de la soberanía le corresponde pues al Parlamento, que elabora el presupuesto, que será ejecutado por la Administración. Por lo tanto el órgano de control externo del gasto público fiscalizará a la Administración Pública para rendir cuentas al Parlamento, que a su vez acabará rindiendo cuentas al Pueblo. Esta complejidad aumentará de manera exponencial con el desarrollo de la gobernanza, donde el ejercicio del poder público pasa a ser compartido por un número mayor de actores, cada uno de los cuales tiene que rendir cuentas a sus propios soportes de legitimación, operando en ámbitos cada vez más heterogéneos.

²² En todo caso, la preservación de una línea de separación entre la naturaleza jurídica del control externo y la naturaleza política del control parlamentario resulta un elemento cuyo mantenimiento es importante para la consistencia y coherencia del sistema de control presupuestario. Por lo tanto, si bien la pregunta de qué controlar puede venir complementada por criterios de oportunidad política, se debe de preservar un ámbito de independencia técnica de la EFS a efectos de que pueda desempeñar una fiscalización que realmente arroje transparencia a la actividad de ejecución presupuestaria.

En el caso español, el sistema de fiscalización superior tiene su origen en los consejos reales, y esto generó la inercia histórica a ubicar al órgano superior de fiscalización en la órbita del poder Ejecutivo. Con el paulatino desmantelamiento del Antiguo Régimen los distintos órganos que siguieron funcionando como EFS se fueron desvinculando de la Corona para aproximarse al poder legislativo, en un proceso que, siguiendo la evolución de los propios modelos constitucionales, se caracterizó por mantener una pauta histórica oscilante o de carácter dialéctico. Así, si bien el Estatuto de Bayona y la Constitución de 1812 desgajaban la EFS del poder Ejecutivo (configurándola por tanto como un órgano de control *externo*), mediante una Ordenanza de 1828 se reubicó en el poder Ejecutivo, haciendo depender el Tribunal Mayor de Cuentas del Ministerio de Despacho de Hacienda. De acuerdo con Palao Taboada (1985: 269) la dependencia del Ejecutivo se reafirmó con la Ley del Tribunal de Cuentas de 1851, en la que el Ejecutivo ostentaba la potestad de nombrar al Presidente y miembros del Tribunal de Cuentas mediante Real Decreto acordado en el Consejo de Ministros. Esta situación cambia con la Constitución liberal de 1869, en cuyo artículo 58.5 se atribuye a las Cortes la facultad de nombrar y separar a los miembros del Tribunal. De nuevo la Restauración retrocedió en el acercamiento del Tribunal de Cuentas al poder legislativo, y por Ley de 3 de julio de 1877 se dispuso que el nombramiento, cese y jubilación del Presidente y miembros del Tribunal de Cuentas se haría por Real Decreto del Consejo de Ministros. La Constitución de 1931 (art. 120) supuso un nuevo movimiento de péndulo, estableciendo la dependencia directa del Tribunal de Cuentas con respecto al Parlamento, y otorgando al mismo la fiscalización no ya de las cuentas, sino de toda la actividad económica del Estado. El régimen franquista, en el art. 44 de la Ley Orgánica del Estado, volvió a situar al Tribunal de Cuentas bajo la órbita del Ejecutivo (y a asignarle un ámbito más restringido, reducido al control de legalidad de las cuentas), mientras que finalmente con la Constitución de 1978 (art. 136) se llega a la situación actual de dependencia orgánica (y en parte, también funcional) del Tribunal de Cuentas respecto del Legislativo, y a la asignación al mismo de la fiscalización tanto de las cuentas como de la gestión económica del Estado.

En definitiva, en la historia del constitucionalismo español se comprueba que aquellos regímenes más liberales tienden a dotar de más importancia, más independencia y a aproximar la EFS al legislativo, mientras que los regímenes más autoritarios tienden a aproximar la EFS al ejecutivo y a restringir su ámbito operativo. La evolución de las EFS en el constitucionalismo español demuestra así cómo la existencia de un órgano de control externo independiente supone un rasgo propio de los Estados democráticos.

La mayor o menor independencia del órgano de control externo habrá de ponderarse en función de diversas variables: 1) la independencia funcional primará cuando se considere que el control presupuestario tiene un carácter más técnico que político, y por tanto exista la percepción de que una ilegalidad o irregularidad presupuestaria siempre es igualmente importante, sin interesar si se produce en un área presupuestaria más o menos “política” o mediática; 2) la independencia funcional primará cuando se considere que las posibles influencias políticas, sometidas a las correspondientes fluctuaciones partitocráticas, pueden acabar abusando del principio de oportunidad política en las auditorías (pervirtiendo los principios de lealtad institucional y buena fe), de tal forma que se acabe desembocando en una situación de ineficiencia de las mismas; 3) la independencia funcional primará cuando el sistema político imperante sea más democrático (como se comprueba en el desarrollo histórico del TCu en España); 4) finalmente, la independencia funcional mantendrá una relación de proporción inversa con la fuerza del Parlamento. Como señala Vallés Vives (2001: 26), el estatuto de jurisdicción y la independencia funcional de la EFS resulta ser inversamente proporcional a la fortaleza y consolidación del Parlamento en el equilibrio de fuerzas entre los poderes del Estado. Es decir, la vinculación a un Parlamento fuerte acaba convirtiéndose en la garantía de independencia de la EFS. Por lo tanto cuanto más débil sea la institución parlamentaria, mayor tenderá a ser el estatus de independencia que se atribuya a la EFS: ésta sería la razón por la cual en Reino Unido la *National Audit Office* se encuentra estrechamente vinculada al Parlamento, mientras que en Francia (donde el ámbito de competencias del Parlamento se ve reducido por la reserva de reglamento y su posición como soporte de legitimación del Estado está eclipsada por la figura del Presidente de la República) se da la situación contraria y la *Cour de Comptes* deriva su independencia más de su estatuto jurisdiccional que de su vinculación al Parlamento. Ni qué decir tiene que esta regla se cumple plenamente en el caso de la UE, donde el Parlamento ejerce un haz bastante limitado de competencias, y el TCEu goza de un estatuto de máxima independencia.

Respecto a la posición de independencia de la EFS, hay que considerar que existen sistemas de auditoría pública, inspirados en el modelo francés de fiscalización (como es el caso de España), donde la EFS puede calificarse como “híbrida” en la medida en que tiene atribuidas también potestades jurisdiccionales de enjuiciamiento de las ilegalidades e irregularidades contables detectadas. La existencia de potestades jurisdiccionales altera ligeramente la inserción de la EFS en el marco constitucional del Estado, en la medida en que se produce un desdoblamiento entre función fiscalizadora y función jurisdiccional. La función jurisdiccional es por naturaleza independiente y exenta de interferencias por parte de otros órganos: por lo tanto, el hecho de que exista un

desdoblamiento entre función fiscalizadora y función jurisdiccional sería un factor con tendencia a reforzar la posición de independencia de la EFS.

Siguiendo a Biglino Campos (2008: 21) y Vallés Vives (2001: 35), puede afirmarse que la independencia funcional de las EFS se consigue a partir de ciertas garantías de rango constitucional o legislativas, que permitan asegurar:

- 1) la irrevocabilidad en el cargo de los miembros que componen el órgano;
- 2) la posibilidad de elaborar su propio programa anual de trabajo sin interferencias externas (lo que tiende a ser matizado en la medida en que se prevea que los parlamentos puedan encargar a los órganos de control externo la realización de auditorías, como es el caso en España del TCu²³);
- 3) la autonomía presupuestaria: es decir, la posibilidad de elaborar el presupuesto propio para que sea en su caso aprobado como un capítulo más en la Ley de Presupuestos por el Parlamento;
- 4) el establecimiento como único propósito de un control de legalidad (y en su caso, de gestión) del gasto público;
- 5) la autonomía reglamentaria: posibilidad de *elaborar* el propio reglamento de funcionamiento interno;
- 6) la autonomía en la dirección, organización y funcionamiento interno de la institución.

Los seis elementos arriba enunciados se podrán dar con mayor o menor medida en los distintos casos, configurando un estatuto más o menos independiente para la EFS.

4.5. El control externo en el Estado de Partidos

El propósito inicial del control presupuestario como un control por medio del cual el Parlamento asegura que el Gobierno cumple el presupuesto y demás leyes en la ejecución del gasto público, pierde en parte su sentido en un Estado de partidos donde Parlamento y Gobierno comparten un elemento de identificación: la mayoría parlamentaria. Este fenómeno fue gráficamente ilustrado por

²³ Un caso extremo se encuentra en Castilla y León, donde la Ley 2/2002, reguladora del Consejo de Cuentas, otorga a las Cortes de Castilla y León la competencia de aprobar el programa de trabajo, pudiendo además modificarlo. Esto puede suponer la desustanciación total del control externo como control independiente, sobre todo en un contexto de Estado de Partidos.

Loewenstein (1979: 270), quien analizando el caso del Reino Unido consideraba que, a pesar de ser el control externo de la ejecución presupuestaria un elemento esencial en la evolución de su sistema parlamentario, en la actualidad dicho elemento quedaba ciertamente desdibujado. Así, señalaba que “considerado históricamente, el control de la Cámara de los Comunes inglesa sobre el erario público fue el punto de partida para la transformación de la monarquía absoluta en constitucional y, más tarde, en parlamentaria. En la actualidad “la madre de los parlamentos” tiene que tragarse hasta los huesos el presupuesto gubernamental”.

Reflexionando sobre la posibilidad de desvirtuación de la función del Parlamento en el Estado de partidos, observa Aragón Reyes (1986: 33-34) que el Parlamento, además de ser un órgano de decisión y ejercicio de poder político, es también una cámara de representación del pueblo. Si como órgano de decisión sólo puede emitir una sola voluntad, la de la mayoría parlamentaria, como cámara de representación funciona de manera que en ella se hacen valer las opiniones plurales de los grupos que lo integran. Por lo tanto, en el Estado de partidos, la esencia del control parlamentario radica en el carácter deliberante de la cámara como expresión del pluralismo, más que en su carácter decisorio. En efecto, la mayoría parlamentaria difícilmente permitiría un juicio negativo sobre la acción del Gobierno al que da su apoyo: lo relevante pasa a ser por tanto la discusión misma en el Parlamento, que hace pública la gestión presupuestaria del Gobierno para que el pueblo, llegado el momento de expresarse a través de las elecciones, pueda tener información con la que actuar en consecuencia. Por ello puede decirse que en el Estado de partidos el Parlamento pasa a ver transformada su función de control clásico por una función de generación de información y proyección de la misma a la sociedad; una función de transparencia. El control parlamentario en el Estado de partidos es por tanto más un control *en* el Parlamento que *por* el Parlamento.

El hecho de que las capacidades de control político del Parlamento queden de facto romas con el Estado de partidos no hace sino acrecentar la importancia del control externo en los sistemas políticos contemporáneos. Por ello en el actual Estado de partidos el control del gasto público realizado en base a criterios técnicos constituye un elemento especialmente importante para evitar las derivas autocráticas inherentes al ejercicio del poder público²⁴. Particularmente el control externo, encomendado a agentes independientes del poder Ejecutivo (y también más o menos independientes respecto del Parlamento) puede evitar que las posibles connivencias entre el Ejecutivo y el Legislativo desemboquen en un desapego hacia el poder político por parte de la mayoría que lo

²⁴ Como señalaba Montesquieu: “Ya se sabe que es algo demostrado eternamente, que todo hombre que tiene poder tiende a abusar de él” (*De l'Esprit des Lois*, vol. I).

eligió, además de vehicular las posibilidades de control por parte de la propia minoría parlamentaria a través de la discusión de los resultados de fiscalización.

Por lo tanto el principio de independencia funcional de los órganos de control externo adquiere una especial dimensión en el Estado de partidos. En efecto, una dependencia funcional de la EFS con respecto al Parlamento tendría como resultado, en una situación donde la mayoría parlamentaria se confunde con el Gobierno, que la EFS acabase en la práctica dependiendo del Gobierno. Con lo que el control externo devendría... control interno. O ni siquiera control interno, sino una mera fachada de refrendo de la acción de gobierno. La independencia de la EFS ha de permitir trascender los posibles tratos colusorios entre ejecutivo y legislativo.

En este contexto, el diseño de mecanismos específicos que aseguren la independencia funcional de las EFS ha alcanzado un mayor relieve. Tales mecanismos tienen que procurar un equilibrio entre independencia funcional y coordinación de la EFS con el resto de órganos constitucionales, a efectos de que su inserción en el sistema constitucional sea consistente. En el caso de España se comprueba cómo, aun ejerciendo funciones delegadas de las Cortes Generales, el TCu se configura constitucionalmente como un órgano funcionalmente independiente: el art. 5 de la LOTCu dispone que ejercerá sus funciones “con *plena independencia* y sometimiento al ordenamiento jurídico”, y el art. 136.3 CE establece que sus miembros gozarán de la misma independencia e inamovilidad que los Jueces. De la misma forma, en el escenario europeo se dispone en el art. 285 TFUE que “Los miembros del Tribunal ejercerán sus funciones con plena independencia, en interés general de la Unión”, y en el art. 286 TFUE se concede a sus miembros un estatuto personal análogo al de los jueces del TJUE.

En todo caso, hay que señalar que la independencia funcional absoluta no llega a alcanzarse plenamente, pues conforme a la ya mencionada necesidad de ponderar la coordinación entre instituciones del Estado, existe siempre una dependencia funcional tanto de origen como en el ejercicio entre EFS y el poder político²⁵. La dependencia de origen se manifestará en lo relativo al

²⁵ Existe una percepción por parte de la doctrina de que la dependencia orgánica y funcional de las EFS respecto al Parlamento puede llegar a ser bastante sustantiva. Como señala Navas Vázquez (2009: 22), “Algunos autores consideran que la delegación de las Cortes Generales tiene un ámbito mucho mayor que del que expresa la norma, de donde deducen que el órgano de control es un comisionado del Parlamento al estilo del Defensor del Pueblo”. Sin embargo, el mismo autor considera que “Por mucho que se repita, el Tribunal de Cuentas no es un comisionado del Parlamento *urbi et orbi*, sino que [...] actúa por delegación suya exclusivamente “en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”” (Navas Vázquez 2009: 59).

nombramiento de los miembros de la EFS²⁶ y la aprobación de las leyes que rijan su propio funcionamiento. Por su parte, la dependencia en el ejercicio se expresará en lo relativo a la aprobación del presupuesto de la EFS, y sobre todo en la elaboración del programa de auditoría, cuando las respectivas cámaras parlamentarias puedan requerir la realización de auditorías sobre ámbitos temáticos o geográficos específicos (como es el caso del TCu de España²⁷, aunque en el ámbito supranacional el TCEu constituye un importante ejemplo de independencia en este ámbito). Hay que considerar que en un Estado de partidos podría concebirse la posibilidad de que el Gobierno “utilice” la mayoría parlamentaria de su partido para inflar el programa de fiscalización a base de requerimientos, a efectos de distraer y sobrecargar el programa de fiscalizaciones por encima de la capacidad del ente de control y así evitar una focalización excesiva del programa de fiscalización sobre los posibles errores propios del Ejecutivo, impidiendo por tanto que se fiscalice debidamente la Cuenta General del Estado y las operaciones subyacentes. Reconociendo tanto el valor de la independencia de las EFS como la imposibilidad de llevar a la práctica una interpretación maximalista de la misma, se pronuncia la Declaración de Lima en su art. 5.2 al disponer que “aunque una independencia absoluta respecto a los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones”.

En la medida en que los requerimientos políticos sean más frecuentes y acaben por determinar el plan de trabajo del ente de control, desviando los recursos humanos y técnicos del órgano de control externo de manera que se prive a éste de su independencia funcional (expresada en la capacidad de elaborar su plan de trabajo), se estará pervirtiendo el sentido mismo que el control externo tiene en la arquitectura constitucional. En este sentido se pronuncia el art. 8 de la Declaración de Lima de la INTOSAI, al disponer que “La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste”; enunciado que ha de ser entendido, en lo relativo a la dependencia funcional en el ejercicio de las funciones de fiscalización,

²⁶ Así, en el caso del Tribunal de Cuentas de España, el art. 30 LOTCu establece que “Los consejeros del Tribunal de Cuentas serán designados por las Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, por un período de nueve años”.

²⁷ Art. 45 LOTCu: “Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas”. Igualmente, el art. 199.2 del Reglamento del Congreso de los Diputados: “El Presidente del Congreso, de acuerdo con la Mesa y oída la Junta de Portavoces, a petición de una Comisión, podrá requerir al Tribunal de Cuentas, en los supuestos contemplados en su Ley Orgánica, para que remita a la Cámara informes, documentos o antecedentes sobre un determinado asunto”.

en conjunción con el art. 13 que dispone que “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previamente trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales a exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma”.

PRIMERA PARTE

EL NUEVO MARCO DE LA ACCION ESTATAL

CAPITULO II DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA

La visión general del Estado como un circuito de acción donde la actuación de los poderes públicos debe ir acompañada de mecanismos de control que aseguren la adecuación de la actividad intervencionista a las pautas constitucionales, legales y políticas establecidas, implica la existencia de una doble dinámica evolutiva y transformadora que afecta a dos ejes problemáticos: acción y control. La focalización exclusiva sobre el control produciría seguramente una visión miope e incompleta.

La realidad histórica de la Europa contemporánea nos demuestra que el circuito de la acción ha experimentado como mínimo dos amplios y complejos procesos transformadores: primero, el que afecta al desarrollo del intervencionismo público con la evolución y apogeo del Estado social, implicando alteraciones sustanciales en el modo como los poderes del Estado, y fundamentalmente el ejecutivo, abordan la tarea de llevar a cabo en la práctica los objetivos programáticos establecidos en las respectivas Constituciones; y segundo, el que afecta a la proyección territorial de la propia acción estatal, ya sea desbordando las fronteras estatales en el marco de la UE, o bien operando transformaciones internas en la escala territorial a través de fenómenos de descentralización y desconcentración. Debe entenderse que los cambios operados en el modelo de acción pública estatal implicarán subsiguientemente determinadas transformaciones en el control del gasto público que canaliza la acción intervencionista de los poderes públicos.

El estudio del control presupuestario como forma de control del ejercicio del poder político tiene por tanto que partir de la constatación de las transformaciones radicales que se han estado operando, tras la etapa de apogeo del Estado social, en la forma de adquirir, ejercer, transmitir y organizar territorialmente el poder político. Estas transformaciones históricas implican en la doctrina la aparición de nuevos paradigmas desde los cuales la acción estatal ofrece marcos de encuadramiento relativamente alejados de los originarios modelos liberales que presidieron la evolución del Estado durante los siglos XIX y XX. En este contexto se ubica la aparición de la noción de gobernanza.

1. ANTECEDENTES

La configuración del término gobernanza es el resultado de una dilatada evolución que se extiende a lo largo de siglos. Etimológicamente, el término gobernanza procede, al igual que el de gobierno, del griego clásico *kubernáo* (Κυβερνάω), que viene a ser traducido como conducir o dirigir un vehículo o nave, en el sentido de dirigir a un grupo humano, una tripulación. El tránsito semántico que protagoniza este término de un significado predominantemente náutico a un significado político enfatizaba la idea de la existencia de un “piloto” o “capitán” ocupando una posición de cúspide en la

planificación estratégica de una organización política, con responsabilidad y poderes para determinar la marcha de la misma. De esta forma, como señalaba Platón en *Eutidemo* (291c-d) al aplicar el término *kubernáo* a la política, la dirección de la ciudad necesitaba de un individuo que estuviese “solo al timón del Estado, gobernándolo todo, ordenando a todos y generando un beneficio general”.

En este doble sentido, político y náutico, el término *kubernáo* fue retomado por el latín a través del verbo *gubernare*. Cicerón, Tito Livio o Séneca utilizaron este término con la misma dualidad semántica con que se usó en griego clásico, en un sentido literal de pilotaje²⁸ y en un sentido figurado de dirección política (Tournier 2007: 66). A partir del verbo *gubernare* surge el sustantivo *gubernatio* del cual derivarán a su vez los sustantivos *gubernatio* y *gubernantia* en la Alta Edad Media, ya despojados de su sentido literal de mando sobre un navío y con un sentido prácticamente equivalente al actual de gobierno. En el momento de gestación de las lenguas vernáculas durante la Edad Media se produce una cierta confusión entre los términos *gubernatio* y *gubernantia*, con un sentido prácticamente equivalente.

De acuerdo con Gaudin (2002: 29-30), los términos *gubernatio* y *gubernantia* fueron traducidos como *gouvernement* y *gouvernance* en francés, *gobierno* y *gobernanza* en español, *governo* y *governança* en portugués y *government* y *governance* en inglés. Otras lenguas como el italiano, el alemán, el holandés o el sueco no crearon esta dualidad de términos, sino que utilizaron un único vocablo para referirse al concepto de dirección política, y ésta es la razón por la cual con la reaparición del término gobernanza, dichas lenguas se han limitado a adoptar el término inglés *governance* sin crear un equivalente, mientras que español, portugués y francés han reincorporado a su vocabulario el término medieval de gobernanza.

En Francia, el término aparece por primera vez en el siglo XIII (*gouvernance*) como equivalente del término *gouvernement* (arte o manera de gobernar). Posteriormente, a partir del siglo XV, se emplea con carácter más técnico para designar un tipo de circunscripción con estatuto jurídico particular, el *baillage* (equivalente al bailiaje en España: circunscripción bajo el mando de un bailío, que era el representante de un poder feudal) en ciertos territorios del norte de Francia como Artois y Flandes²⁹ (así, existía la *gouvernance* de Lille, la *gouvernance* de Douai y la *gouvernance* d'Arras). Sobre el análisis de esta realidad histórica, la historiografía inglesa de la Edad Media asimilaría este

²⁸ Este sentido literal de pilotaje se mantiene en el castellano contemporáneo, contenido en la expresión de “gobernar el timón”.

²⁹ De acuerdo con Huynh-Quan-Suu, traductora de la UE que trabajó en el Libro Blanco sobre la gobernanza europea 2001 (http://ec.europa.eu/governance/docs/doc5_fr.pdf).

específico término de gobernanza para caracterizar un modelo de organización del poder feudal³⁰, donde la jerarquía y el monopolio del poder están desdibujados.

En la segunda mitad del siglo XX se retoma con fuerza el término gobernanza, principalmente de la mano de la comunidad científica anglosajona. Siguiendo a la historiografía inglesa, la reincorporación del término, inicialmente en el ámbito de la administración y la gestión empresarial, recuperará la idea de horizontalidad en el ejercicio del poder. Con su reintroducción en la teoría política, el concepto de gobernanza continuaría situándose cerca del de gobierno, configurándose como resultado histórico de la evolución operada a partir del mismo. En términos básicos, podemos considerar que la definición proporcionada por la RAE³¹ de “Acción y efecto de gobernar o gobernarse” (es decir, “gobierno en sentido dinámico”), continúa siendo válida, aunque la conceptualización más reciente de la gobernanza añade nuevos elementos que suponen una transformación radical en la concepción del gobierno. En efecto, la razón de ser del uso contemporáneo del término gobernanza es la intención de marcar distancias con la idea tradicional de gobierno, para subrayar un nuevo modelo de acción pública.

2. DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA

En esencia, cualquier forma de poder *político* que no es *gobierno* cae dentro del ámbito de la gobernanza y en este sentido, puede considerarse que la gobernanza se configura a partir del modelo de gobierno. Como señalan Treib *et al.* (2007: 3): “In general, the term governance is associated with a change in the nature of the state. In this sense, governance denotes a process of governing which departs from the traditional model where collectively binding decisions are taken by elected representatives within parliaments and implemented by bureaucrats within public administrations”.

En efecto, los sistemas políticos contemporáneos se están viendo sometidos a una serie de transformaciones que están modificando la manera como el poder es ejercido y organizado territorialmente. Bajo el paradigma tradicional de *gobierno*, el poder político se ejercía por el Estado

³⁰ Moreau-Defarges (2008: 5) señala que “*Les historiens anglais du Moyen Âge se réfèrent à la gouvernance pur caractériser le mode d’organisation du pouvoir féodal*”.

³¹ El diccionario de la RAE en la entrada gobernanza proporciona las dos siguientes definiciones: “1. f. Arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía. 2. f. ant. Acción y efecto de gobernar o gobernarse”.

Hay que señalar que la incorporación de la acepción gobernanza dentro del diccionario de la RAE ha sido tardía. En efecto, la misma se produce en noviembre de 2000 precisamente como resultado de la incorporación del término gobernanza en el lenguaje oficial de la UE con el Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea.

central, dejando un espacio de libertad donde el mercado y la sociedad civil ejercían un poder autónomo. Por lo tanto, el paradigma tradicional de gobierno se insertaba en una realidad político-social donde sólo se concebían dos formas de ejercer el poder: el gobierno (estructurado en torno a una forma jerárquica, basada en la autoridad de un actor superior que ejercía *dirección*) y el mercado y la sociedad civil (estructurados en torno a una forma horizontal, con interacción libre entre actores en base a mecanismos de *cooperación* sustentados sobre sistemas de precios o sobre la confianza mutua). La actual realidad social, más compleja, permite identificar la gobernanza como nuevo paradigma de ejercicio de poder social, en el que múltiples actores, tanto públicos como privados, comparten poder político y poder social en “proporciones” variables, y donde la interacción se basa principalmente en la confianza entre actores y la existencia de actores líder que generan dinámicas de *coordinación*. Como afirma Jessop (2006: 146), la gobernanza comprende formas de interacción sociopolítica que no se sustentan ni sobre la dirección imperativa del gobierno ni en la anarquía del mercado, sino sobre pautas de “auto-organización”.

Por lo tanto, en el actual escenario social pueden distinguirse tres formas de ejercer el poder: gobierno, gobernanza y mercado-sociedad civil. Que se identifican en función de la posición que ejerce el Estado en cada una de ellas: gobierno es ejercicio del poder *por* el Estado, gobernanza es ejercicio del poder *con* el Estado, y el mercado y sociedad civil configuran el ejercicio del poder *sin* el Estado (Börzel 2011: 76).

En todo caso el “tránsito” del gobierno a la gobernanza sólo en parte puede ser entendido a partir de un eje diacrónico en el que se contempla el paso de uno a otro paradigma a finales del siglo XX. En efecto, esta visión evolutiva no sería completamente correcta, puesto que fenómenos de gobernanza en las políticas públicas, en la movilización de fuerzas políticas o en la estructuración de los actores políticos, se han venido dando con anterioridad. Así, pueden mencionarse las dinámicas del federalismo cooperativo en Estados Unidos desde 1933, o la tradición corporativista que en algunos países de Europa como los del área nórdica se ha venido dando desde la primera mitad del siglo XX, en la propia Unión Europea desde comienzos de las Comunidades (con el Comité Económico y Social), y a nivel universal con la Organización Internacional del Trabajo o el Consejo Económico y Social de las NN.UU.

Por otro lado, el avance hacia nuevas formas de gobernanza ni es igual en todos los países ni es tampoco absolutamente homogéneo en todas y cada una de las áreas de acción del Estado: así en determinados sectores más estrechamente vinculados a la soberanía (como la Administración de

Justicia o la Defensa Nacional) el avance hacia la gobernanza ha sido mucho menor que en otros sectores como la política de desarrollo regional.

El paradigma del gobierno en el Estado de Derecho supone que el ejercicio del poder político está legitimado democráticamente. En efecto, la democracia configura un modelo para el ejercicio del poder político donde las políticas ejecutadas por aparatos burocráticos regidos por el Derecho están en último término asentadas en la soberanía popular, sustentándose en la expresión de una voluntad que los ciudadanos expresaron en términos de igualdad. En la democracia, la legitimidad se proyecta a través de sistemas de *gobierno*, donde la autoridad de actores gubernamentales, insertos en el Estado, pasa a ser respaldada por el Derecho, que sirve de instrumento a través del cual la voluntad popular acaba expresándose en forma de políticas públicas.

Cabe señalar la gran confusión semántica del concepto gobernanza, a la que ya hemos hecho mención. Toda aproximación que se haga en torno al mismo tiene que distinguir entre un sentido amplio y un sentido estricto. Ya se ha hecho referencia a la gobernanza en sentido amplio, conceptualizada a través de definiciones como la de Baylis y Smith (*“a way to formulate, implement, monitor and enforce social rules”* - 2001: 20), o Hooghe y Marks (*“binding decision making in the public sphere”* - 2003: 233). En cuanto a la gobernanza en sentido estricto, implica más bien *“types of political steering in which non-hierarchical modes of guidance, such as persuasion and negotiation, are employed, and/or public and private actors are engaged in policy formulation”* (Héritier 2002: 185). En este sentido estricto, la *gobernanza* hace referencia a un modelo de ejercicio del poder que se separa del modelo tradicional de *gobierno* (donde las decisiones vinculantes son tomadas por representantes electos en el Parlamento, y ejecutadas mediante aparatos burocráticos por las Administraciones Públicas). Puede decirse que la concepción amplia de la gobernanza predomina en la literatura anglosajona, mientras que la estricta predomina en la europea continental. Es el sentido estricto de la gobernanza el que se usa a lo largo de este trabajo.

Conforme a esta visión de las cosas, la gobernanza supone una transformación en el ejercicio del poder político que se desarrollaba bajo el paradigma de gobierno, y que afecta de manera transversal a las tres dimensiones del juego político: movilización de las fuerzas políticas, concepción de las políticas públicas y conformación de las instituciones políticas. Estos tres elementos estarán correlacionados entre sí, reforzando de manera concatenada las dinámicas de gobernanza: así, las redes de gobernanza suelen involucrar a actores públicos y privados (dimensión de movilización política), en marcos poco institucionalizados (dimensión de instituciones políticas) en los que los entes públicos adoptan un liderazgo basado en la coordinación, y donde se formulan políticas

públicas caracterizadas más por la persuasión y el derecho blando que por la coerción y el derecho duro (dimensión de políticas públicas).

2.1. Gobernanza como movilización de las fuerzas políticas

La gobernanza hace referencia en primer lugar a la movilización de fuerzas políticas, afectando a la composición de los actores que generan el impulso político. En este sentido Rhodes (1996) utilizaba el término gobernanza para describir un proceso de formulación de políticas públicas donde actores de naturaleza pública comparten poder con actores de naturaleza privada.

La gobernanza puede ser considerada por lo tanto como un sistema de formulación, ejecución y control de políticas donde están implicados actores con soportes de legitimación distintos, tanto públicos como privados. Si en el modelo de gobierno sólo están implicados actores públicos que comparten un mismo soporte de legitimación conectado con la soberanía, mientras que en el modelo de mercado y sociedad civil sólo están implicados actores privados, con la gobernanza se configura un espacio intermedio donde interactúan tanto actores privados como públicos con distinto soporte de legitimación (nacional, supranacional o subnacional).

Como indican Treib *et al.* (2007), el ejercicio del poder político compartido por actores públicos y privados puede presentarse siguiendo una variada taxonomía. La más evidente viene conformada por las redes de políticas públicas (Marin y Mayntz 1991), una conceptualización que adquiere una proyección muy amplia, tanto que puede acabar deslumbrando al lector, generando así una tendencia a confundir gobernanza con redes de políticas públicas. Sin embargo, existen otros patrones de interacción entre actores públicos y privados que van más allá de las redes de políticas públicas, como las “comunidades de políticas públicas”³² (Richardson y Jordan 1979; Jordan 1990; Richardson 2000), y sobre todo, las estructuras burocráticas que se apoyan de manera más o menos auxiliar en actores privados (ej., las concesiones administrativas a particulares para el ejercicio de funciones públicas, o la involucración de lobbies o de expertos en la formulación de las políticas públicas).

³² Caracterizadas como sistemas más estables en la composición de los actores y en las relaciones que éstos mantienen entre sí: “A special type of *stable* network, which has advantages in encouraging bargaining in policy resolution. In this language the policy network is a statement of shared interests in a policy problem: a policy community exists where there are effective shared “community” views on the problem. *Where there are no such shared views no community exists*” (Jordan 1990: 327).

2.2. Gobernanza como forma de políticas públicas

Como señala Stoker (1998: 18), en la gobernanza se sustituyen las dinámicas de “orden y mando” por otras de coordinación y orientación. Mientras que el paradigma del gobierno se caracterizaba por la verticalidad a partir de la lógica legal-constitucional (Kelsen), fiscal (Keynes) y burocrática (Weber) (Porras Nadales 1988: 14-15), en el nuevo paradigma se produce un cambio hacia una formulación de la autoridad pública más horizontal, con pautas como la co-regulación, la co-producción, la gestión cooperativa o las alianzas público-privadas (Kooiman 1993: 5). El concepto de autoridad ya no se encuentra ligado a la capacidad de imponer decisiones y regular jerárquicamente los comportamientos sociales, sino a la capacidad de influencia y de liderazgo del conjunto de las redes de políticas públicas. Se trata de liderar a través del “poder blando” (*soft power*) o del “poder estructural” (poder de conformar el propio marco de actuación en el que habrán de operar los actores).

La verticalidad en el ejercicio del poder público presenta dos inconvenientes que no se adaptan bien a los desafíos que tiene que enfrentar la gobernanza en el problemático contexto histórico presente. En primer lugar, la verticalidad deja escaso margen de maniobra: la legislación o regulación jerárquica de comportamientos no dejan espacio para posibles adaptaciones de la política pública a cambios sobrevenidos en la cada vez más dinámica realidad social, y por lo tanto genera una tendencia al rápido anquilosamiento de las políticas. Por otro lado, la propia complejidad de la realidad social contemporánea hace muy difícil que desde el Estado se pueda acertar una política “a la primera”, exigiéndose constantes reajustes y cambios sobre la marcha. Sin embargo, la rigidez propia de la verticalidad del paradigma de gobierno impide una “calibración” de la política pública una vez que ésta se ha puesto en marcha.

En segundo lugar, la acción jerárquica del Estado tiende a tener menos legitimidad. La verticalidad en el ejercicio del poder supone una imposición al ciudadano de una determinada opción política, con la que éste no necesariamente tendrá que estar de acuerdo. La verticalidad resta entonces protagonismo al propio tejido social impactado en la configuración de las políticas públicas. El escenario sociopolítico al que tiene que hacer frente la gobernanza se caracteriza precisamente por aceptar como una premisa de referencia la crisis estructural de legitimidad, y por lo tanto el modelo de la verticalidad no se adapta adecuadamente al mismo.

Por lo tanto, independientemente de que haya actores públicos o privados involucrados, puede concebirse a la gobernanza como una nueva forma de políticas públicas. Como acabamos de señalar dos epígrafes más arriba, la gobernanza está relacionada con determinadas formas de políticas

públicas. Las políticas públicas son los concretos medios a través de los cuales la acción política trata de alcanzar sus objetivos. Estos medios constituyen mecanismos sociales de poder que pueden ser más o menos coercitivos, o más o menos constringentes para los destinatarios de las políticas.

A estos efectos, la gobernanza puede hacer referencia, en primer lugar, a una tendencia hacia el *derecho blando*, es decir, supondría un desplazamiento desde la vinculación jurídica propia de las políticas públicas bajo el paradigma de gobierno hacia nuevas formas de expresión de la voluntad política que se limitarían a hacer sugerencias para que puedan ser seguidas por los destinatarios de la política. La gobernanza tiende a sustituir las normas de derecho positivo (tratados, leyes, reglamentos) por normas públicas de derecho blando³³ (no vinculante) y privadas (códigos de conducta, normas éticas o estándares). Sobre todo en ámbitos técnicos como en el caso de la política de control interno de la Administración Pública, con las normas COSO³⁴, o en el caso de la auditoría pública, los estándares ISSAI³⁵. Como bien expresa Piattoni (2010: 28), existe un desplazamiento desde el Derecho como *lex* hacia una más amplia concepción del Derecho como *ius*.

En segundo lugar, la gobernanza suele expresarse a través de políticas públicas donde la ejecución de la voluntad política se hace de manera flexible, es decir, que se definen a grandes trazos las líneas de actuación para que posteriormente los destinatarios de la política adapten la misma a las específicas circunstancias en que se encuentran. Lo cual supone un mayor énfasis en los procedimientos y no tanto en los resultados últimos de las políticas, así como un carácter menos fijo y más maleable de las mismas.

³³ La tendencia hacia la generación de “normas” de derecho blando es un fenómeno que, si bien preexistía al auge de la gobernanza (así, normas de derecho blando han podido contenerse en preámbulos de instrumentos jurídicos internacionales de siglos atrás), se refuerza enormemente con la misma. En este sentido, ver el “Informe sobre las repercusiones institucionales y jurídicas del uso de los instrumentos de Derecho indicativo” del Parlamento Europeo (<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A6-2007-0259+0+DOC+PDF+V0//ES>), así como el Informe del Senado Francés n° 169 (2009-2010) de M. Jean-Patrick Courtois sobre el “*Projet de loi de réforme des collectivités territoriales*” (http://www.senat.fr/rap/109-169/109-169_mono.html).

³⁴ COSO es el acrónimo del *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, una organización establecida en 1992 por cinco entidades privadas estadounidenses (asociaciones de contables y auditores), y que proporciona estándares de control interno. Estos estándares se han convertido en uno de los ejemplos más elocuentes de gobernanza, puesto que han sido consagrados por la *Sarbanes-Oxley Act*, que estableció el marco de auditoría privada en Estados Unidos tras el escándalo Enron en 2001, y cuyos principios se retomaron en Europa (en Francia, con la Ley de Seguridad Financiera de 2003). La Comisión Europea acogió los principios COSO a efectos de su propio control interno en 2000.

³⁵ *International Standards for the Supreme Audit Institutions*. Son estándares establecidos en la Declaración de Sudáfrica sobre Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores aprobada en el XX Congreso de INTOSAI en 2010. Vienen fuertemente determinados por las *Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)* de la Internacional Federation of Accountants (IFAC). Aunque la formulación de las NIAs atiende, en un principio, a las necesidades de los contables y auditores del ámbito privado, cada norma incluye un comentario sobre su aplicabilidad a la auditoría del sector público.

Finalmente, las políticas públicas en la gobernanza se acogen a un régimen de sanciones poco elaborado: es decir, que bajo este paradigma no se confía tanto en la coercitividad.

El hecho de que las políticas públicas de la gobernanza muestren una tendencia hacia el *derecho blando*, la amplia definición de objetivos y el régimen de sanciones poco elaborado se ponen en conexión con la propia conformación de la gobernanza como una forma de ejercicio del poder *con* el Estado, no *por* el Estado. Como el Estado no se despliega tal cual (haciendo uso de su *summa potestas*) en la gobernanza, las políticas en la misma desarrolladas no pueden descansar sobre la coercitividad propia del poder estatal, sino sobre mecanismos más caracterizados por la persuasión y el derecho blando.

2.3. Gobernanza como conformación de las instituciones políticas

Además de concebir la gobernanza como un marco de movilización política en el que están involucrados actores con distintos soportes de legitimación (tanto públicos como privados), o como formas de poder político poco coercitivo, puede concebirse también la gobernanza como una nueva manera de estructurar institucionalmente las relaciones entre los actores que formulan, ejecutan o controlan las políticas públicas.

En este sentido, la estructuración institucional es vertical bajo el paradigma de gobierno: lo que implica que un único actor, de carácter público, tiene la potestad de tomar de forma autónoma decisiones vinculantes para la generalidad; o puede ser una estructuración horizontal bajo el paradigma del mercado y la sociedad civil, donde los diversos actores son libres de decidir sus propias posiciones. Bajo el paradigma de la gobernanza se adoptaría una posición intermedia, en la que el Estado asume una posición de liderazgo, pero manteniéndose al mismo tiempo la independencia y autonomía del resto de los actores de la red de gobernanza.

Contemplando la ubicación del locus de autoridad, cabe señalar que el mismo puede estar centralizado o disperso. En el paradigma de gobierno, el *locus* de autoridad está centralizado en el Estado, mientras que en el paradigma de la gobernanza la autoridad estaría dispersa en múltiples *loci*.

Igualmente, cabe señalar que la gobernanza se caracteriza por una menor institucionalización, en el sentido de mayor imprecisión en las reglas que determinan qué actor habrá de participar en la formulación de las políticas, cómo pueden ser adoptadas, cómo y por quién han de ser ejecutadas, y cómo y por quién han de ser controladas.

Desde la perspectiva de las instituciones políticas, la teoría de la gobernanza trata de analizar la forma como se han institucionalizado los patrones de interacción entre los distintos actores de gobernanza. Siguiendo un enfoque institucional podemos identificar el paradigma de gobierno con un eje vertical donde el poder es ejercido jerárquicamente por un ente gubernamental, y donde la autonomía de los actores participantes puede ser anulada en cualquier momento, aun contra su propia voluntad (de donde resulta que los posibles actores de gobernanza no serían auténticamente autónomos, puesto que están, en acto o en potencia, subordinados a un poder jerárquico). La posibilidad de que la voluntad de los actores pueda ser anulada, imponiendo decisiones que podrían ir incluso en contra del propio interés de los mismos, hace que en último término el paradigma de gobierno descansa sobre la coerción, por lo que se vehiculará a través del Derecho.

Por su parte, el mercado (o la sociedad civil cuando no existe el ánimo de lucro) puede identificarse con un eje horizontal donde el poder es ejercido por múltiples actores que, aunque pueden tener cuotas de poder diferentes, son completamente independientes, no pueden ser inducidos a adoptar comportamiento alguno, y por lo tanto sólo cooperan si se produce un alineamiento de intereses (por ello el beneficio económico del mercado proporciona un mecanismo idóneo de incitación a la cooperación). Si bien hemos dicho que este mecanismo se caracteriza por ser un ejercicio del poder *sin* el Estado, lo cierto es que el Estado conforma los propios contornos del mercado a través de la política regulativa, e igualmente puede participar en el mercado aunque no como Estado, sino sólo como un actor más, es decir, desvestido de su *imperium*.

En este contexto, la gobernanza se situaría en el amplio espacio que hay entre el eje vertical y el eje horizontal.

Así, podemos contemplar las tres formas institucionales de ejercicio de poder en base a la estructuración de los actores, en el siguiente gráfico (inspirado en Lozano Miralles 2007).



En definitiva, la gobernanza se sitúa en algún lugar entre los ejes de 90 y de 0 grados, entre la verticalidad y la horizontalidad. Puede ser más jerárquica o más horizontal; en cualquiera de los casos, hay un cierto poder de liderazgo que sobresale sobre el conjunto de actores de gobernanza. Este poder es un poder de coordinación; y coordinar significa establecer marcos de actuación, liderar, controlar el rumbo que adopta la red de gobernanza... pero excluye cualquier posibilidad de dar órdenes directamente vinculantes a los actores, que mantienen su autonomía de acción.

3. FUNDAMENTOS

Básicamente pueden identificarse dos factores causales que han llevado al diseño de nuevos sistemas de ejercicio del poder público: eficacia y legitimidad. Son valores que han de inspirar toda acción política: eficacia en el logro óptimo de los principios axiológicos y objetivos superiores consagrados por la comunidad política, y legitimidad y aceptabilidad en la actuación de la misma³⁶. En el caso de la gobernanza, el binomio eficacia-legitimidad se traduce, por lo que respecta a la eficacia, en la necesidad de hacer frente a los desafíos de la globalización y a la incremental complejidad en las demandas de las sociedades contemporáneas; y en relación con la legitimidad, en la necesidad de hacer frente a la ya vieja “crisis de legitimación” de la democracia, que adopta formas particularmente agudas en el ámbito de la UE (el famoso “déficit democrático estructural” al que se refería el Dictamen del Tribunal Constitucional Alemán sobre el Tratado de Lisboa).

3.1. El argumento de la eficacia: respuesta a la complejidad producida por los cambios sociales de la globalización y la postmodernidad

La crisis del paradigma de gobierno sobre el que se ha asentado históricamente tanto la teoría política como el Derecho Constitucional lleva siendo teorizada de una u otra manera por lo menos desde los años 80. En relación con la decadencia del paradigma de gobierno, se han definido distintos ejes de debate, como la crisis del Estado de Bienestar Keynesiano, la crisis de la Administración Pública burocrática, la crisis del Estado-nación frente a las dinámicas globalizantes y descentralizadoras, la crisis del Estado Social, o el propio debate sobre la crisis del modelo de representación política.

³⁶ A efectos de sistematización lógica, separamos eficacia y legitimidad. Sin embargo, conviene notar que en último término la eficacia es un elemento de legitimidad de los sistemas políticos (impactando en la legitimidad de ejercicio de los mismos, como señalamos en el epígrafe 4.2 del Capítulo III).

Todos estos cambios conceptuales apuntan a una misma realidad: que el Estado se ve en la necesidad de adaptarse: (a) Por una parte al impacto de la crisis fiscal, que tiene lugar desde mediados de los años 70 del siglo XX, y la imposibilidad de aumentar los recursos fiscales más allá de las elevadas cotas de imposición ya alcanzadas, lo que conduce a la necesidad de buscar mecanismos de equilibrio financiero en las cuentas públicas así como instrumentos de cooperación con el sector privado para la provisión de bienes públicos; (b) Por otra, a la mayor complejidad de los sistemas naturales, sociales y políticos.

La complejidad incremental, o *entropía* del sistema natural y del sistema social se produce a partir de la aceleración espacio temporal de los fenómenos naturales y sociales como consecuencia del desarrollo de las nuevas tecnologías. En *primer* lugar, las nuevas tecnologías introducen complejidad en el sistema natural: la realidad sobre la que tiene que operar el ser humano se hace más dinámica y cambiante. Fenómenos como la crisis ecológica, con el agotamiento de los recursos naturales o el efecto invernadero ilustran este proceso. En *segundo* lugar, el desarrollo tecnológico, aplicado a los medios de transporte y comunicación, genera procesos de complejidad social como la superación de los nítidos grupos sociales (etnias, clases sociales, religiones...), la difuminación de las grandes corrientes culturales e ideológicas y la individualización y diversificación progresivamente atomizada de intereses. Los procesos de complejidad social se han expresado a través de fenómenos como el paso de una sociedad industrial o moderna a una sociedad postindustrial o postmoderna.

Como resultado de estos cambios sociales se suscitan ciertas consecuencias: (1) las preferencias sociales tienden a hacerse más heterogéneas; (2) las externalidades que puede producir cualquier intervención en la sociedad se presentan con mayor frecuencia en un sistema social interdependiente.

Como consecuencia de la complejidad de los sistemas natural y social, y la reconfiguración política que dichos fenómenos suscitan, las sociedades actuales son también políticamente complejas. Como señala Warren (2008: 5), “las sociedades actuales son extremadamente complejas, no sólo técnica, sino también políticamente”. En un contexto donde el conocimiento necesario para operar sobre la sociedad deviene más confuso, la acción política ha de tener en cuenta una multitud de datos y ha de contar con una pluralidad de fuentes de información que reflejen la propia complejidad de la materia sobre la que se va a operar. Igualmente en un contexto de intereses fragmentados y difusos, la acción política ha de asimilar la fragmentación de la realidad social y la interconexión entre ámbitos sociales: por lo tanto, las políticas públicas se verán a su vez profundamente fragmentadas sector por sector y programa por programa. La gobernanza fomenta una nueva forma de diseñar las políticas

públicas, más adhocráticas y “customizadas”, ajustadas a la demanda particular del ciudadano, ofreciendo precisamente un modelo análogo al que supuso el toyotismo en el ámbito de la gobernanza corporativa.

Por lo tanto, la complejidad y dinamismo sociales sobre los que tiene que operar la esfera política llama al diseño de sistemas políticos complejos³⁷. A este respecto, apuntamos que entre los elementos de simplicidad política que presentan dificultades para adaptarse al nuevo escenario, pueden mencionarse dos aspectos fuertemente arraigados en el sistema constitucional. En *primer* lugar, la racionalidad piramidal o jerárquica que opera a través de las estructuras jurídicas tradicionales (Ley-Reglamento-Acto administrativo), “encorsetando” las claves de ponderación, proporcionalidad y racionalidad estratégica que deben presidir la respuesta política final. Esta lógica piramidal se está viendo de hecho desafiada por la proliferación de reglamentos independientes, actos administrativos discrecionales, normas de derecho blando (*soft law*) o incluso nuevos elementos simbólicos de la acción de gobierno (pronunciamientos o posicionamientos políticos) que escapan al “principio de legalidad”. *Segundo*, la estructura de debate político binario apoyada en las simples dualidades mayoría/minoría o izquierda/derecha: ambos esquemas podían resultar eficaces en otra época, cuando tanto el Parlamento como la Administración podían ser omniscientes en relación con un entorno social relativamente simple, pero en la actualidad enfrentan numerosas dificultades a la hora de operar sobre entornos complejos y cambiantes.

Por lo tanto, la complejidad de las estructuras políticas en el ámbito de la gobernanza sería un resultado de la propia complejidad social, puesto que las transformaciones en el sistema social hacen necesaria una dispersión del poder, generándose así una red de actores interrelacionados que conectan, en formatos de geometría variable, distintos niveles de gobierno de base territorial (europeo, nacional, regional, local) con una multiplicidad de actores tanto públicos como privados, de base funcional, así como expertos³⁸. Todo ello puede desembocar en una paradoja, y es que, en la medida en que la gobernanza pretende erigirse como una respuesta a la complejidad derivada de la incremental fragmentación social, de manera simultánea contribuye a fomentar la propia complejidad social (en este sentido, Saint-Martin 2005: 93).

³⁷ A este respecto, señalan NN.UU (2001: 27): “no sirven las viejas estructuras burocráticas decisionales jerárquicas. La diferenciación creciente de necesidades, tecnologías, habilidades, ideologías e intereses ha producido una gran difusión del poder. Las estructuras monocráticas, compactas, piramidales que constituyen el legado del racionalismo del XVIII ya no representan la realidad de las administraciones públicas contemporáneas”.

³⁸ La complejidad de las sociedades contemporáneas requiere la presencia de un elemento tecnocrático en las redes de gobernanza. La presencia de los expertos viene requerida por un contexto complejo en el que los actores nunca llegan a alcanzar un conocimiento completo de la situación. En este sentido, ya se pronunciaron Crozier, Huntington y Watanuki (1975), así como Jasanoff (1990).

Por otro lado, la complejidad que tienen que adoptar las estructuras políticas para enfrentar los desafíos complejos y cambiantes provenientes de los sistemas sociales, genera la necesidad de diseñar estructuras políticas de segundo orden: se trataría ahora de estructuras políticas que no operan directamente sobre la propia realidad social, sino sobre otras estructuras políticas. Esto se produce a efectos de salvaguardar ciertos valores constitucionales, o de dar un sentido de conjunto al impulso político desarrollado en escenarios territoriales o temáticos determinados. Dos ejemplos elocuentes de este tipo de estructuras son los Defensores del Pueblo o los Órganos de Control Externo. A su vez, puede darse el caso de estructuras políticas de tercer orden que se encarguen de armonizar y disciplinar las propias estructuras de segundo orden (ej., las redes de Defensores del Pueblo, o el Comité de contacto entre TCEu y EFS de los Estados miembros de la Unión). En definitiva, estas dinámicas políticas institucionalizadas, estructuras “metapolíticas”, acaban por añadirse a la propia complejidad del sistema. Podemos comprobar así que la como resultado de los cambios en los procesos de elaboración de las políticas públicas (*policies*) se producen igualmente transformaciones en las instituciones políticas existentes (*polities*), lo que a su vez encauzará e impulsará nuevas dinámicas de movilización política (*politics*), que retroalimentarán el proceso y estimularán nuevos cambios, en una dinámica autosostenida.

Esta dinámica puede identificarse en las políticas de control del gasto público. Ante la necesidad de hacer frente a una demanda de políticas públicas altamente diferenciada (como se comprueba en la enorme pluralidad de objetivos, tanto en la escala material como territorial, sobre los que tienen que operar los programas de gasto público), la política de control del gasto se configura como una política de segundo nivel que debe hacer frente a un problema político de enorme complejidad. Pensemos que el gasto público en el Estado Social alcanza cotas que en España giran en torno al 40% del PIB, siendo además un gasto repartido en múltiples actividades de carácter intrínsecamente sofisticado. Ello obliga a operar a partir de una red de gobernanza compleja que involucra a una larga cadena de actores: no sólo donante-beneficiario, sino también múltiples actores intermedios, cada uno con sus prioridades, sistemas contables y sistemas de control particulares; todo lo cual acaba planteando desafíos emergentes, generando la necesidad de nuevas respuestas que acaban plasmándose en nuevas dinámicas de movilización política, es decir, en ideas o planteamientos que acaban siendo asumidos por las fuerzas políticas (como se comprueba por ejemplo en la demanda europea de reducción del nivel de error y de fraude en el gasto público, especialmente a comienzos de los 2010, en un entorno histórico de grave crisis fiscal).

3.2. El argumento de la legitimidad: respuesta a la crisis de legitimidad de los sistemas políticos contemporáneos

Frente a la apatía y el desencanto crecientes de los ciudadanos ante la política (expresados en circunstancias como el aumento continuado de la abstención electoral, el descenso en las tasas de afiliación en los partidos políticos y las grandes organizaciones corporativas, o en fenómenos difusos de protesta social de carácter radical o antisistema), la gobernanza se presenta como una posible solución al problema de la crisis de legitimidad de los sistemas políticos³⁹. Como señalaba el Libro Blanco de la Gobernanza Europea, la gobernanza abre nuevas posibilidades para reforzar la legitimidad de las estructuras políticas. De acuerdo con la Comisión Europea, esto podía conseguirse a través de la ampliación de la participación de la sociedad civil en los procesos de toma de decisiones (reforzando la *legitimidad de origen*), así como mediante la mejora de la eficacia en la gestión del sector público (reforzando la *legitimidad de ejercicio*⁴⁰).

La elaboración de políticas públicas a través de marcos de gobernanza, en el ámbito de la UE, se ha constituido como un mecanismo que busca suplir el déficit de legitimidad de la misma. Permite dar cierta carta de naturaleza a la existencia de elementos propios de un *pueblo europeo* que, a falta de manifestarse en las urnas, podría estar indirectamente presente a través de la acción de representantes especializados en los diferentes ámbitos de políticas públicas (Michel 2005).

Al abrir cauces para que la sociedad civil participe en las políticas públicas, parece que la gobernanza también plantea oportunidades en lo concerniente a la regeneración democrática de las formas políticas contemporáneas. Sin embargo, esta afirmación ha de enfrentarse con cautela. En primer lugar porque, al participar en las políticas públicas, la sociedad civil en cierto modo “deja de ser sociedad civil” y pasa a contaminarse de intereses políticos que pueden generar efectos perversos (como el subsidio sistemático, o la pérdida de su carácter crítico y fiscalizador⁴¹). Por otro lado, no

³⁹ El problema de la crisis de legitimidad de los sistemas políticos viene siendo reflejado por la doctrina desde los años 70, a partir de una constatación del desajuste entre la mayor intervención a que se había llegado con el Estado social y las cotas de participación social en las políticas, que se habían mantenido siguiendo las pautas clásicas del parlamentarismo representativo (Habermas 1975).

⁴⁰ Como señala el magistrado del TJUE K. Lenaerts, “*Legitimacy must be understood both as output legitimacy and input legitimacy. Output legitimacy is satisfied when the Union delivers what people expect from it, without interfering with tasks that people do not expect Europe to deal with, even if it could be efficient to do so. Input legitimacy is satisfied by means of the democratic principles of representation and accountability*” ([http://www.law.kuleuven.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_\(K_Lenaerts\).php](http://www.law.kuleuven.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_(K_Lenaerts).php)). Hay que señalar que la legitimidad en los outputs es muy importante en una UE aquejada de un déficit democrático, y ha sustentado el avance del método comunitario que ha teorizado la doctrina funcionalista de la integración.

⁴¹ En este sentido se sitúa Piattoni (2010), que reflexionando sobre el concepto de capital social de Robert Putnam, señala: “*When civil society is nurtured too attentively by those very institutions over which it is supposed to watch and when it gets involved too closely in the very activities that it is supposed to monitor with critical eyes and independent judgment, then there is a high risk that the goal for which it was involved in the first place will be diverted*”.

resulta tan evidente la capacidad de la gobernanza para contribuir de manera automática a la legitimidad democrática del proceso de toma de decisiones públicas, en la medida en que dentro de las redes de gobernanza los actores participan en una condición de igualdad imperfecta. Es decir, la disposición de los actores en la red tenderá a reflejar no sólo la diversidad, sino también la relativa desigualdad⁴² de los mismos imperante en la sociedad. En este ámbito se produce una transformación radical en la concepción del paradigma de la igualdad de poder político como cimiento sobre el que se sustenta el Estado democrático.

Se ponen estas ideas en relación con la conceptualización que Anthony Giddens hizo de la llamada “stakeholder society”, donde a todas las partes con intereses en una política pública se les concede el derecho a participar en la formulación, implementación y evaluación de la misma. En efecto, la “stakeholder society”, o sociedad integrada por colectivos organizados, caracterizará al modelo de “buena gobernanza” como aquél en el que se tienen en cuenta a todas las partes interesadas en una determinada política.

Sin embargo, el planteamiento de la “stakeholder society” puede acabar generando ciertas contradicciones. Cabe plantearse así de qué manera una concreta política pública concerniente a un tema particular (como la política de control del gasto público) afecta sólo a los sujetos afectados (beneficiarios de las ayudas, administración regional, administración local), o constituye en realidad un asunto que interesa a todo el mundo. Es decir, en la medida en que la política de gasto público plantea verdaderos problemas generales de la sociedad, como la confianza política o el uso económico de los recursos en un contexto de crisis fiscal, se plantea la interrogante de si debería desecharse la aproximación basada en la red de política pública, con presencia activa únicamente de los sectores interesados, para “subir de nivel” y pasar a formular, diseñar y controlar a un nivel político donde pueda estar implicada toda la sociedad (por lo tanto, en base al sistema tradicional de impulso político, en el cual la política pública desciende directamente de la esfera donde está representada la soberanía nacional, es decir el parlamento). Ello supondría paradójicamente reivindicar el modelo tradicional piramidal donde las políticas siguen el esquema constitución-ley-

⁴² Concebimos la diversidad como una situación en la que los elementos de un sistema social son cualitativa o cuantitativamente distintos con respecto a cualquier tipo de característica social. La desigualdad es un tipo de diversidad en la que los elementos del sistema social son *cuantitativamente* distintos (por lo tanto pueden situarse en una escala de “mayor a menor”: más pobre o menos pobre, más elocuente o menos elocuente, más fuerte o menos fuerte, más salud o menos salud) con respecto a unas características sociales particulares que dotan de capacidades concretas. Es decir, desigualdad siempre es “desigualdad de capacidades”, sean estas políticas, económicas, intelectuales, deportivas, o de cualquier tipo.

reglamento-acto administrativo y donde, además, se produce un arrastre de valores y prioridades desde el nivel más alto al más bajo.

No obstante hay que ser precavido respecto de toda reivindicación que se haga actualmente del modelo tradicional de gobierno, donde la dirección política recae en el parlamento y el gobierno para transmitirse en forma de impulso político a través de los engranajes de una burocracia administrativa jerárquica y neutral que actúa como correa de transmisión (siguiendo la pauta de “eficacia indiferente” que señalaba Garrido Falla – 1980: 43). La cuestión es que en el modelo de gobernanza no existe *una* administración pública que actúe como correa de transmisión neutral, porque al articularse en varios niveles, tanto territoriales como funcionales, cada uno con sus características y prioridades propias, la transmisión “neutral” o directa del impulso político queda irremediabilmente desvirtuada.

Estos problemas relacionados con la elaboración de políticas públicas a través de redes de actores, pueden presentarse ante cualquier ámbito de acción. Si una ciudad se opone a la extensión de un aeropuerto, ¿debería tal decisión implicar únicamente a los sectores vecinales interesados? Si es una decisión que implica a toda la sociedad, que como tal tiene un interés en el desarrollo económico o en la libre circulación, en definitiva intereses jurídicamente protegidos, debería participar toda la sociedad. Además, si se deja el poder en manos de los sectores interesados, las redes de políticas públicas pueden acabar bloqueando la toma de decisiones o desvirtuando la acción pública con fenómenos como el NIMBY (*not in my backyard*), que reduce los problemas políticos a visiones de tipo localista, lo que puede degenerar en una “democracia de vecinos”, que desconoce la existencia de un interés público.

La idea de prescindir de un interés público de carácter general capaz de trascender los intereses particulares puede ser encuadrada en una perspectiva de tipo utilitarista, donde se trataría de maximizar los intereses particulares de todos los ciudadanos, concibiendo el “interés general” como la suma de los intereses particulares. Sin embargo, este aspecto del utilitarismo es objeto de discusión en otros planteamientos de filosofía política, y en este sentido se sitúa Rawls (1971), para quien la utilidad de un individuo o actor político es inseparable de la conciencia subjetiva en que esta utilidad es sentida, y por tanto, no se puede agregar. De la aplicación de la tesis de Rawls a la gobernanza resultaría que el interés común no puede reducirse a la yuxtaposición de los intereses particulares de los distintos sectores interesados, y por tanto la acción pública no debería articularse en torno a un esquema fragmentado de actores e intereses.

Finalmente, el hecho de que la acción pública se fragmente en múltiples políticas sectoriales donde participan de manera asimétrica los intereses afectados así como los actores con conocimiento y recursos, además de las dudas que plantea en lo relativo al principio de igualdad política, conlleva el riesgo de una cierta pérdida en la necesaria congruencia lógica que debe presidir el conjunto de la acción política, lo que puede convertir en incomprensible para el ciudadano la línea política seguida. Más aún, la fragmentación abre un escenario proceloso donde la noción de responsabilidad política podría difuminarse: si todo el mundo participa en todo, la identificación de las personas o instancias que toman las decisiones se hace difícil y, en consecuencia, la imputación de responsabilidades podría resultar problemática. La relevancia que este último aspecto adquiere en la gobernanza del gasto público puede ser determinante, como veremos más adelante.

4. LOS ACTORES DE GOBERNANZA

Hooghe y Marks (2003) conceptualizan dos tipos de gobernanza dependiendo del ámbito subjetivo de sus protagonistas.

A) Un primer tipo de gobernanza de carácter *territorial*, caracterizada por la presencia de instancias de poder “generalistas” que englobarían un conjunto más o menos amplio de competencias ejercidas sobre un territorio, y claramente organizadas de forma jerárquica (ej., Municipio de Madrid-Comunidad de Madrid-España-UE). Debido a su carácter generalista, las instancias de gobernanza territorial tienden a ser limitadas en número, porque en caso contrario proliferarían las situaciones de concurrencia competencial.

B) Un segundo tipo sería la gobernanza de carácter *funcional*, con un número potencialmente ilimitado de instancias de poder concernidas con un determinado ámbito de políticas funcionalmente acotado. La inserción de las instancias de gobernanza funcional en las propias redes de gobernanza puede articularse a partir de una escala jerárquica (ej., Sindicatura de Comptes-Tribunal de Cuentas de España-Tribunal de Cuentas de la UE), o bien mediante un sistema de relaciones no jerárquicas (ej., Mancomunidad de municipios para la gestión de aguas residuales-Mancomunidad de municipios para la gestión de basuras).

Los actores participantes en un marco de gobernanza funcional tendrían la particularidad de que pueden ser tanto públicos como privados (de hecho, la participación de actores privados siempre entrará dentro de la categoría de “gobernanza funcional”, porque por su propia naturaleza no son

generalistas sino que cubren un ámbito competencial funcionalmente acotado). Como se puede deducir, la gobernanza funcional se acaba siempre insertando en una estructura de gobernanza de tipo territorial (por ejemplo, la Sindicatura de Comptes se engloba en la Comunidad Autónoma de Valencia; un ente privado se acabará sometiendo a la jurisdicción de un país; una Mancomunidad de municipios se articula en base a los municipios que la integran; una Organización Internacional encuentra su fundamento en los Estados que la conforman).

El criterio que determinará la existencia o no de una instancia de gobernanza separada será el de la autonomía funcional: así la IGAE, dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, no debería ser conceptuada como una instancia de gobernanza singular, sino englobarse en la instancia de gobernanza “Administración General del Estado”, mientras que otros Organismos Autónomos como el Banco de España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo podrán ser considerados como “instancias de gobernanza funcional” con identidad propia, debido a su autonomía funcional (aunque orgánicamente se imbriquen en la Administración General del Estado).

Cabe plantear que la gobernanza funcional surge siempre que existe una necesidad particular que llama a la creación de una institución ad hoc para solucionar un problema, al cual la instancia territorial correspondiente no puede hacer frente de manera eficaz y eficiente. La razón por la que puede ser incapaz de hacer frente al problema de manera eficiente sería: (1) Porque la escala territorial del problema sea absolutamente distinta (más grande o más pequeña) a aquella en que opera la instancia de poder territorial; (2) Porque el problema, sin afectar a una escala territorial mayor o menor, se sitúe en la intersección de los ámbitos competenciales de instancias territoriales situadas a un mismo nivel; (3) Porque sea necesario crear una separación orgánica, a efectos de alcanzar un equilibrio institucional (sería el caso de la creación de los Tribunales de Cuentas u Órganos de Control Externo) o una mayor eficiencia administrativa en la gestión (caso de Organismos Autónomos, de los Entes Públicos Empresariales o de la Seguridad Social).

La proliferación de los actores funcionales también genera serios inconvenientes. El problema que se presenta a los actores funcionales viene determinado por el carácter dinámico y cambiante de los problemas sociales: asumir que la proliferación de actores funcionales permite ajustar la escala de la acción política a la escala de los problemas sociales supone admitir que los centros de poder operan en base a pautas flexibles de ajuste y reajuste de su dimensión en una lógica de racionalidad perfecta. Sin embargo, no hay nada más lejos de la realidad: las dinámicas políticas no operan conforme a pautas de racionalidad perfecta y de adaptación libre y automática entre oferta y demanda. Todo lo

cual resulta particularmente desfavorable en los actuales sistemas sociales complejos, donde las demandas de políticas públicas son mucho más volátiles que en el pasado. En la práctica, la creación de entes de gobernanza genera intereses creados (los más evidentes, los de los propios funcionarios) que se traducen en dinámicas inerciales y de perpetuación (en este sentido, Piattoni 2009: 172) que trascienden la propia utilidad de dichas instancias de poder⁴³. Sobre esta consideración desfavorable de las instancias de gobernanza funcional para adaptarse a los cambios en la demanda de políticas públicas, puede observarse cómo se ha planteado en la presente crisis económica la necesidad de revisar el régimen de las mancomunidades de municipios en España, o la reforma de 2010 que ha llevado a cabo al Reino Unido para rediseñar el cúmulo de organismos públicos y agencias en funcionamiento hasta el momento.

Por otro lado, la gobernanza territorial tiene ciertas ventajas sobre la funcional, que radican en: (1) la agrupación de actividades públicas en una misma instancia territorial puede generar sinergias organizativas, en términos tanto de ahorro en costes como de dotación de un sentido de conjunto a las políticas y evitación de solapamientos; (2) las instancias territoriales son relevantes porque las decisiones políticas siempre acaban teniendo un impacto en coordenadas espacio-temporales concretas, y aunque el territorio ha resultado trascendido con la globalización, existen determinados factores que tienen escasa movilidad (personas y conocimiento) o que directamente carecen de movilidad (infraestructura, medio ambiente); (3) la instancia de gobernanza territorial proyecta legitimidad democrática, al someterse de manera más evidente a mecanismos de responsabilidad política; (4) las instancias de gobernanza territorial funcionan como centros de creación de lealtades grupales, lo que refuerza el sentido de comunidad y facilita el desarrollo de políticas de solidaridad.

Skelcher (2005: 101) indica cuatro posibles modelos de relación entre instancias de gobernanza territorial y funcional. En *primer* lugar se sitúa la relación paralela, donde la instancia de gobernanza funcional es una alternativa a la instancia de gobernanza territorial, pero no entra a competir con ella. Un ejemplo de esta relación se encuentra en los fenómenos de certificación de calidad por parte de asociaciones de productores en el contexto de determinados sectores económicos, que pueden suponer una alternativa a determinados procesos de certificación que desarrollan otros actores de

⁴³ El Documento de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA – Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas 2013) enuncia elocuentes ejemplos de entes públicos que se han mantenido de manera inercial a pesar de la desaparición o desvirtuación del objeto sobre el que ejercían su actividad. Cabe señalar órganos como el Consorcio para la preparación de los Juegos Olímpicos de Londres 2012, todavía activo en 2013. El mismo caso se compataba en las Comunidades Autónomas. Así en Andalucía se ha tenido un Instituto Andaluz de la Reforma Agraria durante decenios sin que prácticamente hubiese reforma agraria alguna que abordar.

gobernanza territorial (por ejemplo, el Estado a través del sistema de Denominaciones de Origen), pero que no tienen pretensión de sustituirla. *Segundo*, la relación complementaria, donde la instancia de gobernanza funcional complementa el desempeño de la instancia de gobernanza territorial. Un ejemplo de esta relación se encontraría en determinados procesos de estandarización que posteriormente se ven reconocidos por entes gubernamentales (como sucede con el desarrollo de estándares electrónicos en la UE a través de CENELEC⁴⁴, o el desarrollo de estándares de auditoría pública a través de INTOSAI). *Tercero*, la relación de “incorporación”, cuando la instancia de gobernanza funcional es una extensión orgánica de la territorial. Un ejemplo de esta relación se encuentra en la creación de agencias públicas, o de Órganos de Control Externo. Finalmente, puede indentificarse la relación de oposición, cuando la instancia de gobernanza funcional desafía y entra en competición con la de gobernanza territorial. Un ejemplo se encuentra en el desarrollo de determinadas organizaciones internacionales que comienzan siendo de carácter funcional, pero que se acaban apropiando del ejercicio de competencias soberanas (como podría ser el caso de la UE).

Una diferencia importante en lo relativo al funcionamiento de los dos tipos de gobernanza, territorial y funcional, sería que en los marcos de tipo territorial los distintos niveles tienden más o menos a cooperar entre sí, en base a una distribución del poder de carácter constitucional. En un territorio, los distintos entes de gobernanza pueden llevar a cabo múltiples funciones, con lo que es factible una división de tareas entre ellos (por ejemplo, uno establece la legislación de base, otro la de desarrollo; uno se encarga de la defensa del territorio, otro de la política agrícola). En cambio, en el supuesto de la gobernanza funcional, no parece tan fácil la división de tareas ya que el objeto material sobre el que se proyecta el ejercicio del poder es el mismo (ej., el control del gasto público). En este caso podrá existir una tendencia a que se produzca una dinámica competitiva que derive en la práctica en un proceso de “expulsión” *de facto* de los actores más ineficientes por parte de los más eficientes⁴⁵. Éste podría ser perfectamente el caso del TCEu que, como nivel de gobernanza más eficiente, puede acabar expulsando a las EFS y OCEX en la política de control presupuestario, imponiendo al resto de actores ciertos elementos de dicha política, como la sincronización de los ciclos de fiscalización o los niveles de materialidad a usar.

⁴⁴ *Comité Européen de Normalisation Électrotechnique.*

⁴⁵ Aunque esta dinámica de reconfiguración en base a la mayor eficiencia de una arquitectura institucional alternativa también se da en los casos de instancias territoriales de gobernanza, lo cierto es que se da en una manera mucho más atenuada que en las instancias funcionales. La razón, aparte de que la división de competencias es más clara en las instancias territoriales (lo que previene “invasiones competenciales”) y de que también es más rígida (suele tener un anclaje constitucional), reside en que las instancias territoriales de gobernanza además suelen estar insertas en una base de legitimidad democrática que proyecta los valores de la comunidad. En las instancias territoriales esta reconfiguración se da más como una remodelación de la arquitectura institucional interna del actor de gobernanza territorial.

5. LA GESTIÓN DE LA GOBERNANZA

5.1. El papel del Estado

El paradigma de la gobernanza que estamos planteando no parece tener una pretensión de sustituir, sino de complementar al paradigma de gobierno. Como nuevo mecanismo de coordinación social, la gobernanza convive con los restantes mecanismos de coordinación: gobierno, mercado, así como los mecanismos libres de coordinación que se producen en el seno de la “sociedad civil” (donde se engloban desde religiones organizadas hasta ONGs y colectivos de diversa naturaleza).

Es cierto que en la “era de la gobernanza”, el Estado pierde preponderancia como mecanismo de coordinación social, pero sigue existiendo y operando a partir de los mecanismos tradicionales de gobierno; la gobernanza sólo complementa al Estado en aquellos ámbitos específicos donde su desempeño no resulta óptimo.

En este contexto histórico, el mercado y la sociedad civil también desempeñan su función de coordinación social, quizá con mayor importancia aún, ocupando espacios donde la complejidad social desborda cualquier intento de intervención política. Pero la principal característica de la “era de la gobernanza” sería la creación de mecanismos más o menos institucionalizados de interacción entre múltiples actores públicos y privados, que operan a diversa escala territorial, para afrontar los desafíos que se oponen al desarrollo de la sociedad. La gobernanza supone por lo tanto una nueva forma de ejercicio del poder político, donde se asigna un nuevo papel al Estado. El Estado es concebido como un elemento clave, y a este respecto existen tres enfoques sobre cuál sería su nueva posición (Cerrillo i Martínez 2005: 15-17):

A) En primer lugar, se sitúa la visión de que el Estado no tiene por qué desempeñar papel alguno en la gobernanza, y si lo hace, será como una especie de actor privado, es decir, en un plano de igualdad formal con el resto de actores y por lo tanto desvestido de su *imperium*. A nuestro modo de ver, esta concepción corre el riesgo de desdibujar la frontera entre gobernanza y otra categoría distinta de coordinación social: el mercado. Es decir, para esta concepción, la interacción espontánea entre actores privados (y eventualmente el Estado) en un escenario de competencia libre sería concebida como “gobernanza”. Supone una visión omnicomprensiva que, aunque no tiene ninguna contradicción intrínseca, adolece de un importante defecto: al asignar un significado tan amplio al concepto de gobernanza, se pierde su capacidad para especificar y discernir la realidad.

B) En segundo lugar, la visión de que el Estado participa necesariamente en la gobernanza. Esta concepción entiende que el Estado opera como un “catalizador” necesario de la gobernanza. Como señalan Treib *et al.* (2007: 9): “Even processes of private self-regulation may be influenced by the state, since they often emerge only under the threat of state intervention”. Los mecanismos de gobernanza siempre tendrían conexión con los mecanismos de gobierno, lo que implica que la gobernanza puede servir como: (1) preparación de otros mecanismos de gobierno posteriores (en esta línea se sitúan, por ejemplo, el Proceso de Bolonia que se inicia en 1999 – Garben 2011), o los procesos de estandarización mediante órganos como CEN⁴⁶, o los ya mencionados CENELEC e INTOSAI; (2) culminación de mecanismos de gobierno previos (así, pueden constatarse determinados procesos de estandarización totalmente privada, sobre la base de unos principios generales marcados por el gobierno, o incluso sobre la base de su propio consentimiento tácito – Héritier y Lehmkuhl 2008: 3); (3) proceso de interacción temporalmente simultánea entre estructuras de gobierno y entes de gobernanza (así, la actuación de las alianzas público-privadas).

Esta concepción considera que el Estado actúa siempre en último término, dirigiendo los mecanismos de gobernanza o, cuando menos, amparando los mismos a través de su “shadow of hierarchy” (Scharpf 1994, Héritier y Lehmkuhl 2008). Se trata de una perspectiva que otorga particular importancia al rol del Estado en el ejercicio de una “metagobernanza”.

5.1.1. La metagobernanza

La noción de metagobernanza, entendida como el gobierno de la gobernanza (Whitehead 2003: 11; Jessop 2004: 62; Bell y Park 2006: 63), tiene una gran utilidad para conceptualizar las pautas de diseño, dirección y control de las redes de gobernanza. Sin embargo, la teoría de la metagobernanza, relativamente joven (los primeros trabajos realizados sobre la misma datan de mediados de los 1990), tiene que enfrentar dificultades intrínsecas para la delimitación de su ámbito conceptual. La metagobernanza es un nuevo concepto en la teoría política, con un incipiente *corpus* científico (Scharpf 1994; Jessop 1997, 2003, 2004, 2006, 2011; Whitehead 2003; Bell y Park 2006; Sørensen 2006; Sørensen y Torfing 2009; Baker y Stoker 2012), que todavía carece de la consistencia necesaria para mostrar un claro consenso en torno a sus dimensiones conceptuales.

En epistemología, el prefijo meta- es usado para hacer referencia a algo que se sitúa *antes* o *más allá*. Así, la metagobernanza sería definida como aquellas actividades (y subsiguientes normas) que sientan las bases sobre las que se desarrolla la gobernanza. El problema es que la gobernanza

⁴⁶ *Comité Européen de Normalisation.*

constituye una actividad sociopolítica que puede desarrollarse en múltiples niveles de abstracción. Así, la Constitución puede considerarse como un instrumento que sienta las bases de posibles procesos de gobernanza que se produzcan a nivel legislativo (por ejemplo, legislación con consulta de actores sociales), un nivel que, a su vez, puede ser considerado como metagobernanza para otros procesos de gobernanza que se produzcan a nivel de reglamento, que a su vez puede ser considerado como metagobernanza de un proceso de cooperación público-privada... Cualquier actividad de gobernanza puede por lo tanto ser considerada como metagobernanza con respecto a un nivel inferior.

Ante la expansión que puede experimentar el concepto de metagobernanza, y la indefinición de sus límites, algunos autores han intentado trazar líneas definitorias más nítidas. En esta línea, Bob Jessop ha concebido dos posibles formas: en primer lugar, Jessop (2004: 70-71) considera la metagobernanza como cualquier intervención que a partir de mecanismos tradicionales de *gobierno* se haga sobre estructuras políticas como el gobierno, o sobre marcos sociopolíticos como la gobernanza, o sobre esferas sociales como el mercado y la sociedad civil. La metagobernanza, en esta acepción, supondría por tanto la intervención del gobierno para “decidir cómo se ha de decidir”, independientemente de que el objeto de dicha intervención sean mecanismos de gobierno, gobernanza o mercado. En segundo lugar, Jessop concibe una forma de “metagobernanza en sentido estricto”, a la que llama “*collibration*” (2004: 62), que implica “the organization of the conditions for the governance in its broadest sense” (2003: 107), con el propósito de “to modify the relative weight and targets of exchange, hierarchy and networking in the overall coordination of relations of complex interdependence” (2004: 62).

El problema que presenta la primera definición proporcionada por Jessop es que, ya que puede aplicarse a múltiples niveles de gobernanza (constitucional, legal, reglamentario...), amplía demasiado su ámbito, forzando los límites conceptuales del término. Además, concebir como metagobernanza la intervención del Estado en el mercado o en su esfera estatal propia supone poner vino viejo en odres nuevos, por cuanto que se trata de actividades que llevan siendo realizadas por el Estado desde su aparición, constituyendo un *præ* lógico para la configuración de la esfera del mercado y para la organización del Estado como realidad separada de la Sociedad. El problema con la segunda definición es que no está claro dónde se produce lo que Jessop concibe como “*governance in its broadest sense*”. ¿Debemos considerar que se produce a nivel constitucional? ¿O a un nivel por encima de la Constitución, enraizado en valores y principios que en último término radican en la sociedad (como hacen Kooiman y Jentoft 2009)?

Respecto al específico significado que otorgar al término de metagobernanza, pretendemos basarnos en Jessop (2004: 70-71) y Sørensen (2006: 101), e ir más allá de estas definiciones para concebir la metagobernanza como:

“Proceso por el cual un *ente gubernamental* (es decir, un ente que tiene una legitimidad fundada en el poder soberano) encuadra, inspira, apoya o controla *redes de gobernanza* (y no ya estructuras de gobierno o de mercado), independientemente de la escala a que estas redes de gobernanza operen, con el propósito de avanzar objetivos políticos de interés general”.

La metagobernanza puede ser de primer orden (que implica la coordinación de las redes de gobernanza, *participando* en las mismas), o de segundo orden (que implica el diseño de las propias redes de gobernanza, situándose por encima de las mismas: se trata de lo que Jessop llama *collibration*). Si bien es cierto que la concepción que proponemos no soluciona el problema de la identificación de un nivel específico de metagobernanza (constitucional, legal, reglamentario...), sí que identifica un único conjunto de actores como sujetos de la metagobernanza, los actores de naturaleza estatal; al mismo tiempo que identifica un objeto claro de la metagobernanza: las propias redes de gobernanza. Igualmente, esta concepción concede a la metagobernanza un sentido de soberanía, mediante el cual entes estatales investidos constitucional o legalmente de legitimidad avanzan y concretizan intereses públicos, insuflando legitimidad a las redes de gobernanza.

La metagobernanza supone pues un desafío para la narrativa que concibe la gobernanza como proceso histórico de disolución de un modelo de Estado que no puede hacer frente a los desafíos de la incremental complejidad sociopolítica. En efecto, inicialmente muchos de los teóricos de la gobernanza propugnaron que los procesos de gobernanza (mediante los cuales el poder estaba pasando a ser gradualmente compartido por el Estado con otro tipo de actores, y las políticas públicas volviéndose menos coercitivas, así como las estructuras de poder menos jerárquicas) estaban vaciando al Estado, dejando un espacio que pasaba a ser llenado por redes de actores heterogéneos (Kooiman 1993; Mayntz 1998; Pierre y Peters 2000; Teisman y Klijn 2002). Ante esto, la metagobernanza se erige dialécticamente como una posición que propugna una renovada centralidad del Estado (Bell y Park 2006: 66), rechazando la naturaleza de la gobernanza como puras “redes autoorganizadas” (Rhodes 1996), y subrayando que la gobernanza ha de operar siempre “bajo la sombra de la jerarquía” (Scharpf 1994) del Estado. Como subraya Jessop (2006: 146-147), aunque las transformaciones de la gobernanza son frecuentemente consideradas como una tendencia hacia la disminución de las capacidades estatales, en realidad estas transformaciones pueden operar en el

sentido de aumentar y resaltar el poder político de los Estados para asegurar los intereses públicos, y por lo tanto, pueden situarlos en una renovada posición de centralidad a través de la metagobernanza.

El concepto de metagobernanza resultaría entonces particularmente importante, pudiendo desempeñar una función de clave de bóveda del conjunto del sistema a efectos de compatibilizar la gobernanza con los valores de legitimidad política constitucionalmente consagrados (como trataremos de ilustrar empíricamente *infra*, al final del Capítulo IX). La metagobernanza puede otorgar legitimidad democrática a la gobernanza mediante el diseño y la gestión de las propias redes, mediante el establecimiento de objetivos finalistas y mediante el control y la protección de valores constitucionales tales como la transparencia, la representatividad o la buena gestión financiera⁴⁷. Se trata por tanto de crear, impulsar y *controlar* las redes de gobernanza a fin de adaptarlas a los valores constitucionales, legales y políticos consagrados.

Así pues, a través de la metagobernanza el ente gubernamental correspondiente hace valer la competencia de dirección política que en última instancia pertenece al Gobierno. Lo que puede suponer generar y definir los propios ámbitos competenciales dentro de los cuales se desarrollará la gobernanza; definir y controlar los objetivos que habrán de conseguirse; establecer líneas que se correspondan con el impulso general de la dirección política y controlar que las mismas se ejecutan correctamente; y marcar un sentido unitario o de conjunto a la acción política para salvar las contradicciones que pueden producirse entre políticas sectoriales, haciendo frente al mismo tiempo a los problemas a largo plazo de las políticas y acciones, así como a las funciones de estabilización y desarrollo social.

Este último aspecto de impulso general y unitario de dirección política y de dotación de un sentido de conjunto de las políticas públicas, se vuelve particularmente importante a la hora de controlar el desempeño de las redes de gobernanza. Aquí podrían situarse mecanismos de gobierno democráticamente legitimados como el Defensor del Pueblo o los Órganos de Control Externo, que pueden adquirir una especial relevancia como elementos flexibles a partir de los cuales apuntar “fallos sistémicos” de la gobernanza que, precisamente por su carácter difuso, trascienden la capacidad de acción del resto de actores estatales.

⁴⁷ Sobre la importancia en los marcos de gobernanza de los actores legitimados democráticamente, señalan Bache y Flinders (2004: 76): “*institutions still play a defining role [...]. Institutions, not processes, are the vehicles of democratic and accountable government, hence we should only expect institutions not to surrender to contextually defined and ad hoc models of governing*”.

Sobre la base del descubrimiento de fallos sistémicos, el Estado, a partir de sus órganos más democráticamente legitimados (cámaras parlamentarias), podrá en último término invalidar o revisar determinadas políticas decididas en el seno de las redes de gobernanza correspondientes. Bien es cierto que, a este respecto Papadopoulos (2007) resalta ciertas dificultades, debido a la asimetría en la información que manejan actores de gobernanza y parlamentos. Es decir, que los parlamentos en ocasiones no disponen de una información detallada y técnica con la que poder tomar decisiones informadas de invalidación o revisión sobre el rumbo adoptado por una red de gobernanza (precisamente a estos efectos existen, en el control presupuestario, órganos técnicos como las EFS, que tratan de reducir la asimetría de información entre Parlamento y Gobierno). A pesar de esta reserva que presenta Papadopoulos, hay que recordar que este problema ya se presenta en el caso de los Tribunales de Justicia, que en múltiples ocasiones tienen que pronunciarse sobre la posible vulneración de derechos en ámbitos sumamente técnicos. Si bien es cierto que tal asimetría de información puede dar lugar a ciertas disfuncionalidades, conviene señalar que en última instancia para vetar (sin sustituir la decisión o política en cuestión) no resulta necesario manejar la misma información que para formular y ejecutar una política.

5.2. La “gestión de redes”

A la hora de analizar la forma como se ejerce el poder, la metáfora de la red constituye un punto de partida obligado para conceptualizar la estructura de un marco de acción pública de gobernanza. Como resultado, la gestión de redes o “network management” sería una forma de expresión de la metagobernanza que además remplace en parte a la gestión pública.

De acuerdo con Börzel (1998: 254), concebimos la “red” como *“un conjunto relativamente estable de relaciones de naturaleza no jerárquica e interdependiente que vinculan a una diversidad de actores, que comparten un interés común sobre una política y que intercambian recursos para conseguir este interés compartido a sabiendas de que la cooperación es la mejor forma de conseguir los objetivos perseguidos”*. Las redes toman forma alrededor de problemas o programas determinados que se incorporan a la agenda política.

Desde un plano teórico, podemos preguntarnos cuál sería la razón de ser de la existencia de un elemento estructural laxo como la red. La inexistencia de una red no implica que una determinada política pública no pueda ser desarrollada en base a un sistema de concurrencia libre y espontánea entre los actores concernidos. Por ejemplo, si no existiesen foros o actores con autoridad para unificar criterios de auditoría pública, estos criterios podrían acabar determinándose a partir de acuerdos o protocolos, o diálogos bilaterales entre las respectivas entidades superiores de

fiscalización. En este sentido, las razones de que surja una red de gobernanza residen en la reducción de los costes de transacción, la creación de capital social (al generarse procesos de aprendizaje) y la seguridad en el cumplimiento de posibles compromisos adquiridos, al aumentar la confianza entre las partes.

La metáfora de la red evoca en todo caso una estructura flexible con ausencia de jerarquía, proliferación de vínculos relacionales (principalmente, comunicativos y de persuasión u horizontales, más que de coerción o verticales) entre actores diversos, públicos o privados, así como existencia de un consenso en torno a unos principios mínimos y a un propósito general político común. Es este propósito político el que mueve a diversos actores con intereses distintos a estructurarse en torno a una red de gobernanza para formular, implementar o controlar determinadas políticas públicas (en el caso de la gobernanza del control presupuestario europeo, el propósito sería la buena gestión financiera).

En principio, las redes de gobernanza son estructuras flexibles. No obstante, existe una articulación de manera que se garantice una mínima coherencia sistémica; lo que se consigue principalmente, en primer lugar, gracias a la institucionalización impuesta por el metagobernante de segundo orden (por ejemplo, en el caso de la gobernanza del gasto público europeo, la institucionalización impuesta por el Consejo de la Unión a través del Reglamento Financiero), y en segundo lugar, gracias al funcionamiento de comités y foros de coordinación *ad hoc* (por ejemplo, los comités de contacto y foros que agrupan a los presidentes de EFS y OCEX). Pero para ello es esencial que determinados actores lideren tales iniciativas. Es decir, determinados actores deben asumir la responsabilidad de crear una “vertebración mínima” de la estructura de gobernanza. A este respecto, Bache y Flinders (2004: 78) indican que la gobernanza sería en cierto modo más proceso que institución; en este sentido, gestionar la gobernanza se convierte en gran medida en una cuestión de integrar procesos a niveles institucionales diferentes, de tal manera que se maximice la utilidad del sistema en su conjunto.

Los mecanismos de gobernanza se basan en el consenso y para ello tienen que partir de una base de coincidencia en torno a una serie de valores fundamentales que pueden estar codificados en instrumentos jurídicos o bien en otros instrumentos no jurídicos pero que se consideran vinculantes por la convicción técnica o moral que suscitan. Esto implica que los participantes en una red de gobernanza han de estar de acuerdo sobre valores y objetivos (a lo que podrá llegarse de una manera espontánea, o bien de forma inducida por parte del metagobernante). Resulta claro que este consenso

será más fácil de alcanzar cuando se está tratando un ámbito de carácter técnico y de poco contenido político (como la política de control presupuestario en particular o la política de gestión pública en general). Sin embargo, aunque la gobernanza sea más proceso que institución, una mínima dimensión institucional resulta crítica: por un lado, porque son las instituciones las que definen (y en el caso de las instituciones nodales, constituyen) las conexiones entre los diferentes actores de gobernanza; y por otro, porque determinadas instituciones líder son las que coordinan los distintos niveles de gobernanza.

Como señalan Kikert *et al.* (1997), la gestión de redes implica trabajar en dos niveles diferenciados, asimilables a lo que en este trabajo conceptualizamos como metagobernanza de primer y de segundo orden:

1. Asimilable a la metagobernanza de segundo orden se sitúa el *diseño* de la estructura de la red, que supone la configuración del propio espacio de gobernanza. La estructura de la red puede ser más formal (lo que puede reflejarse en marcos normativos⁴⁸, convenios entre administraciones⁴⁹, secretariados permanentes⁵⁰...) o informal (lo que puede reflejarse en foros⁵¹, compromisos informales⁵², acuerdos tácitos⁵³, consensos⁵⁴...). Igualmente se puede influir en la configuración básica de la red de distintas maneras: incidiendo en las distribuciones de poder o alterando los patrones en la distribución de recursos; estableciendo pautas de coordinación⁵⁵; abriendo la entrada a nuevos actores; o bien finalmente, incidiendo sobre los valores y las percepciones de legitimidad, es decir, creando “policy core beliefs” o paradigmas de política.

⁴⁸ Ej., el Reglamento Europeo 1083/2006 por el que se establecen las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión.

⁴⁹ Ej., el convenio suscrito por la Cámara de Cuentas de Andalucía con el Tribunal de Cuentas de España para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las Cuentas Generales de las Entidades Locales.

⁵⁰ Ej., la Secretaría General de INTOSAI en Viena, y con un menor nivel de institucionalización, la Secretaría General de EURORAI en Valencia.

⁵¹ Ej., el Comité de Contacto de Presidentes de Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea.

⁵² Ej., la Declaración de Montpellier de 2005 de EURORAI, sobre el Dictamen 2/2004 del TCEu.

⁵³ Ej., los “acuerdos” en torno a las directrices marcadas por las correspondientes Direcciones Generales de la Comisión Europea sobre cuestiones concretas, por ejemplo, sobre técnicas de muestreo.

⁵⁴ Ej., el consenso en torno al Dictamen 2/2004 del TCEu, o el consenso en torno al Plan de Acción la Comisión Europea para la consecución de un marco de control interno integrado, ambos documentos no jurídicamente vinculantes.

⁵⁵ Ej., estableciendo bancos de datos y aplicaciones informáticas que permitan compartir datos e información entre los actores concernidos (como la aplicación A-REP concerniente al control del Fondo Social Europeo).

2. Asimilable a la metagobernanza de primer orden, el siguiente nivel sería el de la *gestión* de las interacciones internas. La metagobernanza de primer orden implica que un actor líder se encarga de asegurar que se cumple con el marco de metagobernanza de segundo orden. Como veremos en el Cap. IX, en esta tesis se ha investigado la posición de la Comisión Europea como metagobernante de primer orden, encargándose de verificar y asegurar el cumplimiento de los actores involucrados en la ejecución y control de los fondos estructurales con los principios establecidos en los Reglamentos financieros.

6. GOBERNANZA Y DEMOCRACIA AVANZADA

6.1. Interés público y actores privados

Como señala Papadopoulos (2007: 469), abundan los análisis teóricos y prescriptivos de los procesos de gobernanza que se construyen a partir de criterios de eficacia y eficiencia⁵⁶, mientras que el apoyo en valores constitucionales que vayan más allá de principios como los de economía (art. 31.2 CE), eficacia (art. 103.1 CE) o buena gestión financiera (310.5 TFUE) resulta con frecuencia ignorado. Lo cierto es que la mayoría de los análisis parten de la premisa no empíricamente contrastada de que, al incorporar como co-gobernantes a un más amplio abanico de actores en los procesos de formulación, implementación y control de políticas se genera una mayor legitimidad.

Sin embargo, la relación entre gobernanza y democracia representativa puede ser también potencialmente conflictiva. Como ya hemos indicado, en la gobernanza el poder político reside no sólo en el pueblo, sino también en los grupos de interés concernidos por una determinada política, así como en los expertos y en el mercado; como resultado, el poder se ejerce en redes que con frecuencia suelen plasmar la desigualdad entre actores imperante en la sociedad. Los actores de gobernanza tienen intereses, conocimientos y recursos desiguales, y por tanto ejercerán cuotas de poder relativamente desiguales.

Hay que considerar que la participación de actores sociales en las políticas públicas no constituye un fenómeno nuevo, puesto que ya se había promovido anteriormente a partir de esquemas

⁵⁶ En efecto, Kohler-Koch (2006), a partir de un meta-análisis de 1600 investigaciones sobre gobernanza europea, concluye que sólo un 17% de las mismas analizaba cuestiones relativas a la legitimidad de la gobernanza sobre la base de valores no económicos.

corporativistas y neocorporativistas⁵⁷. Lo nuevo es que: (a) en primer lugar, este fenómeno no se produce ahora como un intento por parte del Estado de absorber a la sociedad, sino que sigue por el contrario una dinámica de la sociedad hacia el Estado (Piattoni 2010: 67); y (b) en segundo lugar, la participación de los actores sociales no se articula en base a una estructura orgánica, donde los grupos están previamente definidos conforme a una configuración predeterminada de la sociedad. De lo que se trata es, sencillamente, de que los específicos sujetos concernidos por una política pública, y los actores con recursos económicos o con conocimiento experto, participen de manera directa, sin que el Estado actúe como guardián o “*gatekeeper*”.

La distinción entre público y privado en base a la presencia o no del Estado (institución que proyecta el principio de igualdad), subyace a la idea misma del Estado entendido como un elemento fundacional del orden político contemporáneo. Pero esta idea puede verse afectada por el paradigma de la gobernanza, donde el interés público puede ser proyectado tanto por el Estado como por otros entes públicos supra y subnacionales o privados. La decadencia de la concepción del Estado como único ente legitimado para actuar en asuntos que afecten a un interés público acaba colocando en una posición delicada al principio de igualdad política. La igualdad política supone que ningún individuo puede someterse a la potestad de otros, implicando el disfrute de un mismo poder por parte de todos los individuos, porque ninguno puede ejercer poder, sólo la comunidad política en su conjunto representada directa o indirectamente en el Estado puede ejercer poder. Ningún ciudadano se somete a otro, y todos están igualmente sometidos a la ley. Esta visión resultaría matizada con la gobernanza, que predica una intervención directa de actores de la sociedad civil y del mercado en las políticas públicas, puesto que tanto la sociedad civil como el mercado son escenarios donde los individuos se sitúan en una posición de desigualdad de facto. Los actores que operan en el mercado son desiguales, y las organizaciones de la sociedad civil también son desiguales, en términos tanto de medios financieros, como de conocimiento, capacidad para hacerse oír, etc. Esta relación de desigualdad de facto puede traducirse en una desigualdad política cuando se proyecta sobre el proceso de elaboración de políticas públicas.

El problema de la desigualdad no se produce exclusivamente en una dimensión privada; también entes de naturaleza pública que operan en una red de gobernanza pueden actuar desde un plano de desigualdad. En esta línea, Toro (2005: 188 y siguientes) realizó un análisis de las redes de gobernanza puestas en marcha entre México y Estados Unidos en la lucha contra el narcotráfico,

⁵⁷ De hecho, Guy Peters (citado en Prats Catalá 2005: 161) considera que en aquellos países de Europa donde la tradición corporativista ha sido más fuerte (Austria, Bélgica, Holanda, los países escandinavos y, en menor medida, Alemania y Francia), se ha producido una asimilación más rápida y completa de los elementos de la gobernanza.

subrayando la existencia de un desequilibrio de hecho entre las capacidades técnicas e institucionales de las dos administraciones, y cómo esto se traducía en que la parte más débil tuvo que plegarse a los desiderata de la parte más fuerte, que acabó imponiendo su política⁵⁸. Hay que considerar a este respecto que como resultado de la desigualdad de los actores de gobernanza, los soportes colectivos sobre los que los actores de gobernanza se legitimen estarán indirectamente afectados también por esa desigualdad.

Por lo tanto, si bien en una red de gobernanza ningún actor tiene “supremacía”, los actores sí tienen cuotas de poder o de influencia diferentes. Por eso, los marcos de gobernanza presentan el problema referido a la preservación de la igualdad de los actores implicados. Esta emergente desigualdad puede ser potencialmente incompatible con la democracia; para que una estructura política sea plenamente democrática es preciso que, ante un proceso de toma de decisiones, el conjunto de los intereses concernidos se proyecte en un plano de igualdad. Pero la participación directa de actores exógenos al Estado (de la sociedad civil, del mercado y otros entes de naturaleza pública) en procesos de decisión política genera problemas, ya que tales actores trasladarán a la esfera política la desigualdad y la diversidad propia del entorno en que operan. Para compensar esta pérdida de democracia, la metagobernanza puede avanzar en dos posibles direcciones: o introduce un mecanismo de compensación, de tal forma que todos los intereses estén simétricamente representados en el proceso decisorio; o mantiene la desigualdad entre actores, pero garantizando una serie de principios y condiciones básicas fijadas a partir de un proceso igualitario.

Hay que considerar que si las estructuras de interacción decisoria de la red de gobernanza producen una exclusión o una posición desfavorable de determinados actores, surge un riesgo evidente de deslegitimación, ocasionado por una nueva desafección democrática; pero también un riesgo de ineficacia de la decisión, pues la preterición en el momento de la formulación de la política de actores con escasos recursos o que no pueden superar los costes de organización y participación *ex ante*, puede generar perfectamente una sobreacción *ex post* de los mismos, que pasarán a actuar en su caso como actores de veto en las fases de implementación o de control.

6.2. La “integridad competencial”

Señala Skelcher (2005) que un elemento esencial del Estado como institución que proyecta los valores de libertad e igualdad de los ciudadanos es la “integridad competencial”. El concepto de

⁵⁸ En este sentido señalan Bache y Flinders (2004: 87): “*a problem associated with multi-level governance is that the alleged consensual nature of governance arrangements in fact is a consensus dictated by the stronger players*”.

integridad competencial es resultado de la formulación clásica del principio de soberanía: en su sentido westfaliano, la soberanía denota un ente político que ejerce poder sobre la población de un territorio y no se somete a interferencia alguna por parte de actores externos. En este sentido, la integridad competencial implica independencia en el ejercicio del poder por parte del Estado.

Con la formulación del Estado democrático, la “integridad competencial” supone que el ejercicio del poder por parte del Estado se somete, de manera exclusiva, al consentimiento y aprobación por parte de los ciudadanos: el ejercicio del poder constituye por lo tanto una expresión soberana de la libertad y de la igualdad de los ciudadanos. Este principio se vería afectado con la gobernanza. En efecto, si las decisiones sobre asuntos que son de interés público no se toman exclusivamente con el consentimiento de todos los ciudadanos, se puede producir una situación incompatible con la democracia entendida como poder del pueblo. En la medida en que las políticas públicas pueden decidirse, por parte no de un “pueblo nacional”, sino también de “otros pueblos” (subnacionales, internacionales o supranacionales⁵⁹), así como de grupos de interés y redes sociales concernidos, integrando también a expertos y agentes del mercado, el poder no reside únicamente en el *pueblo*, y se acaba produciendo una situación donde la integridad competencial resulta quebrantada.

Una respuesta que se puede dar a la objeción de la integridad competencial es que, en las redes de gobernanza, la preservación de los valores democráticos a través de los mecanismos de legitimación respectivos de los actores participantes asegura en última instancia el funcionamiento democrático general de la red. Por ejemplo, en el caso de la UE, el funcionamiento democrático de todos los Estados que la integran haría que las políticas decididas mediante mecanismos de agregación intergubernamental como los que se desarrollan en el Consejo pudiesen ser consideradas como democráticas. Esta respuesta sin embargo no resuelve el problema del todo, debido a que: (a) la agregación de intereses de los actores de gobernanza puede generar disfuncionalidades que acaben desvirtuando, en el proceso negociador, las preferencias de los propios soportes de legitimación colectivos o “stakeholders” ante los cuales tienen que rendir cuentas los respectivos actores (ej., un Estado al negociar en el Consejo de la UE puede acabar alterando la posición inicialmente comprometida ante sus ciudadanos⁶⁰); y (b) como ya hemos señalado, en las redes de gobernanza los

⁵⁹ Suponemos que los entes subnacionales y supranacionales, y los otros entes nacionales con los que se pasa a compartir el poder, son democráticos y se sustentan sobre una soberanía popular. Pero también podría pasar que éstos se sustentasen no sobre sus pueblos, sino sobre otros entes detentadores de la soberanía (la Corona, un partido único, un líder-dictador, un consejo de líderes religiosos...).

⁶⁰ En el caso de España, cabe señalar que está prevista la situación en la que el Estado trata de que su posición negociadora en el Consejo de la UE no incida en la integridad jurisdiccional de las Comunidades Autónomas. Ante la imposibilidad de asegurar que esta posición pueda mantenerse durante toda la negociación, se prevé que en el supuesto de variación sustancial de la posición inicial negociadora, el Estado informará a las respectivas conferencias sectoriales para facilitar una nueva posición negociadora común.

actores no tienen el mismo poder, con lo que se pueden generar situaciones donde los ciudadanos de una determinada circunscripción acaban viendo sus preferencias superadas por las expresadas por otros actores de gobernanza más poderosos, pero extraños a su circunscripción y que no les rinden cuentas (ej., en el Comité de Contacto, es posible que algunas EFS, a causa de factores como el prestigio o los mayores recursos materiales o humanos, tengan una mayor *auctoritas*, que las lleve a imponer su voluntad sobre el resto de EFS, en asuntos de crucial importancia para la política de control del gasto público).

Ante los problemas planteados por la pérdida de integridad competencial, una respuesta sería la creación de un “superestado”, una nueva autoridad democráticamente legitimada y superior a todos los actores de gobernanza, creada a partir de un proceso de integración progresiva en un nuevo ente. Si bien es cierto que esta solución plantea evidentes ventajas en lo que a la preservación y maximización de valores constitucionales se refiere, el problema que plantea es que puede resultar utópica, además de que supone volver a un esquema rígido de ejercicio del poder público y acaso no permitiría el desarrollo de las ventajas generadas con la gobernanza. Por otro lado, hay que considerar que en el supuesto de que las políticas pasen a ser definidas por un ente superior, la integridad competencial de las instancias de gobernanza preexistentes sencillamente dejaría de existir.

Skelcher (2005) considera que, ante las dificultades e inconvenientes que plantea la creación de una esfera decisional superior (sobre todo en lo relativo a la anulación de la integridad competencial de los entes previamente existentes), hay que reivindicar una solución “consociacional” basada en el consenso y capaz por lo tanto de respetar la ausencia de hegemonía entre actores sobre la cual se sustenta el modelo de gobernanza. Esta posición se enfrenta al inconveniente que supone la posibilidad de bloqueo inherente a todo mecanismo basado en el consenso.

La integridad competencial viene a ser vulnerada cuando determinadas opciones políticas se imponen por unos actores a otros: por lo tanto, sólo se vulnera dentro de los márgenes de maniobra política. En el caso de la política de control presupuestario existen escasos márgenes para la apreciación política, puesto que los objetivos que ésta persigue se basan en consensos técnicos compartidos por los actores. Consensos que además tienden a tener una validez transnacional, sustentados en las comunidades epistémicas de auditores, controladores y contables, así como en organizaciones como INTOSAI. Pero en la medida en que una determinada solución (por ejemplo, la apreciación de un determinado porcentaje de error financiero ante determinadas irregularidades de

carácter cualitativo, o el establecimiento de umbrales de materialidad) sea impuesta por la parte más fuerte (en este caso, el TCEu), el resto de actores habrá de conformarse con la misma, provocándose un menoscabo en la integridad jurisdiccional.

7.3. La rendición de cuentas

La rendición de cuentas constituye un elemento esencial en la legitimación del poder político, insertándose en un proceso de transparencia-rendición de cuentas-capacidad de respuesta que sustenta la legitimidad de ejercicio del poder. Entendemos como rendición de cuentas el proceso por el cual los actores de gobernanza dan explicaciones ante sus soportes colectivos o “stakeholders”; en base a estas explicaciones, se produce un debate; y en base a este debate, se produce un acto de “juicio” donde las respectivas bases evalúan el desempeño de los actores de gobernanza (Bovens 2007: 447), y toman las decisiones que estimen conveniente.

Las redes de gobernanza unen a múltiples actores en torno a una política común. Pero ¿quién se hace responsable de tal política? Desde un punto de vista técnico resultaría difícil determinar y asignar con exactitud qué grado de implicación ha tenido cada uno de los actores en una política determinada. Más aún desde el punto de vista del ciudadano común. Como resultado, en la gobernanza se puede producir una situación donde al final no llegue a existir un proceso de rendición de cuentas consistente, desembocando en una ausencia de responsabilidad por parte de los poderes públicos; lo que derivaría en una grave conculcación de los principios democráticos sobre los que se asientan los sistemas políticos contemporáneos. No sólo se deja a la democracia en posición delicada, sino que, en la medida en que la rendición de cuentas supone un acicate para mejorar la provisión de bienes públicos, su ausencia puede generar disfunciones en la eficacia y eficiencia finales de la acción pública.

Los concretos mecanismos de elaboración de políticas públicas en las redes de gobernanza tienden a sustentarse sobre procedimientos relativamente opacos donde prima la informalidad (en aras a aumentar la capacidad de respuesta y facilitar compromisos transaccionales entre actores que no se subordinan unos a otros). A esto se añade el hecho de que es difícil atribuir a un actor específico la responsabilidad final de una decisión política determinada (porque hay “demasiadas manos”: múltiples Administraciones Públicas, beneficiarios de fondos públicos y privados...), y es complejo de precisar un ámbito o foro ante el cual se produzca la acción de rendición de cuentas (porque hay

“demasiados ojos”: electorado, colectivos en posición de agente⁶¹, medios de comunicación, múltiples cámaras parlamentarias y EFS, órganos de control interno...).

La política de gestión de las finanzas públicas ofrece un ejemplo del complicado funcionamiento del sistema de rendición de cuentas en el seno de la UE. Los fallos de legalidad y regularidad producidos en la ejecución presupuestaria se atribuyen a un cúmulo de circunstancias: desajustes temporales entre gastos y transferencia de los fondos, errores en la interpretación de la normativa europea, fallos de coordinación entre los órganos ejecutores del presupuesto, etc. Y por su parte, los fallos en la gestión de los programas de gasto se achacan a circunstancias como la falta de implicación por parte de los beneficiarios de las ayudas, hostilidad por parte de sectores de la población opuestos a determinados proyectos (ej., infraestructuras polémicas), estrategia poco cooperativa de las autoridades beneficiarias... Este discurso de evitación de culpa, que es una constante en todos los sistemas políticos (Weaver 1986), viene facilitado en la gobernanza multinivel precisamente porque en la misma tiende a no haber una clara delimitación de líneas de responsabilidad (así, Riekmann 2011: 130).

En definitiva, el desfallecimiento de los esquemas clásicos de gobierno puede acabar generando en muchos casos un vacío en el control y la rendición de cuentas. Ante la necesidad de reconfigurar los procesos de rendición de cuentas en el caso de políticas estructuradas en torno a redes de gobernanza, se han planteado una serie de alternativas (Harlow y Rawlings 2007) que pueden ser contempladas a través de un proceso evolutivo a lo largo del cual se van perfeccionando los distintos modelos.

A) En un primer estadio de desarrollo, cada actor rinde cuentas a su respectiva circunscripción y sus respectivas bases. Este primer modelo articula un mecanismo de jerarquías múltiples, donde no se construye una instancia superior a los actores de gobernanza, sino que se potencia la rendición de cuentas de los propios actores de gobernanza ante sus respectivos soportes colectivos de legitimación, lo que implica múltiples procedimientos de control y rendición de cuentas. El problema que se plantea en tal escenario es, en primer lugar, que puede producirse una situación donde se generen solapamientos, o se atribuya a un actor de gobernanza más responsabilidad de la que en efecto tenga. En segundo lugar, pueden generarse espacios vacíos, donde a un determinado actor de gobernanza no se le asigne la responsabilidad correspondiente al rol efectivo que tuvo en la

formulación, implementación o ejecución de la política pública correspondiente. Podemos plantear la hipótesis de que este segundo escenario resulta más frecuente, porque es fácil concebir que los actores no quieran responsabilizarse del resultado de la política (especialmente si son resultados negativos), al considerar que realmente, “ellos no son responsables” de un proceso complejo donde intervienen múltiples manos sobre las que no pueden influir⁶².

B) Un segundo modelo de rendición de cuentas se articularía en torno a una estructura horizontal: los actores de gobernanza rindiéndose, *individualmente*, cuentas entre sí. En este escenario serán los propios actores de gobernanza los que se controlen unos a otros, dándose explicaciones mutuamente y asumiendo las consecuencias que se pudiesen derivar (al estilo del Método Abierto de Coordinación en la UE). Este modelo presenta el inconveniente de que puede generar deficiencias en forma de falta de transparencia y colusión entre los actores.

C) En el tercer modelo puede llegar a crearse una nueva metaestructura política, una red de gobernanza donde los órganos previamente encargados de controlar y requerir responsabilidades interactúan entre sí para dilucidar responsabilidades y exigir que se rindan cuentas por parte de la red de gobernanza *en su conjunto*. Esto sería una “red de control” o una “red de rendición de cuentas”, lo cual supone proyectar el propio paradigma de la gobernanza para generar nuevas redes encargadas de controlar el funcionamiento de otras instancias de gobernanza. Como resultado se consigue que, al unir dos lógicas distintas, “red de políticas”, y “red de control” o “red de rendición de cuentas”, el proceso de rendición de cuentas quede internalizado. Además de internalizar el control y la rendición, estas redes, al unir a los distintos órganos encargados del control y/o la rendición de cuentas, acaban sirviendo de caja de resonancia y amplificando su impacto, reforzando así su respectiva *auctoritas*.

Las redes de control y rendición de cuentas son cada vez más frecuentes y están siendo progresivamente institucionalizadas en el marco de la UE. Un ejemplo se observa en las dinámicas de interacción entre parlamentos nacionales en políticas de la Unión (ej., con el procedimiento de subsidiariedad), o bien en la interacción entre órganos judiciales (tanto la informal, canalizada a partir de foros como la *Association of Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union*, como la formal canalizada a través de la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE) o incluso la interacción entre Defensores del Pueblo (*European Network of Ombudsmen*).

⁶² Lo cual coincide con Weaver (1986), para quien la “evitación de culpa” es una dinámica que prima sobre la de “atribución de logros”.

D) Finalmente, en el cuarto modelo se configuraría un mecanismo jerárquico: los actores de gobernanza pasan a ser controlados y a rendir cuentas ante un ente superior, creado a partir de procesos de integración. Sería algo así como evitar los problemas de la gobernanza potenciando el paradigma de gobierno, proyectándose éste hacia un nivel superior capaz de englobar a todos los actores de gobernanza. Este modelo, que se vincula con una visión “utópica” del súper-Estado, presenta el inconveniente de que puede suponer una vuelta a esquemas propios del paradigma de gobierno, no adaptados a los actuales escenarios de complejidad social.

En el caso del gasto público europeo sometido a gestión compartida se contempla una sistematización de los mecanismos de control y rendición de cuentas que sigue la pauta incremental y evolutiva que acabamos de señalar. Así, en *primer* lugar, se constata la presencia de un modelo vertical y desagregado donde los órganos fiscalizadores existentes *ab initio* canalizan la rendición de cuentas hacia sus soportes colectivos de legitimación. Se trata de mecanismos donde los Estados miembros y entes subnacionales son controlados y rinden cuentas del uso que hacen de los fondos europeos; aunque esto no necesariamente tiene por qué suceder, porque en principio los Estados son jurídicamente responsables de su propio presupuesto, no del presupuesto de la UE⁶³.

En *segundo* lugar, se comprueba la presencia de una dinámica horizontal en la que los actores de gobernanza se rinden, *individualmente*, cuentas entre sí. Es algo que se produce, con una preponderancia notable de la Comisión, en el sistema de imposición de correcciones y suspensiones financieras a los Estados por las ilegalidades e irregularidades detectadas. Y puede comprobarse también en las dinámicas intergubernamentales, frecuentemente informales, que se producen en el seno del Consejo en el Comité de Coordinación de Fondos Estructurales COCOF, previsto en el art. 103 del Reglamento 1083/2006, que reúne a Comisión y funcionarios de los Estados miembros, articulando procesos de “comitología”.

En *tercer* lugar, existe un nivel de gobernanza observable en las dinámicas de coordinación y cooperación entre los entes de fiscalización del gasto europeo, a efectos de controlar y examinar responsabilidades del *conjunto* de la red de ejecución presupuestaria. Estas pautas de interacción podrán ser tanto explícitas como implícitas, y operar en un triple plano: institucional (ej., a través de

⁶³ Sin embargo, esta rigurosa interpretación de la responsabilidad política es superada en algunos casos, en los cuales se exige que se rindan cuentas del uso de fondos europeos. A este respecto, puede señalarse que en el caso de Andalucía, en toda su existencia la Cámara de Cuentas de Andalucía sólo ha fiscalizado de manera específica fondos europeos en una ocasión (2002), en su informe sobre determinados proyectos financiados con el FEDER correspondientes al periodo 1994-1999. En el caso de España, es cierto que el TCu considera que tiene que fiscalizar todos los fondos *gestionados* por el sector público español, lo que incluye los fondos europeos de gestión compartida.

foros como EUROSAI, EURORAI o iniciativas como el Comité de contacto de presidentes de EFS y acuerdos bilaterales), operativo (ej., realizando programas de trabajo, auditorías o informes conjuntos) y técnico (ej., desarrollando metodologías comunes).

Finalmente existe un incipiente *cuarto* nivel, con un mecanismo jerárquico que tiene conexión con el propio paradigma de gobierno y que puede comprobarse en los procedimientos de rendición de cuentas articulados en torno al TCEu y el Parlamento Europeo. Se trata de crear, a través de un proceso de integración, una instancia vertical (Parlamento Europeo) que exige que se rindan cuentas del uso de los fondos, canalizando en último término la responsabilidad de la Comisión ante el electorado europeo.

En este último caso el gran problema es que la integración sería imperfecta, por cuanto que el Parlamento Europeo extiende su ámbito de exigencia de rendición de cuentas sólo a la Comisión, quedando fuera el resto de actores de gobernanza. Esta rendición de cuentas se fundamenta pues sobre la ficción de que la Comisión es la única responsable de la gestión de los fondos europeos, cuando en la realidad de hecho esto no es así (*vid. infra*, Cap. IX).

CAPITULO III LA GOBERNANZA MULTINIVEL

El estudio de la gobernanza multinivel resulta particularmente relevante para comprender el sistema de gestión del gasto público europeo, donde tanto el ciclo de programación, como el de ejecución, como el de control presupuestario agrupan a actores de gobernanza situados en una escala de mayor a menor amplitud (regiones-Estados miembros-Instituciones Europeas). De hecho fue precisamente en el ámbito de la gestión de los fondos estructurales donde surgió el concepto de gobernanza multinivel: noción que implica pues *gobernanza*, con la particularidad de que las instancias de poder participantes pueden ser nacionales y también supranacionales y subnacionales, permitiendo adaptar la acción política a un escenario sociopolítico más complejo y dinámico; aunque simultáneamente genere una serie de inconvenientes que es preciso considerar.

1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

En sentido amplio, toda manifestación de la gobernanza puede ser concebida como gobernanza multinivel. En efecto, las escalas a que operen dos actores de gobernanza nunca coincidirán completamente, como tampoco lo harán el nivel al que se sitúen los soportes colectivos de legitimación respectivos. En sentido estricto, cabe atribuir la cualidad de multinivel a aquellas redes de gobernanza en las que los actores se sitúan unos dentro de otros, como un juego de matrioskas rusas (por ello Marks (1993: 392) utiliza la metáfora de “*nested governments*”).

La gobernanza multinivel podría concebirse de manera estricta como un supuesto específico de gobernanza que implica estructuras donde los actores se sitúan en múltiples niveles de poder. Así se la ha definido como “a system of increased interdependence of governments operating at different territorial levels and non-governmental actors” (Bache y Flinders 2004: 3). Puede decirse que, como tal concepto, la gobernanza multinivel evoca un oxímoron, al vincular dimensiones verticales y no verticales de poder: como modalidad de gobernanza que es, se caracteriza por una estructura no vertical, donde todos los actores de gobernanza implicados son independientes y ninguno ostenta supremacía sobre los demás; al mismo tiempo evoca pautas de jerarquía, pues se caracteriza por una estructura vertical donde los actores pueden ser identificados conforme a un orden que va de más a menos, en función de la escala territorial o funcional a la que operan. A este respecto puede señalarse que los actores que operan en ámbitos más amplios podrán ocupar las posiciones de actor líder,

pasando a ejercer el poder coordinativo que caracteriza a las dinámicas institucionales propias de la gobernanza.

Pese a que la dimensión multinivel puede considerarse implícita al concepto general de gobernanza, en la medida en que los distintos actores participantes en las redes de gobernanza nunca operarán a una misma escala territorial o funcional, sin embargo en la práctica no fue hasta la puesta en marcha en Europa del famoso Paquete Delors de 1988 cuando se produjeron los principales acontecimientos desencadenantes que están en el origen histórico de la conceptualización de esta nueva categoría. En efecto, fue a partir de la observación de dicha política cuando Marks (1993) teorizó por primera vez la noción de gobernanza multinivel.

Como señalaba Marks, la política de cohesión desarrollada a partir del Paquete Delors suponía involucrar directamente a los actores subnacionales a través del *principio de asociación*. Conforme a dicho principio, se predicaba la estrecha colaboración entre las autoridades públicas de los Estados miembros a nivel nacional, regional y local y con los sectores privado y de la sociedad civil. Todos los actores interactuarían como socios, participando activamente a lo largo de todo el ciclo del programa de gasto: programación, ejecución, seguimiento y evaluación. Al igual que el principio de subsidiariedad (al que antecede y con el que está conectado – Comisión Europea 2012: 3), el principio de asociación provenía de la doctrina social de la Iglesia, que primaba a la Sociedad sobre el Estado. En el momento de su formulación, el principio de asociación venía reforzado por una concepción del crecimiento económico que apostaba por el desarrollo de las fuerzas productivas locales y regionales (Piattoni 2006: 62).

Con la reforma de la política de cohesión de 1988, la Comisión pretendía en primer lugar involucrar a las regiones en la formulación, ejecución y control de una política que pasaba a tener por objetivo precisamente el desarrollo regional. Como las regiones y sus propios tejidos sociales se convertían en objetivos de desarrollo, era necesario implicarlos en la política de cohesión. En segundo lugar, la Comisión abogaba por un modelo de desarrollo regional descentralizado, no dependiente de las capitales nacionales, tratando de evitar un modelo vinculado excesivamente a unos gobiernos centrales que, en muchos casos, desarrollaban sus propias políticas regionales de acuerdo con pautas clientelares (asignando preferentemente los fondos a gobiernos regionales políticamente afines). En el caso particular de las nuevas adhesiones de los países de Europa del Este, la necesidad de reforzar a las instancias de poder subnacionales era quizá más evidente debido a un “déficit de absorción” de recursos por parte de los “débiles” gobiernos centrales (Bruszt 2008: 616). En tercer lugar, se ha señalado la intención de la Comisión de “puentear” a los gobiernos nacionales para erigirse como

interlocutora directa de gobiernos subnacionales y sociedad civil: este último argumento es el que ha sido recogido con más claridad por la teoría de la gobernanza multinivel (Piattoni 2010: 60-61).

El cambio que suponía el Paquete Delors iba a desencadenar un proceso de transformación a gran escala. El principio de asociación introducido con el mismo suponía que las políticas se formularían, implementarían y controlarían a partir de redes de gobernanza que implicarían a la UE, a los Estados miembros, a las regiones de los Estados miembros, e incluso a actores sociales. En estas redes de gobernanza los actores actuarían en un plano de igualdad formal, en el sentido de que ningún actor asumiría una primacía total sobre los demás.

A partir de este acontecimiento histórico comienza a emerger la noción de gobernanza multinivel que, por más que se trate de una derivación evolutiva de la anterior noción de gobernanza, presenta de entrada una conceptualización algo etérea e inaprensible.

Lo cierto es que la gobernanza multinivel resulta un término popular, que hasta se podría calificar como “de moda”⁶⁴, aunque se encuentre todavía en proceso de formación. Por tratarse de un término en proceso de formación ampliamente usado, su ámbito semántico no resulta claramente delimitado, lo que acaba derivando en su “neutralidad descriptiva” (Schmitter 2004: 49), reforzando su “plasticidad”, la cual a su vez contribuye a retroalimentar su popularidad al configurarse como una especie de “concepto comodín”⁶⁵.

Resulta inevitable pues que, en el actual estadio de definición del concepto de “gobernanza multinivel”, todo uso que se haga del término corra el riesgo de abusar de la amplitud de su ámbito semántico. Pero tampoco podemos renunciar a avanzar en su elaboración teórica, porque tal dejación contribuiría a hacerle perder toda precisión descriptiva, explicativa y predictiva de la realidad a la que hace referencia. En tal caso, una realidad social existente de hecho, que es el resultado de las recientes transformaciones en el ámbito del poder, quedaría huérfana de un concepto con el que categorizarla, explicarla y poder operar sobre ella.

La definición más ampliamente aceptada del término gobernanza multinivel la encontramos precisamente en Marks (1993: 392), que la define como “*a system of continuous negotiation among*

⁶⁴ Cada año la producción científica sobre tal concepto se multiplica (Bovaird y Löffler 2009: 215), y su penetración en el discurso político se hace cada vez más patente (Comité de las Regiones 2009).

⁶⁵ Como ha señalado Jean-Pierre Gaudin, “*dans le monde entier, la gouvernance est devenue un mot-valise, employé à tout propos par les pouvoirs économiques et sociaux, sans oublier les médias*” (Gaudin 2002 : 9).

nested governments at several territorial tiers”. Por su parte, Bache y Flinders (2004: 3) restringen el ámbito semántico proporcionado por Marks al requerir que además exista un elemento de participación de actores privados, señalando que: “*The multilevel concept contained both vertical and horizontal dimensions. Multilevel referred to the increased interdependence of governments operating at different territorial levels, while governance signalled the growing interdependence between governments and non-governmental actors at various territorial levels*”⁶⁶.

Otros términos como gobernanza escalonada, policéntrica, multi-perspectiva, jurisdicciones funcionales solapadas y competitivas, “fragmeigración”, y esferas de autoridad, han sido empleados para teorizar sobre los procesos de dispersión de la autoridad estatal central, tanto verticalmente hacia actores situados en otros niveles territoriales superiores e inferiores, como horizontalmente hacia actores privados. Sin embargo, la gobernanza multinivel presenta un ámbito de desarrollo más completo que los mencionados.

Una adecuada aproximación a la noción de gobernanza multinivel tendría que comenzar señalando la aparente obviedad de que la gobernanza multinivel es *gobernanza*, es decir, evoca la idea de un sistema complejo para la toma de decisiones poco coercitivas en un marco más o menos institucionalizado donde se funden instancias de poder de distinta naturaleza legitimadas en base a criterios distintos. Lo que sucede es que, en el caso de la gobernanza multinivel, se resalta en particular el hecho de que las instancias de poder público participantes pueden situarse en diferentes niveles, lo que implica que pueden ser nacionales y también supranacionales, centrales y subnacionales.

En la gobernanza multinivel participan múltiples actores formalmente independientes situados a lo largo de una escala de configuración *formal u orgánicamente jerárquica pero material o funcionalmente horizontal* donde no hay relaciones de dependencia. Dado su carácter simultáneamente horizontal y vertical, puede decirse que la gobernanza multinivel como concepto evoca un oxímoron. A continuación desarrollamos estos dos elementos aparentemente contradictorios:

(A) De acuerdo con su estructuración *material o funcionalmente horizontal*, la gobernanza multinivel, en línea con su condición de *gobernanza*, pone en cuestión la persistencia de un modelo jerárquico de ordenación de los actores políticos. De hecho, los actores que participan en marcos de

⁶⁶ Recordamos a este respecto nuestra discrepancia con la definición de gobernanza que implica necesariamente la involucración de actores privados.

gobernanza multinivel interactúan coordinándose o cooperando, en ausencia de una subordinación jerárquica: ningún actor tiene una preeminencia o *summa potestas* sobre los demás.

(B) Sin embargo, los actores se sitúan a lo largo de una escala que es *formal u orgánicamente* jerárquica. Es decir, que si bien no se subordinan unos a otros, sí se sitúan en torno a una cadena lógica de más comprehensivo a menos comprehensivo, de más general a más específico. Por ejemplo, UE-España-Valencia (en el caso de una escala territorial); o Empresa de procesamiento de aguas residuales-Mancomunidad de municipios-Eurorregión (en el caso de una escala funcional)⁶⁷. O como en nuestro caso, Auditores privados-Sindicatura de Comptes de Valencia-Comunidad Autónoma de Valencia-España-Tribunal de Cuentas de España-UE-Tribunal de Cuentas de la UE (en el caso de una escala compleja, tanto territorial como funcional). El carácter más o menos agregado de los actores de gobernanza y su posición en los distintos niveles de la escala podrán conllevar poderes de coordinación por parte de los actores superiores sobre los actores inferiores.

Puede decirse que, en rigor, el concepto comienza su andadura en el año 1993, a partir de un artículo de Gary Marks (Marks 1993). En el año 1992 se había firmado el Tratado de Maastricht, donde se establecían cauces de participación para entes subnacionales a través del Comité de las Regiones, y donde se consolidaba el modelo de política de cohesión que, a través de los fondos estructurales, se había ido desarrollando a partir de 1988 con el Paquete Delors. Marks concebía la política de cohesión de la UE como paradigma de la gobernanza multinivel⁶⁸. En efecto, la decisiva reforma impulsada por Jacques Delors en 1988 había girado en torno a cuatro principios: adicionalidad, concentración, asociación y programación. El principio de asociación requería estrechar la interacción entre la Comisión, los Estados miembros y los actores regionales competentes. El nuevo modelo de política de cohesión daba mayor importancia al nivel supranacional (Comisión) y al subnacional (regiones) en la formulación e implementación de la política, y permitía una participación activa de las regiones (y a partir de 1993 también de actores privados del mercado y la sociedad civil) en la planificación, ejecución, control y evaluación de los fondos de desarrollo regional. El nuevo esquema de la gobernanza multinivel acabó desbordándose, trascendiendo a la política de cohesión para extenderse a otras políticas con conexión territorial, como la protección medioambiental en la UE.

⁶⁷ Hay que señalar que parte de la doctrina no consideraría una red compuesta exclusivamente por actores de gobernanza funcional como una red de gobernanza multinivel, al no involucrar actores de gobernanza territorial supra y subnacionales.

⁶⁸ En este sentido se ha situado la doctrina posterior. Rhodes (1997), siguiendo a Marks (1993), calificaba la política de cohesión como “paradigma” de la gobernanza (no sólo multinivel).

Para que exista gobernanza multinivel, en principio la sociedad civil y el nivel sub, supra, inter o transnacional, tienen que estar involucrados. ¿Cuándo sucede esto? Para que exista una involucración de la sociedad civil y de los entes subnacionales, la política en concreto tiene que tener una relevancia en el ámbito micro, lo que se produce cuando hay un impacto discernible, identificable y cuantificable sobre intereses claramente circunscritos en torno a ámbitos territoriales de nivel subnacional o ámbitos sociales claramente delimitados. Y para que exista una involucración a nivel supranacional, la política en cuestión tiene que generar externalidades que vayan más allá del concreto ámbito estatal. Es el caso de la política de cohesión. La misma tiene un claro impacto a nivel del territorio, en la medida en que uno de sus objetivos es el desarrollo económico territorial, lo que convierte en objeto de la política a las propias regiones. Esto provoca también la movilización de actores sociales que operan a escala de la región. Y por su parte tiene externalidades a nivel supranacional en la medida en que el desarrollo económico “equilibrado y sostenible” tiene un impacto directo sobre el mercado interior. En el caso de la política de control de los fondos de cohesión, por extensión, existirá una relevancia multinivel de la política: es decir, si en principio la política de control presupuestario sólo tiene relevancia para el concreto ámbito territorial donde impacta el presupuesto (tanto por el lado del gasto, como del ingreso a través de impuestos), en el caso de la política de control de los fondos estructurales, tendrá una relevancia multinivel.

2. EL IMPACTO TRANSFORMADOR DE LA GOBERNANZA MULTINIVEL

Los cambios que se engloban en el proceso de gobernanza multinivel llegan a afectar a todo el conjunto del proceso político: movilización de fuerzas políticas, toma de decisiones y articulación institucional. De hecho, se puede concebir a partir de una comprensión escalonada de estos tres niveles. Así, la existencia de facto de dinámicas multinivel en el ámbito de la movilización de las fuerzas políticas tanto territoriales (nacionalismos políticos centrífugos, corrientes transnacionales y cosmopolitas centrípetas) como funcionales (colectivos ciudadanos y ámbitos problemáticos diferenciados), deriva en una participación flexible de tales fuerzas en los procesos de toma de decisiones políticas (caracterizadas por un carácter más flexible y menos coercitivo) que, en último término, abre cauces propios que se acaban reflejando en cambios institucionales de las estructuras políticas y administrativas del Estado, a través de procesos como la integración o la descentralización política. Estos nuevos cauces permiten el desarrollo de nuevas políticas públicas que generan agendas propias, lo que acaba retroalimentando el ciclo, al reforzar de nuevo las dinámicas de movilización de los actores, reagrupados en torno a estas nuevas agendas políticas.

2.1. Nueva dinámica de movilización política

En el modelo clásico de gobierno, es el Estado central, representante del pueblo, el único actor político. Toda forma de movilización política debe pasar por el Estado central para convertirse en política pública. En consecuencia, éste controla a través de tres “puertas” la posibilidad de plasmar o no determinados intereses en políticas públicas:

1) En primer lugar, la puerta que comunica centro y periferia. En el modelo tradicional, el Estado central es el único sujeto legitimado para incorporar los intereses promovidos por actores subnacionales a las políticas públicas. Dentro del modelo clásico de gobierno, en el caso de entes territoriales complejos sólo existen dos pautas posibles de interacción entre Estado central y entes subnacionales (Llamazares y Marks 1999): la descentralización o federalismo jerárquico, y el federalismo dual. En la primera, no se plantea la posibilidad de gobernanza, porque no hay ausencia de supremacía, sino jerarquía entre actores: las administraciones subestatales o subnacionales están meramente especializadas en funciones operativas (ejecución de políticas diseñadas en el nivel central). En el segundo, si bien no hay una subordinación funcional, las esferas subestatales o subnacionales están especializadas de manera exclusiva en determinados ámbitos competenciales y sus campos de políticas públicas; con lo cual sus ámbitos materiales son distintos para el Estado central y para los entes subestatales. Tampoco habría aquí posibilidad de gobernanza, al no existir un objeto material concurrente para la misma.

En cambio, en el modelo de gobernanza multinivel existe concurrencia en determinados ámbitos de políticas públicas, y además la esfera subnacional no se subordina a la central. Por lo tanto, el Estado central deja de tener potestad para decidir unilateralmente si el interés promovido por el actor subnacional es o no incorporado a la política pública. Llamazares y Marks (1999), llaman a este modelo “federalismo en red”⁶⁹.

2) Segundo, respecto a la puerta que comunica Estado y sociedad, en el modelo clásico de gobierno los actores de dirección política (el Gobierno y en menor medida, el Parlamento) son los que formulan y controlan las políticas públicas para que sean implementadas por la Administración. Como ya se ha señalado en el capítulo anterior, no se concibe bajo dicho modelo que ningún actor

⁶⁹ A este respecto señalaba Romano Prodi (citado en Prats Catalá 2005: 162), al presentar el Libro Blanco sobre la Gobernanza al Parlamento Europeo, que “tenemos que dejar de pensar en términos de niveles jerárquicos de competencias separadas por el principio de subsidiariedad y comenzar a pensar en arreglos en red entre todos los niveles de gobierno, los cuales conjuntamente enmarcan, proponen, implementan y supervisan las políticas”.

social pueda incorporar su interés (*privado*) a la política *pública* en cuestión. Ya hemos visto en el Capítulo II que esta característica se difumina con el nuevo modelo de la gobernanza.

3) Finalmente, en el modelo clásico el Estado puede controlar la puerta que comunica la esfera nacional con la internacional. Esto implica que el Estado central se erige en único representante del *interés nacional*. Sobre este modelo se han sustentado las teorías realistas de las Relaciones Internacionales, que han propugnado la explicación de la política internacional a partir de la definición del *interés nacional*. El Estado en el tradicional modelo “westfaliano” tiene también la posibilidad de impedir iniciativas realizadas en el seno de Organizaciones Internacionales, a través de mecanismos como el derecho de veto o el control de los recursos tanto materiales (presupuesto) como humanos (con la ausencia de un funcionariado internacional y la dotación con funcionarios nacionales en comisión de servicios). Es decir, el Estado controla tanto el impulso político desde la arena nacional a la internacional como a la inversa.

En el modelo de gobernanza multinivel el Estado deja de ser pues el “guardián” de estas tres puertas. Y en consecuencia las políticas públicas pasan a ser definidas a partir de la movilización de un conjunto heterogéneo de actores, tanto sociales como subnacionales, nacionales o supranacionales, que se articulan en torno a problemas políticos para desarrollar ámbitos competenciales concurrentes.

Una vez que se entiende la gobernanza multinivel como la conjunción de dinámicas de movilización que plasman sus intereses para el desarrollo de políticas públicas, se trata de saber de qué forma se produce el paso desde los intereses particulares al desarrollo de un interés público que deberá concretarse en las políticas públicas sustantivas correspondientes.

La formulación, implementación, control y evaluación de políticas públicas a través de dinámicas de gobernanza multinivel se produce a través de mecanismos de *cooperación* entre actores más o menos autónomos, y de mecanismos de *coordinación* desarrollados por parte de actores líder. Unas dinámicas en las que los Estados mantienen una cierta inercia en su anterior rol de “guardianes”, en la medida en que pueden modular (en principio sólo modular) la aplicación de las políticas públicas en su territorio. En el ámbito de la UE, los modelos multinivel de elaboración de políticas públicas que han sido más claramente categorizados son la gobernanza por comités (principalmente a través de la *comitología*), y otros “nuevos modelos de gobernanza”, entre los que se incluyen una serie de

mecanismos diseñados tras el Tratado de Maastricht para el desarrollo de políticas sin necesidad de emitir normas jurídicamente vinculantes⁷⁰.

2.2. Nueva dinámica de políticas públicas

La gobernanza multinivel, como modalidad de gobernanza, tiende a generar políticas públicas poco coercitivas, que se sustentan más en el consenso generado en torno a las mismas, y que dejan un gran margen de adaptabilidad a sus destinatarios.

La particularidad de la gobernanza multinivel es que existe una fuerte “dimensión procesual” en las políticas públicas. Esta dimensión procesual implica que las políticas públicas se van concretando a través de un proceso también multinivel. Es decir, a nivel supranacional se formulan principios muy amplios (como las declaraciones del Consejo Europeo), que se van concretando a nivel nacional, para ser definitivamente implementadas a nivel subnacional con notable implicación de los actores sociales. Este proceso de concreción progresiva no es obstáculo para que las normas y políticas que acaban impactando en el tejido social sigan manteniendo una notable tendencia al derecho blando, la flexibilidad y la escasa coercitividad.

2.3. Proceso de transformación institucional

La gobernanza multinivel surge a partir de la *movilización* de múltiples actores políticos situados en distintos niveles de poder, una movilización que genera nuevas *políticas públicas*, y que se produce porque el Estado central pierde su posición de “guardián” de las puertas que dan acceso a las políticas públicas. El corolario de este proceso sería una lenta transformación de las *estructuras políticas* en el sentido de un reforzamiento incremental de los propios actores de la gobernanza multinivel que “desafían” al Estado central: entes públicos subnacionales y supranacionales, y entes privados. La gobernanza multinivel supone por tanto la negación del tradicional paradigma de la soberanía nacional, rompiendo sus tres dimensiones: independencia del ente soberano con respecto al resto de Estados, unidad del ente soberano respecto a los entes subnacionales, y especificidad de lo público respecto de lo privado (Blanco y Gomà 2006; Piattoni 2010).

Como podemos comprobar, los análisis de las transformaciones institucionales acarreadas con la gobernanza multinivel tienen como ejemplo fundamental la política de cohesión europea. Siguiendo

⁷⁰ Se trataba en Maastricht de asegurar unas líneas políticas mínimas que no requiriesen ni la cesión del ejercicio de nuevas competencias por parte de los Estados miembros, ni el consenso de los mismos. Ejemplos de estos mecanismos flexibles son el Método Abierto de Coordinación, los diálogos de políticas, o la producción de otras normas de *soft law* como los Libros Blancos.

esa misma línea, a continuación analizamos el impacto de la gobernanza multinivel europea en lo relativo a la inserción de los actores subnacionales y sociales en las redes de gobernanza, con especial atención al supuesto de la política de cohesión y la gestión de las áreas presupuestarias destinadas a los fondos estructurales.

A) En lo concerniente a los *actores subnacionales*, su peso en las redes de gobernanza se ha visto sumamente reforzado desde 1988. En efecto, el Paquete Delors dio un impulso notable al regionalismo en Europa. En primer lugar, había muchos países de la UE que en 1988 no contaban siquiera con entes subnacionales, y tuvieron que diseñar regiones para participar en pie de igualdad formal en la política de cohesión (ej., Grecia). En aquellos países que ya contaban con regiones dotadas de autonomía propia, la nueva política de cohesión contribuyó en general a su consolidación y fortalecimiento, y así sucede en España durante la década final del siglo XX. En otras palabras, la dinámica de gobernanza multinivel introducida por la política de cohesión conllevó un reforzamiento de las dinámicas descentralizadoras en los Estados miembros de la UE. De la misma forma, la necesidad de involucrar a las regiones determinó la conveniencia de reforzar los circuitos de cooperación entre éstas y el gobierno central. Así, en España las conferencias sectoriales experimentan un notable impulso con la gobernanza multinivel: especialmente la Conferencia para Asuntos Relacionados con la Unión Europea (CARUE) se convirtió en una de las conferencias sectoriales más dinámicas, deviniendo en uno de los puntos neurálgicos para la articulación del Estado autonómico español (Medina Guerrero 2005; García Morales 2009).

En la práctica, la articulación jurídica del sistema de gobernanza multinivel de la política de cohesión ha experimentado una dinámica expansiva con la progresiva involucración de nuevos actores. Originariamente el artículo 4.1 del Reglamento 2052/1988 del Consejo, relativo a las funciones de los Fondos con finalidad estructural y a su eficacia, disponía:

“La acción comunitaria se considerará como un complemento de las acciones nacionales correspondientes o una contribución a las mismas. Se establecerá mediante estrecha concertación entre la Comisión, el Estado miembro interesado y las autoridades y organismos competentes designados por el Estado miembro a escala nacional, regional, local o de otro tipo, persiguiendo todas las partes un objetivo común. En lo sucesivo esta concertación se denominará “cooperación”. La cooperación abarcará la preparación, la financiación, así como la apreciación previa, el seguimiento y la evaluación posterior de las acciones.”

B) Con el Reglamento 2081/1993 del Consejo, se añadió al artículo 4.1 del Reglamento 2052/1988 la previsión de que entre “los organismos competentes designados por el Estado miembro” se

incluirían, “en el marco de las modalidades ofrecidas por las normas institucionales y las prácticas vigentes propias de cada Estado miembro, *los interlocutores económicos y sociales*” (cursiva nuestra). En todo caso, en lo concerniente a los actores del mercado o de la sociedad civil, su participación en las redes de gobernanza de la política de cohesión impulsadas a partir del Paquete Delors no ha sido tan trascendental como en el caso de los actores subnacionales. Actualmente los Reglamentos de funcionamiento de los fondos estructurales prevén la posibilidad de participación activa tanto de las regiones como de los actores sociales en el diseño de los correspondientes Programas Operativos así como en los Comités de Seguimiento. Sin embargo, los Comités de Seguimiento adoptan una configuración diseñada por la Autoridad de Gestión (ej., art. 64 del Reglamento 1083/2006) y en la práctica sólo comprenden a aquellos actores designados por la misma. Es decir, que las Autoridades de Gestión tendrán la potestad de decidir si aceptan o no a determinados actores sociales, y qué peso otorgarles en la toma de decisiones (desde aquéllas que siguen un modelo neocorporativista y otorgan a los actores sociales poderes relevantes de decisión, a otras que otorgan sólo competencias de consulta). Si bien las regiones han operado activamente, la participación de los actores sociales (en los casos en que la Autoridad de Gestión la ha previsto) ha sido en cambio muy superficial, perjudicada no sólo por el recelo de determinadas Autoridades de Gestión, sino también por: a) la discordancia entre el nivel al que opera la Autoridad de Gestión y el nivel de movilización tradicional de los actores sociales: por ejemplo, casos en los que la Autoridad de Gestión opera a nivel regional, pero los actores sociales sólo han operado históricamente a nivel nacional o local; y b) la falta por parte de los actores sociales de recursos materiales y humanos para proveer un input con suficiente sustantividad en la política (Piattoni 2006: 71, 72).

SEGUNDA PARTE

EL CONTROL DE LA ACCIÓN ESTATAL

CAPITULO IV EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

1. INTRODUCCIÓN AL CONTROL PRESUPUESTARIO

El objeto de la presente investigación es el análisis de los mecanismos de control del gasto público europeo a través del cual se canalizan las principales políticas de la UE, articuladas en la práctica mediante mecanismos de gobernanza multinivel.

El control del gasto público constituye una parte del control presupuestario, puesto que el presupuesto se compone de una planificación de gastos y de una previsión de ingresos públicos. El control del gasto constituye una parte esencial del control de la ejecución del presupuesto; y éste se configura a su vez como una parte esencial del control general de la acción de gobierno, que en último término supone la verificación del sometimiento de los poderes públicos a los principios y reglas que los legitiman.

El control del gasto público en general puede ser enfocado desde tres perspectivas. En primer lugar, puede concebirse como un *control de fiabilidad*, en el que se determina si los estados contables reflejan de manera fiel y relevante la realidad financiera a que hacen referencia, y por tanto, son fiables. En segundo lugar se sitúa el *control de cumplimiento*, que trata de averiguar si las transacciones que se han realizado con base a los recursos de la Hacienda Pública han sido legales y regulares. En tercer lugar, puede concebirse un *control de gestión*, donde se determina en su caso si el gasto público ha sido económico, eficiente y eficaz. En un contexto de fuerte intervención estatal en la economía como el actual, la sociedad requiere de manera particular la existencia de un sólido control de gestión ya que muchas veces no importa que un gasto (por ejemplo, un gasto incurrido para pagar la construcción de un Estadio olímpico) haya sido reflejado contablemente de manera correcta, y realizado respetando la normativa presupuestaria y administrativa pertinente, si después resulta inútil (por ejemplo, se construye un Estadio olímpico que no va a albergar Juegos Olímpicos algunos, y que apenas resulta utilizado). Como señala Termes Anglés (1992: 198), “se trata de hacer bien aquello que es correcto, y no de hacer correctamente aquello que no es bueno”.

En nuestra investigación nos vamos a enfocar en principio sobre los controles de fiabilidad y de cumplimiento, que son los que se tienen en cuenta por el TCEu para otorgar la Declaración de Fiabilidad de la gestión del presupuesto europeo. Lo cierto es que control de fiabilidad y control de cumplimiento constituyen el núcleo y el grueso del control del gasto público, y en este sentido se

pronuncia Biglino Campos (1996: 26), así como la propia Declaración de Lima en su art. 4.1 (“La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones”). En cambio el control de gestión sólo recientemente se ha comenzado a implantar de manera incipiente en España (Navas Vázquez 2009: 32) y los países de nuestro entorno.

El control de fiabilidad y el de cumplimiento tienen como preocupación última ajustar la actividad del Estado al ordenamiento jurídico. Contribuyen a este objetivo buscando y detectando ilegalidades e irregularidades en los documentos contables y en las propias transacciones, y elaborando informes donde, además de evidenciar los errores, se proponen medidas y recomendaciones para subsanarlos y para evitar que se vuelvan a producir en el futuro.

2. LA PIRÁMIDE DE CONTROL

El sistema de control del gasto público en su conjunto se construye en torno a una estructura de carácter piramidal, en la que pueden distinguirse distintos estratos: control interno, control externo, control jurisdiccional, control político y control social. Son estratos que se determinan en base a un criterio subjetivo (quién sea el sujeto controlador), rigiendo en toda la pirámide un elemento esencial de identificación: el objeto sobre el que los distintos sujetos ejercen el control, que es el gasto público. Sobre la base de un criterio orgánico (qué posición asuma el sujeto controlador con respecto al sujeto controlado, que es la Administración Pública), cada nivel responde a lógicas jurídicas y políticas diferentes.

2.1. Control interno

El control interno de las finanzas públicas es realizado desde el propio poder Ejecutivo⁷¹ y aspira a asegurar el cumplimiento de sus objetivos, tratando de detectar desviaciones entre lo realizado y lo planificado a efectos de corregir la trayectoria de la organización y adaptarla al Derecho, así como a los objetivos políticos que hubiese marcado la acción de gobierno.

Se distinguen tres modalidades de control interno: intervención, control permanente y auditoría pública. La función interventora ocupa la posición prioritaria en el esquema clásico de control interno y verifica con carácter *concomitante* el ajuste al ordenamiento jurídico de los actos

⁷¹ INTOSAI (2004: 70), define el control interno como “los medios funcionales a través de los cuales los gerentes de una entidad reciben de fuentes internas la seguridad de que todos los procesos contables están operando de manera en la que puedan minimizar la probabilidad de la ocurrencia de un fraude, error o prácticas ineficientes o antieconómicas”. Se comprueba cómo el elemento central de esta definición es para INTOSAI el carácter de “fuentes internas” de información.

administrativos de carácter económico-financiero, a efectos de prevenir que se produzcan ilegalidades o irregularidades⁷². En segundo lugar, el control permanente es el que se produce en el contexto de la normal gestión administrativa, no necesariamente por funcionarios controladores. Nos situamos por tanto en un plano conceptual más amplio que el reflejado en la LGP, en cuyo art. 157 se define el control permanente como una modalidad de control concomitante cuyo objeto va más allá del control formal de legalidad acto por acto que hace la función interventora, y que se ejerce de manera desconcentrada por Intervenciones Delegadas. Recordemos que controlar supone contrastar el ser con el deber ser, y es inherente a toda actividad racional, como se comprueba de manera permanente en la Administración Pública, con actividades ya sean específicamente de control, de evaluación, de seguimiento o sencillamente de gestión rutinaria. Finalmente, la auditoría interna funciona como técnica de cierre del sistema, operando mediante una comprobación *ex post* (como se prevé en España en el art. 164.1.b LGP).

Por lo tanto, el control interno es predominantemente preventivo (control previo que se realiza antes de la ejecución de los actos administrativos, o control concomitante que se efectúa durante la realización de los mismos). Sólo de manera secundaria, el control interno se realiza también de forma consuntiva o *ex post*, sobre todo para evitar desviaciones sistémicas en la legalidad y regularidad de la actuación de la Administración y en el ajuste entre la acción de la Administración y las directrices marcadas por el Ejecutivo.

En principio, el control interno tiende a alcanzar mayor relevancia como control de transacciones. Esta situación se pone en contraste con el control externo, que debería ser predominantemente un control de sistemas (y sólo cuando los sistemas no funcionasen, controlar las transacciones y cuentas). Ésta sería al menos la situación ideal implícita en la Declaración de Lima (art. 3.3: “Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno”), así como en el punto 56 del Dictamen TCEu 2/2004.

2.2. Control externo

Hay que considerar que, más allá del control interno, todos los subsistemas de control son en sentido estricto controles *externos* en la medida en que se hacen desde fuera del poder Ejecutivo. Aunque

⁷² Como indica el art. 148 LGP, la función interventora es aquella que “tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”.

nos vamos a referir, a efectos de simplificación, al control externo financiero realizado por entes especializados e independientes como control externo *tout court*.

El subsistema de control externo trata fundamentalmente de aportar confianza al Parlamento y al conjunto de la Sociedad, verificando que la gestión pública se ha llevado a cabo conforme al Derecho. Para ello trata de detectar irregularidades y desviaciones, actuando de manera crítica e incisiva. En principio el control externo, en consonancia con el carácter independiente y apolítico que debe caracterizar a los órganos que lo llevan a cabo (Declaración de Lima, arts. 5-7), se limita a buscar ilegalidades e irregularidades tanto en las cuentas como en las transacciones que éstas reflejan (control de fiabilidad y control de cumplimiento, respectivamente). A ello se añade, conforme al art. 1 de la Declaración de Lima, la función de pronunciarse sobre los criterios de economía, eficiencia y eficacia del gasto público (control de gestión). Aunque el control de gestión constituye un ámbito que genera ciertas complicaciones, sobre todo en lo relativo a su delimitación frente al control político, ya que puede ser fácil entrar en el dominio de la subjetividad política a la hora de apreciar y valorar la economía, la eficiencia o la eficacia del gasto (*vid. infra*, Cap. V).

El control externo tiene como principal interlocutor y destinatario de su información al Parlamento (a quien trata de aportar confianza, reduciendo su situación de inferioridad técnica respecto al Gobierno)⁷³. En España el TS ha llegado a afirmar que el Parlamento es el “único destinatario y receptor” de sus informes (ATS 11239/2000, FJ 2). Sin embargo, lo cierto es que, conforme al art. 17.2 de la Declaración de Lima⁷⁴ el control externo también tiene como destinatario de su información al propio ente auditado: la Administración Pública⁷⁵. El objeto de la remisión de los resultados de la auditoría al ente auditado es, además de proporcionar una oportunidad a éste para que alegue lo que estime oportuno, aportar una visión externa, apuntando posibles errores o aspectos mejorables. En este sentido concreto el controlador externo actúa más como si fuese un consultor que un auditor. Los órganos judiciales, cuando el controlador externo detecte indicios de fraude y los transmita a la autoridad judicial, serán igualmente destinatarios de la información del control

⁷³ Sobre los destinatarios de la información de auditoría se pronuncia la ISSAI 1320 (P. 6) en los siguientes términos: “... los legisladores y los órganos reguladores son a menudo los principales usuarios de los estados financieros de las entidades del sector público, y [...] dichos estados financieros pueden utilizarse para adoptar otras decisiones aparte de las económicas [...] Otros usuarios son, por ejemplo, la dirección de la entidad, los accionistas o los medios de comunicación. Unos estados financieros que satisfacen las necesidades de los legisladores y órganos reguladores también satisfarán la mayor parte de las necesidades de los demás usuarios”.

⁷⁴ “La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada”.

⁷⁵ Es así que las Normas Internas de Fiscalización del TCU establecen que si el Consejero ponente “lo considera apropiado, remitirá a los gestores de la entidad fiscalizada, para su conocimiento, el informe de fiscalización aprobado por el Pleno”.

externo. Finalmente, la propia sociedad en su conjunto será también destinataria de la información del control externo, a efectos de fundamentar un control social eficiente. Particular importancia dentro de la sociedad tendrán los accionistas de empresas públicas, y sobre todo los tenedores de deuda pública. En consonancia con la importancia que para la sociedad tiene la información de auditoría, en España los informes del TCu tienen carácter público, lo que se asegura mediante su publicación en el BOE (art. 12.1 LOTCu)⁷⁶, y con la previsión de que su contenido debe ser expresado de manera clara y comprensible (conforme al punto 4.2.1.2. de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público y al art. 17.1 de la Declaración de Lima⁷⁷).

El control externo debe tomar en consideración los resultados arrojados previamente por el control interno, a efectos de evitar duplicidades (art. 3.3 de la Declaración de Lima)⁷⁸. Esto requiere una cierta interpenetración entre ambos, lo que exige como mínimo una base metodológica asimilable, así como que la actividad de control interno sea accesible al control externo, tanto los resultados como los procedimientos seguidos y los muestreos realizados. A pesar de la recomendación de la Declaración de Lima, lo cierto es que la interconexión entre los subsistemas de control interno y externo resulta frecuentemente complicada en la medida en que ambos circuitos institucionales tienden a actuar como auténticos antagonistas: el controlador externo procura fiscalizar de manera crítica e incisiva, tratando de encontrar el máximo número de ilegalidades posibles, mientras que en principio el control interno nunca tendrá una auténtica motivación por publicar resultados negativos que puedan afectar políticamente al Gobierno, y su interés será más prevenir las ilegalidades que darles publicidad.

Mientras que el control interno tiene por objeto principal el control *ex ante*, el control externo en el Estado contemporáneo tiene por objeto primordial el control *ex post*, es decir, se lleva a cabo una vez

⁷⁶ La publicación en el BOE se hace después del conocimiento y examen por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el TCu. Sin embargo, nada más ser aprobados por el TCu, los informes se publican en la web del mismo, abriéndolos a partir de ese momento al control social antes que hayan llegado al BOE (posibles filtraciones durante el proceso de fiscalización aparte).

⁷⁷ “Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible”.

⁷⁸ Es así que en España el art. 27 LFTCu prevé que el subsistema de control externo se apoye sobre el subsistema de control interno. En efecto, en su apartado 2 dicho artículo establece que “El Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los correspondientes Órganos de las Comunidades Autónomas en la forma establecida en la presente Ley”.

que la correspondiente transacción ha tenido lugar⁷⁹. El control externo comprueba la adecuación entre el mandato parlamentario de gasto (cifrado de manera principal en la autorización presupuestaria, y de manera secundaria en el conjunto de leyes y por extensión también reglamentos aplicables al procedimiento de ejecución presupuestaria), y la ejecución del mismo. Esto no ha sido así siempre: existe un modelo histórico de predominancia de los órganos de control superiores dedicados al control consuntivo (intervención), donde se verificaban todas las transacciones antes de que se realizasen: una práctica que se ha mantenido de manera inercial en países como Italia o Portugal, donde una parte del control externo se realiza todavía *ex ante*, habilitando y autorizando los pagos con anterioridad a la ejecución del gasto público.

Respecto a la realización de controles *ex ante* por parte de las EFS, la Declaración de Lima señala en su art. 2.3 que “El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida”. En efecto, la realización de un control *ex ante* por parte de la EFS puede difuminar la separación entre control externo e interno en la medida en que, aunque en su labor de intervención se mantenga una independencia orgánica y funcional, de manera implícita la autorización de un pago conlleva una asunción de responsabilidad. En Italia, ante la dificultad de realizar semejante tipo de control habilitante para todas las operaciones financieras, este sistema de control ultragarantista se acabó mostrando lento e ineficaz, lo que conllevó una reforma en 1994, de tal forma que se pasó a reservar exclusivamente para el control *ex ante* aquellas operaciones financieras que sobrepasaran un determinado montante. Evidentemente, la complejidad y tamaño del Estado contemporáneo hacen inviable el modelo de control *ex ante*, por lo que queda confinado, dentro de unos límites razonables, al propio Ejecutivo en sus correspondientes sistemas de control interno⁸⁰.

En lo concerniente a la articulación de la pirámide presupuestaria hay que subrayar la posibilidad que tienen las Administraciones Públicas de realizar observaciones a los informes de fiscalización. El art. 17.2 de la Declaración de Lima de la INTOSAI establece a este respecto que “La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad

⁷⁹ Es por ello que la propia Declaración de Lima apunta en su art. 2.4 que “El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido”.

⁸⁰ Incluso en los sistemas de control interno, la relevancia del control concomitante resulta empobrecida en el escenario descrito. Así, puede comprobarse cómo en el Dictamen 2/2004 el TCEu se reflexionaba sobre la importancia trascendental de los niveles de control primeros (los realizados por las propias Autoridades de Gestión) y la importancia de los niveles de control agregados de auditoría. Quedando eclipsados los niveles medios, constituidos por las Autoridades de Certificación (el equivalente a la función de intervención en el ámbito de la ejecución de los fondos estructurales europeos).

Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada”. En consonancia con esto, en España el art. 28.1 LFTCu señala que “Los informes o memorias, mociones o notas aprobados por el Pleno del Tribunal como resultado de su función fiscalizadora, así como las alegaciones y justificaciones [...] que hubiesen sido aducidas en cada procedimiento de fiscalización, se expondrán integrados en el Informe o Memoria anual”. Dicho artículo 44 LFTCu establece que hay que dar un plazo de 30 días de alegaciones al órgano fiscalizado para que pueda declarar y objetar lo que considere frente al primer borrador de informe de fiscalización. A la vista de las alegaciones y justificaciones presentadas, podrán acordarse nuevas comprobaciones o diligencias. Igualmente este sistema es el que impera en el caso de las fiscalizaciones del TCEu, como se establece en el art. 287.4 TFUE respecto al Informe Anual⁸¹. Las alegaciones del órgano fiscalizado suponen un nexo entre los subsistemas de control interno y externo de importancia trascendental.

2.2.1. La problemática de la independencia de los entes de control externo

La independencia de los entes de control externo no es sin embargo absoluta: no tendría cabida en un marco constitucional donde el principio de coordinación política entre todos los órganos del Estado debe actuar como elemento inspirador. Ya en la propia Declaración de Lima, en su art. 8, se prevé la posibilidad de que los órganos de control externo “actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste”.

Más allá de la previsión de requerimientos parlamentarios hecha en el art. 8 de la Declaración de Lima, otro supuesto de indisponibilidad de los entes de control en la elaboración de sus programas de trabajo viene constituido precisamente por los OCEX que actúan bajo la primacía de una EFS. Es el caso de España, donde el TCu puede requerir a los OCEX para que realicen las fiscalizaciones que se consideren oportunas (art. 29.3 LFTCu).

Igualmente podría plantearse el supuesto de que una autoridad judicial estimase que hay que fiscalizar un gasto determinado, lo que en lógica jurídica obligaría en España al ente de control bajo el riesgo de incurrir en la comisión de un tipo penal de no colaboración con la justicia, conforme al art. 412 del Código Penal. Sin embargo, la posibilidad de que el poder judicial requiera a la EFS la realización de fiscalizaciones no consigue aglutinar unanimidad de la doctrina. Es cierto que el supuesto es algo complicado, ya que la autoridad judicial sólo acudiría a la EFS cuando entienda que

⁸¹ El Tribunal de Cuentas elaborará, después del cierre de cada ejercicio, un informe anual. Dicho informe será transmitido a las instituciones de la Unión y publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas.

desde ésta se pueda realizar con mayor rigor técnico la detección de eventuales responsabilidades penales o administrativas (las responsabilidades *contables* son directamente sustanciadas ante la jurisdicción del TCU). En el caso español la legislación no prevé expresamente la posibilidad de que la autoridad judicial pueda efectuar encargos de fiscalización. En todo caso, si se diese el supuesto podría entenderse que el TCU es un órgano delegado de las Cortes Generales, y por lo tanto una orden proveniente del poder judicial podría plantear un conflicto constitucional de atribuciones entre órganos constitucionales.

En España el ente de control externo siempre tendrá como exigencia indisponible, por imperativo constitucional, la realización anual de un informe de fiscalización (“examen y comprobación”, en los términos del art. 136 CE) de la Cuenta General del Estado. Esta característica es conforme al art. 16.1 de la Declaración de Lima⁸². En el marco de este informe podrán realizarse distintos tipos de controles y fiscalizaciones, siempre con el objeto de dar una imagen de la Cuenta General del Estado en su conjunto. Más allá del informe anual de fiscalización de la Cuenta General, desde el subsistema de control externo se pueden realizar también fiscalizaciones individuales de carácter puntual sobre ámbitos geográficos o temáticos, o sobre programas determinados, a iniciativa propia o a requerimiento de sujetos legitimados⁸³.

2.3. Control jurisdiccional

En tercer lugar, el control jurisdiccional (en España, contencioso-administrativo o penal dentro del orden judicial, o contable, dentro de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas) tiene como función sancionar los incumplimientos de la Ley que se hayan producido en el uso de los fondos públicos, y establecer un remedio satisfactorio, que puede cifrarse en la responsabilidad patrimonial del funcionario o del órgano, o en la responsabilidad disciplinaria o penal del funcionario respectivo. En sentido estricto la función principal del control jurisdiccional no es la de *controlar*, sino más bien sancionar y remediar en la medida de lo posible las ilegalidades que se hayan producido. Es decir, es más un circuito de rendición de cuentas que de control y transparencia. Obviamente, en la fase de

⁸² “La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior”.

⁸³ Así se pronuncia el art. 45 de la LOTCU, señalando que “Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas”. Hay que señalar a este respecto que la consideración de los requerimientos de fiscalización recibidos de la Cámara parlamentaria correspondiente varía enormemente en el derecho comparado. Así, existen países como Canadá donde la Entidad de Fiscalización es absolutamente independiente, mientras que en el vecino Estados Unidos el 90% de las fiscalizaciones se hacen a iniciativa de requerimientos de congresistas (Vallés Vives 2001: 403-404).

instrucción del proceso correspondiente, se dilucidarán y esclarecerán todo un conjunto de evidencias empíricas en una actividad de transparencia que tratará de establecer y esclarecer fundamentos de hecho: esta actividad podrá considerarse como una auténtica actividad de control. Tal control será llevado a cabo por las partes en el proceso, por la fiscalía, por el juez de instrucción, o por órganos anti-fraude especializados (como OLAF, la Oficina de Lucha contra el Fraude, en el caso de la UE).

El nivel de control jurisdiccional a veces se sustenta de una manera muy clara sobre el control externo, hasta el punto de que puede llegar casi a confundirse. En efecto, el modelo histórico español de EFS configuraba al control externo como una jurisdicción propia, con el objeto de enjuiciar las responsabilidades contables que se produjesen como consecuencia de ilegalidades o irregularidades en la ejecución del presupuesto (Vallés Vives 2001: 114-117). Este modelo histórico ha llegado hasta nuestros días como “modelo continental”, que tiene como arquetipo el sistema francés, donde el órgano de control externo se desdobra y también solventa responsabilidades derivadas de las ilegalidades o irregularidades *contables*, llegando a ejercer una función puramente jurisdiccional (de ahí su nombre, Tribunal de Cuentas), que en último término podrá ser objeto de recurso ante el poder judicial (en virtud del principio de unidad de jurisdicción) y que nunca podrá abarcar las responsabilidades penales.

Finalmente, el control jurisdiccional presenta un elemento que lo diferencia radicalmente del resto de controles, y es que tiene una naturaleza casuística y no sistemática, por lo que sólo podrá producirse en casos puntuales, cuando se evidencien ilegalidades singulares que conlleven responsabilidades, y el asunto en concreto se someta a la jurisdicción correspondiente.

2.4. Control político

En cuarto lugar se sitúa el control político, que tiene como función indagar sobre la legitimidad política del Gobierno en el ejercicio de su poder de gasto público. En los Estados contruidos sobre el esquema de división de poderes, el control político se asigna al poder Legislativo. Lo cual es una consecuencia del origen subordinado y delegado del poder Ejecutivo respecto del poder Legislativo. Una naturaleza subordinada que bien reflejaba Locke (1689; 1983: 116), al señalar que “una vez que el poder legislativo ha encomendado a otros poderes la ejecución de las leyes hechas por él, conserva siempre el derecho de retirar esos poderes si encuentra razón para ello, e, igualmente también, el castigar cualquier prevaricación”.

El control político podrá manejar toda una multiplicidad de parámetros de control de distinta naturaleza: los criterios de valoración tendrán siempre un componente subjetivo y serán plenamente disponibles por parte del agente controlante, dentro de los criterios de oportunidad política. La disponibilidad de los parámetros de control constituye el factor diferencial entre el control político y el ejercido por los restantes niveles de control, interno, externo y jurisdiccional: en éstos, el parámetro de control está jurídicamente objetivado (aunque en el caso del control de gestión, en principio sea a través de “conceptos jurídicamente indeterminados” como la economía, la eficiencia o la eficacia), y por lo tanto es indisponible. En cambio la subjetividad propia de la valoración política posibilita una expansión potencialmente ilimitada de los parámetros de control a utilizar.

La expansión de los parámetros de control que se produce con el control político permite acomodar la actividad de control a las exigencias de la opinión pública. Por ejemplo, no es lo mismo que se haya producido una ilegalidad porque una desviación presupuestaria exigió dedicar más fondos para un determinado proyecto, a que se haya producido porque el responsable del proyecto se apropió de parte del dinero; tampoco será lo mismo una ilegalidad presupuestaria producida en una partida dedicada a financiar tratamientos de cáncer infantil que en una dedicada a subvencionar la venta de vino a granel. Es posible que la ilegalidad cometida sea la misma en ambos casos, pero la sensibilidad y el impacto político por razón del objeto sobre el que recaen será distinta.

En principio, los niveles de control jurídico (interno, externo y jurisdiccional) no tienen una auténtica libertad para decidir cuándo y qué controlar. La iniciativa de control en estos casos se determinará en función de los objetivos jurídicamente impuestos. Es decir, si de lo que se trata es de detectar y resolver ilegalidades e irregularidades, el ente de control vendrá obligado a tomar sus decisiones de la manera más conveniente para detectar estos casos: por lo tanto, habrá de desarrollar criterios de muestreo de riesgo, y las áreas presupuestarias fiscalizadas serán aquéllas con mayor riesgo de ilegalidad e irregularidad. Si de lo que se trata en cambio es de detectar ineficiencias en la gestión, el ente de control habrá de realizar controles en aquellos programas donde existen indicios de que la gestión es menos eficiente. Si lo que se busca es dar una imagen fiel de la incidencia de la ilegalidad e irregularidad en el gasto, a efectos de informar y proporcionar confianza al Gobierno, al Parlamento o a la ciudadanía (cual es el caso en España de la fiscalización anual obligatoria del conjunto de la Cuenta General del Estado), entonces el ente de control habrá de realizar un tipo de muestreo aleatorio, ponderando las áreas presupuestarias en función de su proporción dentro del presupuesto. En definitiva, en los niveles de control interno, externo y jurisdiccional, la iniciativa de control es “indisponible” en la medida en que depende de los objetivos que se le hubiesen fijado al ente de control (sancionar incumplimientos de la ley en el caso del control jurisdiccional,

proporcionar confianza al Parlamento en el caso del control externo y proporcionar confianza al Gobierno y asegurar el cumplimiento de los objetivos administrativos en el caso del control interno). Es por ello, junto con el hecho de que los parámetros de control también son indisponibles, que estos tres niveles pueden calificarse de “jurídicos”.

Por lo tanto, los objetivos que regirán la actividad del ente de control (referidos tanto a los parámetros de control que hayan de usarse como a la iniciativa misma del control) pueden venir reglados en la propia ley o reglamento (control jurídico, ya sea jurisdiccional, externo o interno), o ser fijados discrecionalmente de acuerdo con criterios de oportunidad (control político y control social).

Conforme a la lógica constitucional, la realización de fiscalizaciones siguiendo criterios de oportunidad habrá de requerir la participación de un ente de impulso político, legitimado para dirigir de acuerdo con criterios estrictamente políticos. Este ente podrá ser el Gobierno, instruyendo a sus servicios de control interno; o podrá ser también el Parlamento, instruyendo a los servicios de control externo. Hay que tener en cuenta en todo caso que la posibilidad de fijar objetivos y de requerir fiscalizaciones a los entes de control supone poner en entredicho su independencia funcional.

Sin embargo, a veces la separación entre control técnico-jurídico y control político no resulta suficientemente nítida (algo que sucede sobre todo en el caso del control de gestión, en el que los parámetros de control no siempre están juridificados de manera clara y concreta – *vid. infra*, Capítulo V). Además, en numerosas ocasiones se hace necesario acudir a un órgano técnico que actúe de manera independiente e imparcial, para que arroje luz sobre un tema de controversia política. En estos casos, cabría esperar que a efectos de que el órgano de control no se inmiscuyese (o incluso enfangase) en la arena política, el órgano de dirección política fijase las líneas de actuación.

El sujeto activo del control político en España son las Cortes Generales, y el objeto viene constituido por la actuación del Gobierno. Así, en consonancia con el art. 66 CE, la Ley del Gobierno en su art. 26 indica que todos los actos del Gobierno se someten al control político por parte de las Cortes Generales. El control político se ejerce en el Parlamento, y éste, como representante de la voluntad popular, y en la medida en que autorizó el gasto presupuestario, tiene la potestad jurídica de conceder la aprobación de la ejecución presupuestaria realizada por el Gobierno. En principio, el control político se ejerce *en* el Parlamento y *por* el Parlamento. Aunque en la práctica del Estado de partidos, el control político ejercido *por* el Parlamento queda diluido por el propio juego partidocrático y la dinámica mayoría-minorías (*vid. supra*, Cap. I, epígrafe 4.5).

A este respecto cabe mencionar que, en el caso del subsistema de control político a nivel supranacional europeo, existe un marco institucional construido en torno al Parlamento Europeo y al Consejo, que actúan como sujetos de control de los actos desempeñados por la Comisión, ente jurídicamente responsable de la ejecución del presupuesto (art. 317 TFUE). Este marco institucional opera en base a pautas relativamente ajenas al Estado de partidos, en la medida en que los partidos europeos no copan todas las instancias de poder supranacional. La Comisión no se identifica con un partido, puesto que se compone de miembros provenientes de partidos políticos distintos. El Consejo tampoco, en la medida en que está compuesto de representantes gubernamentales de los distintos Estados miembros. Y el Parlamento, a pesar de que se compone de partidos políticos, en la práctica ofrece una composición fragmentada, con múltiples grupos políticos y -lo que resulta más decisivo- estos grupos se caracterizan por una escasa disciplina de partido lo que, unido a la extracción multinacional de sus miembros, genera lealtades múltiples de los parlamentarios y acaba por definir un escenario de escasa relevancia de los partidos políticos. En este contexto, puede decirse que el control político en el caso de la Unión se hace tanto *en* el Parlamento como *por* el Parlamento.

El control político se apoya de manera esencial en el control externo; de hecho, como hemos visto, existe la tendencia a hacer depender orgánicamente los órganos de control externo de los parlamentos (art. 8 de la Declaración de Lima). En su caso, el control jurisdiccional también podrá servir de base para el control político (en el supuesto, por ejemplo, de escándalos por corrupción que son sacados a la luz en el contexto de procedimientos jurisdiccionales, lo cual da pie a su vez a una indagación parlamentaria). Sólo de manera auxiliar el control político se sustentará sobre el control interno: esto es debido a que el control interno sigue las prioridades del propio Gobierno, que pueden no coincidir con las del Parlamento, y además tiende a alcanzar elevadas cotas de complejidad tanto por extensión como por tecnicidad, lo que lo hace a veces inaccesible dados los recursos limitados de procesamiento de información con que cuenta el Parlamento. Pero el control político también puede actuar como un circuito autónomo, sin necesidad de apoyarse en los niveles de control inferiores, sobre todo cuando opera a través de iniciativas parlamentarias clásicas tales como las preguntas o interpelaciones (previstas en el art. 111 CE y en el art. 230 TFUE), o las audiencias e indagaciones que se producen en el marco de la aprobación de la gestión presupuestaria o en Comisiones de investigación (previstas en el art. 76 CE y en el art. 226 TFUE), así como a través de la discusión de los informes de seguimiento que se requieran en su caso en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria (particular importancia tiene este último mecanismo en el caso de la UE).

2.4.1. El control político y la posición del Parlamento

Los flujos de información que desde el subsistema de control externo alimentan la actividad de control político tienen una importancia fundamental para el ejercicio del control que lleva a cabo el Parlamento. Precisamente uno de los (pocos) elementos que se desprenden *a fortiori* de la conexión del ente de control externo con el Parlamento consiste en el deber de información a la Asamblea legislativa.

La relación entre el Parlamento y el ente de control externo se suele articular a través de una comisión parlamentaria específica. Tal comisión encauza el control político del presupuesto y sirve además de enlace entre el nivel de control político realizado por el Parlamento y el control externo realizado por la EFS u OCEX respectivo. Así, la comisión parlamentaria encargada de articular el control presupuestario recibe los resultados de las fiscalizaciones y a su vez realiza las peticiones de fiscalización que en su caso el Parlamento considere necesarias (en caso de que esté prevista esta posibilidad). La comisión parlamentaria de relaciones con el ente de control externo suele ser una “Comisión de control presupuestario”, o una “Comisión presupuestaria”. En este último caso comparte funciones de control presupuestario con otras tareas de programación presupuestaria. El modelo de especialización, con una comisión específica de control presupuestario, es el que impera en el sistema parlamentario de la Unión (con una “Comisión de Control Presupuestario”), así como en el español, donde existe una “Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el TCu” conforme a la DT 1ª LOTCu y art. 28.2 LFTCu⁸⁴ (y no así en los sistemas autonómicos, donde impera el modelo generalista, en el que las Comisiones de economía y hacienda tienen la competencia de relacionarse con los entes de control externo – Biglino Campos 2008: 29). La Comisión de control presupuestario examina los informes de fiscalización, emitiendo en su caso dictámenes, conclusiones o recomendaciones.

El examen detallado del informe de fiscalización, del cual surge el correspondiente dictamen sobre el que se apoya el descargo presupuestario, se hace en Comisión parlamentaria. El control político del gasto público alcanza su punto culminante con el acto de aprobación de la gestión presupuestaria (previsto de manera básica en España en los arts. 198 y 199 del Reglamento del Congreso, y en la UE en el art. 319 TFUE), que supone el descargo de la responsabilidad del Ejecutivo. El descargo

⁸⁴ Así, la Disposición Transitoria Primera de la LOTCu establecía que “En los términos que regulen la materia en los Reglamentos de las Cortes Generales se constituirá una Comisión Mixta de ambas Cámaras encargada de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, así como de estudiar y proponer a los respectivos Plenos las medidas y normas oportunas”. La Comisión Mixta debate la Cuenta General del Estado, aprueba las propuestas de resolución y, posteriormente, el Dictamen a que llegue la Comisión, junto con las propuestas de resolución, se someten a un debate de totalidad por el Pleno.

presupuestario “libera” al Ejecutivo de su responsabilidad en la gestión financiera de un determinado ejercicio presupuestario. El procedimiento puede tener como resultado la concesión, el rechazo o el aplazamiento del descargo, siendo ésta una decisión del Parlamento: así se consigue que el mismo ente que inició el ciclo presupuestario sea el que cierre el ejercicio financiero.

Hay que tener en cuenta que el Parlamento se sitúa como cúspide del sistema de control del gasto (a salvo la propia ciudadanía, que se ubica de manera inmanente por encima del Parlamento, ejerciendo un control social). Como tal cúspide, tiene una importancia trascendental en lo relativo a la conformación de un sentido de conjunto del sistema de control. Lo cual se expresa en actividades como la sistematización del conjunto de procedimientos de control, el establecimiento de prioridades que se impondrán de manera jurídica y política a los subsistemas de control inferiores, el procesamiento del flujo de información proporcionada por los subsistemas de control jurídico y el establecimiento en su caso de las medidas que se consideren necesarias a raíz de las conclusiones alcanzadas (es decir, retroalimentar el sistema de gasto a efectos de aumentar o disminuir partidas presupuestarias, cambiar la legislación, etc.).

El pronunciamiento del Parlamento en el acto de aprobación de la gestión presupuestaria otorga eficacia jurídica plena a los informes elaborados por los órganos de control externo. Es decir, el acto de aprobación de la gestión presupuestaria supone ir más allá de la propia dimensión jurídico-simbólica que puede tener el informe de fiscalización *per se*, que sólo repercutirá de forma operativa en la medida en que pueda constituir una base para el posterior pronunciamiento del Parlamento, retroalimentando el ciclo político.

Con respecto a la naturaleza jurídica del acto de aprobación de la gestión presupuestaria en España, antes de la reforma de la Ley General Presupuestaria de 2003, tenía naturaleza de Ley (la Intervención preparaba la Cuenta General del Estado como un proyecto de ley que se presentaba a las Cortes, informado por el TCu, para su aprobación), siendo por tanto un acto recurrible ante la jurisdicción constitucional. Esta situación cambió para adaptarla mejor al marco jurídico constitucional. Evidentemente, a pesar del concepto formal de ley imperante en el ordenamiento jurídico español, la ley es un acto jurídico con vocación normativa, no un acto con vocación de juicio. Además, tampoco tenía mucho sentido situar potencialmente al Tribunal Constitucional como intérprete indirecto de la aprobación de cuentas ante un posible recurso de inconstitucionalidad.

Las resoluciones de la Comisión de control presupuestario tendrán una repercusión política que podrá ser decisiva, sobre todo en lo que a la concesión del descargo presupuestario se refiere. En cierto modo puede considerarse que la concesión o denegación del descargo presupuestario

constituye la *ultima ratio* a la que obedece el control presupuestario en su conjunto. La no aprobación de la Cuenta General que supone la denegación o el aplazamiento del descargo presupuestario, o la aprobación parcial de la misma, expresará en efecto una falta de confianza política en el Ejecutivo. De este modo, como señala la doctrina (Vallés Vives 2001: 511; Pascual García 2009: 832), si la no aprobación del proyecto de Ley de Presupuestos presentado por el Ejecutivo puede interpretarse como una moción de censura indirecta del Parlamento sobre el Gobierno, el rechazo del descargo presupuestario del Ejecutivo puede equipararse también a una voluntad análoga. Es cierto que una situación semejante resulta muy difícil que ocurra, en la medida en que dentro del juego parlamentario la misma mayoría que aprobó el Presupuesto no permitirá que el Ejecutivo pueda ser derribado (algo especialmente cierto en el Estado de partidos). Pero puede suceder, sobre todo en escenarios parlamentarios con poca disciplina de partido, o con mayorías parlamentarias débilmente definidas. El Parlamento Europeo ejemplifica a la perfección este supuesto (en este contexto se situaría la dimisión de la Comisión Santer en 1999).

El hecho de que la auditoría tenga una naturaleza intrínsecamente *ex post* hace que pierda, lógicamente, interés político inmediato. El tiempo transcurrido entre el cierre del ejercicio presupuestario y la presentación de los respectivos informes de auditoría, así como la dificultad material de rectificación de las irregularidades ya cometidas en el pasado, contribuyen a restar relevancia política a la función de control externo. Más aún cuando el control político que se realiza sobre la base del control externo opera en un marco temporal más dilatado en el tiempo. Hay que considerar que el propio ente auditado puede haber solucionado los problemas identificados (aunque de acuerdo con prioridades políticas que no necesariamente habrán de ser las mismas que las del Parlamento) durante el intervalo de tiempo que se extiende desde que se produjo el gasto hasta que el Parlamento aprueba el informe de fiscalización (en el caso de la UE, este intervalo es como mínimo de dos años, mientras que en España ha tendido a ser más largo).

Al carecer de eficacia jurídica proyectada hacia el pasado (hacia el pasado sólo tendría eficacia el control jurisdiccional imponiendo las correspondientes responsabilidades), los resultados del control externo y del control político sólo podrán desplegar su eficacia hacia el presente y el futuro en la medida en que formulen recomendaciones para corregir y/o sancionar las ilegalidades e irregularidades observadas, y propongan medidas para una gestión más económica, eficiente y eficaz de la Administración. Es el Parlamento el que habrá de dotar a estas recomendaciones de la necesaria eficacia jurídica, que podrá vincular a la Administración y al Gobierno. Por ello, la virtualidad del control externo depende en gran medida de que su resultado y sus eventuales recomendaciones sean

tenidos en cuenta por el Parlamento en el ejercicio del control político, y que de tal control político se deriven finalmente medidas y actuaciones jurídicamente vinculantes dirigidas a la mejora de la Administración. Sin embargo, el cumplimiento satisfactorio de estos objetivos resulta algo imposible de asegurar mediante mecanismos de técnica jurídica, puesto que por su propia razón de ser el control político es un control de carácter subjetivo sometido a criterios de oportunidad. Vincular el control político a los resultados y recomendaciones elaborados por el control externo supondría desvirtuar su propio sentido, puesto que devendría en un control jurídico. De ello se deduce que la única posibilidad para que el control externo despliegue eficacia se alcanzará a través de métodos indirectos, basados en su *auctoritas*.

2.5. Control social

Finalmente el control social sería el último subsistema de control, cúspide del conjunto del sistema de control presupuestario. El control social es ejercido por la sociedad, a través de los medios de comunicación o directamente por los ciudadanos y actores del mercado y de la sociedad civil en el ejercicio de sus derechos de información o por otras vías informales. El ordenamiento jurídico establece cauces y garantías específicas para el ejercicio de este control, cuya importancia lleva a su abordaje a nivel constitucional. Es así que se sitúan el derecho de información, el derecho de acceso a la documentación administrativa o el derecho de audiencia. El ejercicio del control social da pie a procesos de rendición de cuentas, bien de una forma directa (a través de las elecciones periódicas), bien mediante otros canales de expresión de la opinión pública (como encuestas, iniciativas legislativas, quejas al Defensor del Pueblo o manifestaciones); estos procesos de rendición de cuentas están protegidos constitucionalmente, a través del derecho de sufragio, los derechos de reunión y de petición o la libertad de expresión.

El control social tiene la particularidad de ser un control difuso y no institucionalizado. Debe apoyarse en el conjunto de niveles inferiores de control: de manera indirecta en los controles interno, externo, y jurisdiccional; y de manera más directa sobre el control político. Decimos que el control social se apoya sólo de manera indirecta en los niveles de control jurisdiccional, externo e interno, porque la información proporcionada por estos niveles suele ser muy extensa, desagregada y poco comprensible para quien no sea experto. Además, los plazos de presentación les hacen perder cierta actualidad y, por lo tanto, interés (plazos que pueden verse afectados por dilaciones en el tiempo transcurrido entre la ejecución presupuestaria y la presentación de cuentas por la Administración;

entre la presentación de cuentas por la Administración y la fiscalización por el controlador externo; y entre la fiscalización de las cuentas y el trámite parlamentario de aprobación de las mismas⁸⁵).

La conexión de la sociedad con el resto de los niveles de control se canaliza de manera fundamental a través de los medios de comunicación, que se encargan de codificar la información puesta en evidencia en los informes de control interno, en los informes de auditoría del control externo, en los procesos del control jurisdiccional o en los debates, informes y resoluciones del Parlamento. La transparencia y la difusión pública de los informes de control interno, de control externo, de las decisiones jurisdiccionales y de los debates políticos, junto con la existencia de medios de comunicación sólidos, constituyen por tanto una premisa fundamental para el ejercicio del control social.

En algunos casos se han previsto cauces institucionales de participación directa de los circuitos de control social en el seguimiento del gasto público. El ejemplo más claro se encuentra precisamente en el ámbito de la UE, donde el Reglamento 1083/2006 de los fondos estructurales prevé en su Capítulo II la existencia de un Comité de Seguimiento, que vendría a incorporar a actores sociales a las labores de seguimiento de la ejecución de los fondos. Aunque también se pueden identificar otras experiencias en el ámbito comparado como el caso de los Comités de Vigilancia Ciudadanos en Colombia (Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación 2005). Por otro lado la propia sociedad civil puede llevar a cabo labores de control directamente, que se ponen de manifiesto en investigaciones o indagaciones hechas por los propios medios de comunicación u ONGs (como *Transparencia Internacional*).

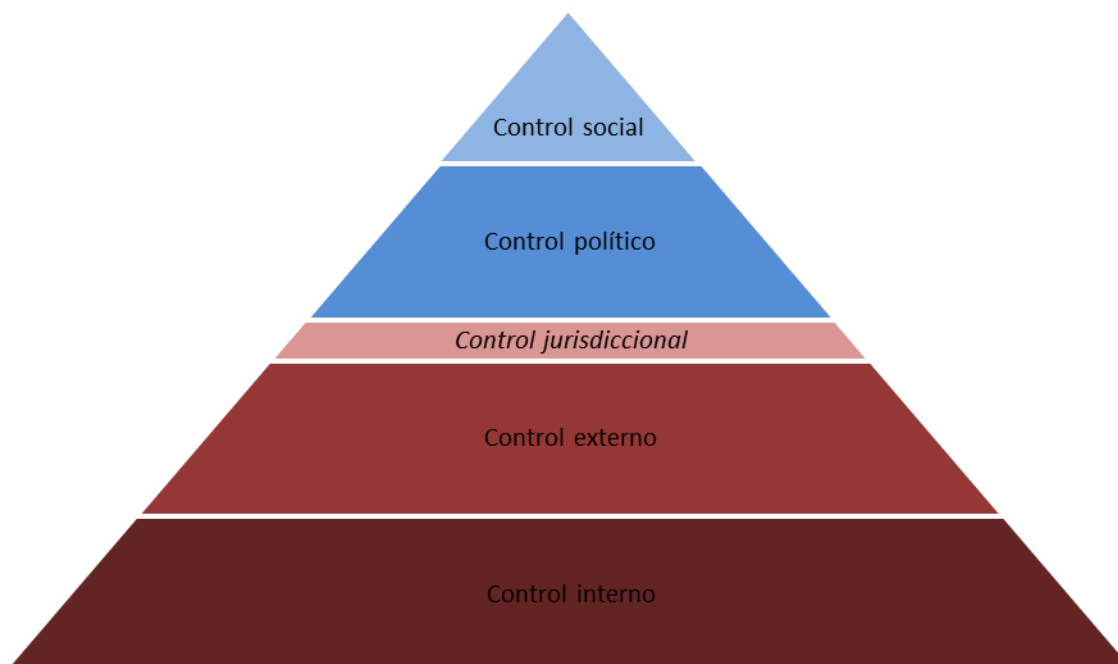
En definitiva, conforme al carácter democrático del Estado constitucional, en España y la propia UE, el control social se sitúa en la cúspide del sistema de control presupuestario. Todo lo cual configura al Pueblo como detentador supremo del poder (por lo tanto, soberano – art. 1.2 CE), y en este caso

⁸⁵ El art. 131.1 LGP establece: “La Cuenta General del Estado de cada año se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera”. Por su parte, el art. 10 LOTCu, así como el art. 132 LGP, establecen que “El Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses a partir de la fecha en que las haya recibido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno”. Esto implicaría que la declaración del TCu puede elevarse como muy tarde en abril del segundo año siguiente al del ejercicio auditado (sin embargo, en el caso de la Declaración de Fiabilidad del TCEu sobre la ejecución presupuestaria de la Unión, tiene como fecha límite el 15 de noviembre del año posterior al ejercicio auditado). No obstante, estos plazos no siempre se han cumplido (por ejemplo, la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2005 se hizo en 2008). Peor situación se ha venido produciendo en lo relativo al Informe de Fiscalización de los Sectores Públicos Autonómico y Local, cuya Declaración por parte del TCu en ocasiones se hace con dilaciones de cuatro años desde que se terminó el año presupuestario (ver en este sentido Alonso Murillo 2008: 91).

detentador supremo del poder de gasto del presupuesto público. Como tal, el control del gasto público tiene como último cometido el control social del poder. En este sentido el control del gasto se acaba configurando como un elemento inherente a la transparencia en el ejercicio del poder público de gasto, un poder que en última instancia proviene del pueblo, que es quien paga los impuestos y decide sobre el destino que se da a los mismos. La transparencia en el empleo dado a los fondos públicos permite pues que los poderes rindan cuentas ante el Parlamento y ante la ciudadanía, lo que acabará retroalimentando el sistema de gasto público, al servir este ejercicio de rendición de cuentas de acicate para un mejor empleo de los fondos.

3. CARACTERIZACIÓN DE LA PIRÁMIDE DE CONTROL

Como resultado de los cinco niveles expuestos, llegamos a una “pirámide de control”, donde cada nivel se apoya directamente sobre el nivel inmediatamente inferior, y de manera indirecta sobre el resto de niveles inferiores. Todos los niveles de control, menos el jurisdiccional, se manifiestan de forma continua en relación con la actividad financiera de la Administración. El control jurisdiccional sólo se pone en marcha en supuestos de sospechas de ejercicio irregular de dicha actividad, y por su carácter casuístico, no sistemático y reactivo (que lo diferencia radicalmente del resto de subsistemas) aparece representado como un nivel de menor entidad.



Los tres niveles inferiores, interno, externo y jurisdiccional, son controles jurídicos. Esto implica que los parámetros de control que utilizan son jurídicos, y por lo tanto indisponibles para los propios sujetos controladores. El control político y el social son controles *políticos* en la medida en que los parámetros utilizados podrán (aunque no necesariamente tendrán que) ir más allá del derecho, para adentrarse en el terreno ideológico, moral, religioso... (así como cualquier otro tipo de criterio que se pueda concebir).

La razón de ser de esta estratificación de niveles de control reside en la necesidad de reducir asimetrías de información en un escenario con múltiples principales y agentes. Así, el control interno reduce los déficits de información que el Gobierno como principal tiene respecto al desempeño financiero de la Administración Pública como agente. El control externo reduce la asimetría de información que el Parlamento como principal tiene respecto al Ejecutivo como agente. Finalmente, el control político reduce la asimetría de información que la Sociedad como principal tiene respecto al conjunto del sistema político. Todos estos ejercicios de control generarán situaciones de transparencia y como resultado podrán fundamentar posteriores procedimientos de rendición de cuentas entre agentes y principales. Así, el control interno podrá desvelar fallos que generen una rendición de cuentas de los funcionarios ante los altos cargos de la Administración, el control jurisdiccional permitirá que funcionarios y altos cargos rindan cuentas ante los juzgados y tribunales, el control político permitirá la rendición de cuentas del Ejecutivo ante el Legislativo en base a la responsabilidad política articulada en torno a mecanismos como la moción de censura, y finalmente el control social permitirá la rendición de cuentas del conjunto de poderes ante la ciudadanía, a través de la expresión de la voluntad popular encauzada en base a mecanismos como las elecciones.

En teoría, un control interno perfecto conduciría a una situación donde el control externo sólo adquiriría virtualidad en supuestos de discrepancias metodológicas (sobre todo en la interpretación de la ley). Por su parte, el control político y el control social, en caso de que los niveles inferiores fuesen perfectos, sólo adquirirían virtualidad cuando el marco jurídico aplicado no satisficiera las aspiraciones de los centros de poder político y social. Un control defectuoso en los niveles inferiores, si bien aumentaría la relevancia y la importancia del buen funcionamiento de los niveles superiores, también perjudicaría su buen desempeño, ya que carecerían de una base sólida sobre la que apoyarse. Así, en el caso de un control interno imperfecto, el circuito externo habrá de enfocarse más en un control de transacciones y menos en un control de sistemas, lo cual puede repercutir negativamente en la calidad final del trabajo desarrollado (Dictamen TCEu 2/2004, punto 58).

Aparte del lógico flujo de información que se produce desde la base de la pirámide de control hacia la cúspide de la misma, cabe resaltar también la existencia de un paralelo impulso de ordenación de arriba a abajo. A resultas de la labor de control realizada, cada nivel de control induce modificaciones en los niveles inferiores a efectos de conseguir un sistema más eficaz y eficiente: cada nivel de control “controla” a los niveles inferiores.

El buen desempeño de los niveles superiores provocará un efecto de cascada sobre los inferiores en el sentido de un impulso orientado a la mejora en las dinámicas de control de los mismos. De esta manera, el nivel de control externo audita no sólo la Administración Pública en tanto que sujeto que ejecuta el presupuesto, sino también la propia eficacia de sus procedimientos de control interno, señalando las posibles deficiencias en los mismos. De hecho, una gran parte de las auditorías que realizan los órganos de control externo son auditorías de sistema (como recomienda la Declaración de Lima en su ya mencionado art. 3.3). Por otro lado, el control jurisdiccional también puede apuntar fallos tanto en los sistemas de control interno como externo (como se puede comprobar de manera nítida en el desarrollo que en Andalucía ha tenido el caso de los ERE).

Por cuanto al subsistema de control político, podrá introducir cambios en el resto de subsistemas. Esto se comprueba, en lo relativo al subsistema de control interno, en las recomendaciones efectuadas a resultas de Comisiones de investigación, y especialmente en las recomendaciones anejas a las declaraciones de descargo; y en lo relativo al subsistema de control jurisdiccional se comprueba en la legitimación activa para iniciar procesos jurisdiccionales. Igualmente hay que considerar que desde el subsistema político puede modificarse el propio marco legislativo en el que se desenvuelven el resto de subsistemas de control, tanto interno como externo, jurisdiccional e incluso social.

La configuración de la articulación entre nivel de control político y nivel de control externo es especialmente relevante en el ámbito del Derecho constitucional. A este respecto, puede argumentarse en favor de un estatuto de independencia total y absoluta entre los dos circuitos. En tal caso, la única conexión, muy difusa, se daría en el momento de la designación de los miembros del ente de control externo, así como en la aprobación de su presupuesto y de sus reglamentos y estatutos. Sería ésta una conexión muy débil, que por su carácter puntual en el tiempo generaría un menoscabo mínimo en la independencia del ente de control externo. Una articulación más estrecha puede concebirse si se otorga al Parlamento (o al Gobierno, según los casos) la capacidad de instar la realización de fiscalizaciones (como se prevé en España en el ya mencionado art. 45 LOTCu). Sin embargo, esa situación puede desvirtuar la independencia del órgano de control externo y la propia actividad de fiscalización en el Estado de partidos.

Finalmente, el control social constituirá el ápice estratégico del conjunto del sistema, estando conectado con el resto de subsistemas a través de circuitos constitucionalmente garantizados, como el derecho de sufragio o de petición (conexión con el subsistema de control político) o el derecho de acceso a la información administrativa (conexión con el subsistema de control interno). En determinados países (como Reino Unido, Colombia, Argentina o Perú) se han desarrollado incluso circuitos de conexión directa entre subsistema de control social y subsistema de control externo, que se vehiculan de manera fundamental a través de sistemas de denuncias ciudadanas (Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación 2005).

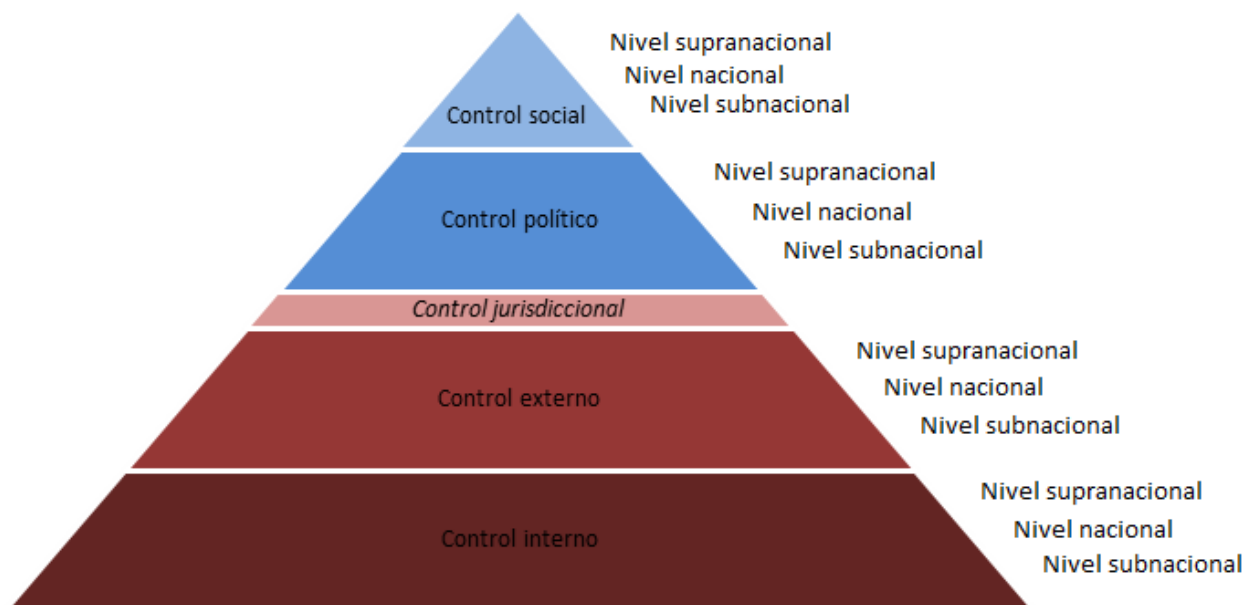
La coordinación y la cooperación entre los distintos subsistemas de control, a efectos de evitar solapamientos y maximizar sinergias, constituye un asunto que acaso todavía no esté suficientemente explorado. A pesar de que la Declaración de Lima y el Dictamen del TCEu 2/2004 son claros en este sentido⁸⁶, lo cierto es que alcanzar una coordinación entre los distintos niveles de control no resulta sencillo. En efecto, cuando las estructuras que ostentan poder público tienen que cooperar en ausencia de elementos de jerarquía, existe una tendencia a que se acaben generando disfuncionalidades, particularmente cuando se dan situaciones de divergencia de intereses (*vid. infra*, Capítulo IX, Apartado 3). A pesar de ello, como transmitimos con la metáfora de la pirámide, lo cierto es que para que la estructura sobre la que se construye el control del gasto público sea consistente, cada nivel habrá de apoyarse y fundamentarse en los niveles inferiores.

En cuanto a la específica articulación multinivel de los sistemas de control del gasto público, dependerá de la concreta forma de Estado (básicamente, centralizado o descentralizado) y de gobierno (básicamente, parlamentario o presidencial) que se adopte en cada país en concreto. En un Estado descentralizado, cada nivel de la pirámide estará compuesto por estratos centrales y territoriales; así, habrá un subsistema de control interno autonómico, y otro central, multiplicándose de manera exponencial la complejidad del sistema.

⁸⁶ Dispone la Declaración de Lima en su art. 3 que “Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizador Superior a un control total”.

4. LA PIRÁMIDE DE CONTROL EN LA GOBERNANZA MULTINIVEL

En un contexto de gobernanza multinivel, la pirámide de control puede adquirir una complejidad especial. En primer lugar, se produce una “fragmentación” de los subsistemas de control, que pasan a tener todos ellos una dimensión supranacional, nacional y subnacional, como se ilustra en la siguiente figura:



Con lo cual pasaría de tener cinco a trece subsistemas (suponiendo que se mantiene la unidad del sistema jurisdiccional).

Cuando imaginamos la pirámide de control, pensamos inicialmente en una única circunscripción política, en la que estarían bien definidos ordenamientos jurídicos, instituciones, fuerzas políticas y opiniones públicas. El problema surge cuando existen múltiples instancias territoriales. En tal caso se pueden dar, por ejemplo, divergencias entre las distintas opiniones públicas, así como asimetrías entre las distintas esferas políticas y entre los múltiples niveles de control jurisdiccional, externo e interno.

Un supuesto evidente es la asimetría en el nivel de control político en el seno de la UE. En el caso de la UE no existe un único pueblo europeo, y lo cierto es que las opiniones públicas de los distintos Estados miembros muestran sensibilidades diferentes ante la problemática del gasto público ilegal o irregular. Puede observarse aquí una nueva expresión de la clásica dicotomía norte-sur: países del

norte muy sensibilizados frente a países del sur donde la problemática del error financiero suele tener menos repercusión mediática. Existe por tanto una asimetría entre los subsistemas de control político a nivel nacional.

Otra cuestión que se da en el caso de entes territoriales compuestos es que la lógica mayoría-minoría, en lo relativo al control político, también se hace más compleja e incluso tortuosa. Mientras en un sistema único la oposición tratará siempre de fiscalizar de la manera más incisiva posible la actuación del Gobierno, en el caso de un ente compuesto, y en la medida en que el control va a ser no sobre un único Gobierno sino sobre una multiplicidad de ejecutivos y Administraciones territoriales (por ejemplo, en el caso del sistema de control del gasto público europeo en España: Comisión Europea y Administración central, autonómica y local), puede darse el caso de que la oposición a nivel central sea mayoría de gobierno en una determinada Comunidad Autónoma donde haya una proliferación de programas con presunta ilegalidad o irregularidad: en este caso, el control político puede ser más o menos incisivo en función de los distintos ámbitos territoriales donde se tenga que operar. Así, un territorio que esté gobernado por el partido que conforma la oposición a nivel nacional podrá verse más fiscalizado, en la medida en que el Parlamento nacional controlado por el partido en el poder podrá requerir a la EFS la realización de controles más incisivos en dicho territorio, a efectos de encontrar deficiencias de gestión y posibles escándalos de corrupción con los que debilitar al partido rival. De manera análoga, podrá ocurrir que territorios gobernados por el mismo partido que ostenta la mayoría en el Parlamento de la nación sean objeto de fiscalizaciones mucho más condescendientes y menos incisivas. Incluso podrían darse casos de neutralización mutua entre fuerzas políticas antagónicas en distintos niveles territoriales, de tal forma que el control parlamentario quede finalmente diluido. Esto ocurriría, por ejemplo, si se producen acuerdos tácitos para atenuar la fiscalización desde la EFS sobre un territorio gobernado por un partido rival, a cambio de que el OCEX de ese mismo territorio no fiscalice de manera incisiva otros entes locales en poder del partido que está ocupando el Gobierno de la nación.

La articulación multinivel de los subsistemas de control plantea desafíos de coordinación y cooperación propios de todo ejercicio del poder político en marcos territoriales complejos. En lo relativo a los tres niveles de control jurídico (interno, externo y jurisdiccional), existen mecanismos que pueden ayudar a hacer frente a la complejidad mediante instrumentos como el reconocimiento mutuo de normativas y decisiones. Un ejemplo donde opera la técnica del reconocimiento mutuo sería precisamente el sistema de control del gasto europeo: así, en el supuesto de que el TCEu esté fiscalizando un programa cuyo beneficiario sea un Ayuntamiento español, si los gastos ejecutados

han incumplido una normativa ambiental de carácter autonómico, aunque esa normativa sólo exista en esa específica Comunidad Autónoma y no en ningún otro territorio de la UE, el TCEu considera tal infracción como una ilegalidad, tal y como si hubiera sido una infracción de un Reglamento europeo. El TCEu, por tanto, asimila en este ámbito la complejidad normativa del sistema de gobernanza multinivel de gestión del gasto, lo que permite en último término acomodar la acción política supranacional a los distintos niveles de gobernanza en que se opera, minimizando así la pérdida de *integridad jurisdiccional*.

5. FUNCIONES Y OBJETO DEL CONTROL EXTERNO

El subsistema de control externo tiene por objeto fundamental la fiscalización de la actividad económica del Estado. La fiscalización puede ser definida, de acuerdo con Navas Vázquez (2009: 14) como la función pública que desarrollan los órganos de control externo “para comprobar la adecuación de la gestión pública, principalmente la económica y presupuestaria, a los principios y normas que la rigen”. Fiscalizar supone por lo tanto un contraste entre el ser y el deber ser. Como señala el mismo autor, debe tenerse en cuenta que este término tiende a confundirse con el de auditoría pública, aunque no vale la pena contraponer ambos términos, pues de hecho a nivel de la UE no existe tal distinción (sólo existe el concepto de *audit*). Ciertamente se han propuesto distinciones que subrayan cómo la fiscalización se caracterizaría por operar en base a procedimientos regulados, mientras que la auditoría operaría de una manera menos constreñida; o bien la distinción que considera a la fiscalización como operando sobre un ámbito más amplio (que abarca la legalidad de las transacciones financieras públicas), mientras que la auditoría operaría sólo en la comprobación de la fidelidad de la información financiera proporcionada (al modo como actúa primordialmente la auditoría privada); o incluso la distinción que considera a la fiscalización como una actividad pública, mientras que la auditoría sería de tipo privado (Lozano Miralles 1995). Lo cierto es que el art. 27.3 LFTCu, al tratar de los instrumentos en que se materializa la función fiscalizadora contempla la posibilidad de “utilizar técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida”. Por lo tanto, la auditoría constituye para el legislador español un mecanismo particular (no el único) a través del cual se realiza la función fiscalizadora.

Resulta interesante notar cómo el TC, en la definición que hace de la fiscalización en su STC 187/88 (“comprobación de la actividad económico-financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficacia y economía”), establece una distinción entre los principios de legalidad por un lado y de eficacia y economía por otro. Sin embargo, en sentido estricto, el TCu

siempre hace un control de legalidad⁸⁷: su control es jurídico, y en principio, actuando de acuerdo con el tradicional paradigma de gobierno sólo puede utilizar parámetros reflejados en la Ley (si no, se adentraría en el terreno del control político, reservado al Parlamento). En todo caso, el TC no hace mal en subrayar la distinción, con el objeto presumible de realzar en la medida de lo posible la singularidad del control de gestión, que se articula en torno al análisis de la economía, eficiencia y eficacia del gasto público. Ya hemos señalado el carácter particular de este control, que radica en la naturaleza difusa de sus parámetros de control y su imprecisa separación con el control político.

Hay que advertir que los órganos de control externo, además de fiscalizar las cuentas públicas y el gasto público a través de un control consuntivo, desarrollan funciones conexas, como la realización de actividades de carácter jurisdiccional, actividades de control *ex ante* o autorización (control previo o control concomitante, como se da en el caso de las EFS de Bélgica, Luxemburgo, Grecia, Italia o Portugal⁸⁸), o también actividades de asesoramiento. Las actividades de asesoramiento se concretan de manera regular en las recomendaciones contenidas en los propios informes de fiscalización (como se prevé en los puntos 20, 24, 25 y 26 de la ISSAI 400, o en el punto 4.2.4.7 de los de los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público en España), así como de manera puntual en informes especiales (como en el caso de la UE, a través de los Dictámenes e Informes especiales, o en el caso de España a través de notas y mociones). Particular importancia pueden tener los informes especiales a la hora de articular un circuito de control preventivo sobre la Administración Pública, señalando fallos y áreas de riesgo a efectos de que se rectifiquen malas prácticas. Sin embargo, la posición natural que ocupan dentro de la arquitectura constitucional, como ya hemos indicado, es la de órgano encargado de la fiscalización de las cuentas públicas⁸⁹.

5.1. El objeto de la actividad fiscalizadora

En *primer* lugar, la fiscalización tiene como objeto la verificación del funcionamiento óptimo de los propios sistemas de control interno (art. 3.3 de la Declaración de Lima de la INTOSAI). Como hemos reflejado de manera gráfica mediante la pirámide del control, cada nivel de control se debe basar sobre el nivel inferior. Así, el control externo debe tomar en consideración los resultados

⁸⁷ O, si se quiere, un “control de juridicidad”: el término “legalidad” que se está usando engloba el conjunto de normas del ordenamiento jurídico, con independencia de su rango (ver a este respecto Lozano Miralles 1997: 8).

⁸⁸ En todo caso, como ya se ha señalado en este trabajo, la tendencia a la realización de controles preventivos o concomitantes por parte de las EFS va en la dirección de la minimización de su alcance y contenido (Alonso Murillo 2008: 89).

⁸⁹ En este sentido se pronuncia el art. 2.4 de la Declaración de Lima de la INTOSAI: “El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido”.

arrojados por el control interno, sobre todo a efectos de evitar duplicidades⁹⁰. La verificación del funcionamiento de los subsistemas de control interno se engloba en lo que se llama “auditoría de sistemas”. Este primer objeto de la fiscalización tiene que ser considerado como una especie de *prius* lógico del conjunto de la actividad fiscalizadora. Aunque en algunos casos se va más allá y se le otorga sustantividad propia como objeto de la fiscalización, como es el caso en España, tal y como se refleja en las Normas Internas de Fiscalización del TCU o los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público.

El *segundo* elemento es el control de fiabilidad, en el que se trata de verificar si la contabilidad del sector público es fiable, proporcionando una imagen fiel de la realidad. Esto implica que la contabilidad se construye sobre elementos que tengan un correlato con la realidad de hecho (es decir, que además de existir en los libros de contabilidad, existan en la realidad), y que se desarrolle conforme a las normas y prácticas de contabilidad aplicables. El control de fiabilidad sobre las cuentas se corresponde con el control que realizan las auditorías en las sociedades mercantiles.

El *tercer* elemento es el control de legalidad y regularidad en las transacciones financieras subyacentes. El control de legalidad supone ir más allá de lo que va la auditoría privada, para juzgar no sólo la fiabilidad de las cuentas, sino también la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las mismas. Por lo tanto, la actividad económico-financiera pública se somete a una auditoría reforzada en comparación con el sector privado⁹¹.

La expresión “legal y regular” puede parecer engañosa. En sentido estricto, este control es únicamente de legalidad. En efecto, como control jurídico que es, el control externo sólo puede verificar el respeto de la Administración al marco jurídico legalmente aplicable. La palabra “regularidad” se incluye a efectos de poder cubrir aspectos difusos que no caen de manera directa en la prescripción legislativa.

La regularidad es una especie de “cajón de sastre” donde se incluyen factores dispares concernientes a las transacciones financieras, lo cual se deduce de los marcos jurídicos de fiscalización comunitario y español. Así, en el art. 1.2 del Reglamento 2988/1995, relativo a la Protección de los Intereses

⁹⁰ Art. 3.3 de la Declaración de Lima de la INTOSAI: “... Asegurada la eficacia del Órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total”.

⁹¹ Como se señalaba en los Principios y Normas de auditoría del sector público (1992: 15) elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo, “los órganos de control externo – frente a los privados – deben de poner mayor énfasis en el cumplimiento de la legalidad”. Una opinión que, como señala Lozano Miralles (1997: 11), también es mantenida por la doctrina (Suárez Suárez 1986: 16-49; García Mena 1990: 217).

Financieros de las Comunidades Europeas se señala que “Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido”. Igualmente en las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas español se establece que la “fiscalización de regularidad” es aquella que persigue, *conjuntamente*, los objetivos referidos a las fiscalizaciones de cumplimiento (de legalidad) y financiera. Por ello la literatura española suele referirse al concepto de fiscalización de regularidad como “fiscalización de regularidad contable”. Sin embargo, esta distinción resulta un tanto extraña puesto que tanto en la fiscalización financiera (de cuentas) como en la fiscalización de cumplimiento (de transacciones) pueden determinarse ilegalidades e irregularidades.

A estos efectos, se puede afirmar que la irregularidad como concepto jurídico sirve de amparo a supuestos de ilegalidades “no invalidantes”, que evocan la conculcación de normas que pueden asimilarse a la antigua categoría de “normas minuscuamperfectas” por la naturaleza de la sanción⁹². No resulta arriesgado afirmar que la auténtica razón de ser de la irregularidad es la de introducir una distinción entre ilegalidades graves e ilegalidades menores, a efectos, en último término, de dar mayor claridad y de no alarmar a los usuarios de la información de auditoría con un lenguaje de ilegalidad que hace referencia a una trasgresión del Estado de Derecho.

El *cuarto* elemento de la actividad fiscalizadora es el control de gestión. El control de gestión supone examinar la economía, eficiencia y eficacia del gasto público. Más adelante examinaremos con más detenimiento las especificidades de este control, y los desafíos que el mismo plantea, sobre todo en lo relativo a la forma en que se cohonesta con los principios del paradigma de gobierno.

Los cuatro elementos que hemos mencionado como función del control presupuestario (control de sistemas, de fiabilidad, de legalidad y regularidad, y de gestión) no responden a una categorización unánimemente aceptada por la doctrina. Sucede que en esta materia la multiplicidad de clasificaciones, conceptualizaciones y categorizaciones es enorme. Además, el art. 136.1 CE es parco en este ámbito, configurando al TCu como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la

⁹² Siguiendo la clasificación de Ulpiano que distingue a las normas perfectas como las que acarrear la nulidad absoluta e insanable del acto; normas pluscuamperfectas como las que imponen doble sanción: pena y reparación económica; normas minuscuamperfectas como las que sancionan al actor pero no anulan el acto; y normas imperfectas como las que no generan una sanción del ordenamiento jurídico.

gestión económica”. *Fiscalizar las cuentas* responde al control de fiabilidad que acabamos de mencionar. En cuanto a la *fiscalización de la gestión económica* comprendería al conjunto de la actividad económica del Estado, y supone una identificación del objeto del control, no de los parámetros con los que éste puede hacerse. Tal control puede enfocarse sobre la legalidad y regularidad del gasto (control de legalidad, o control de cumplimiento como mencionamos en este trabajo), o sobre la economía, eficacia y eficiencia del mismo (control de gestión). Cabe decir que la parquedad con que se expresa en este ámbito la CE se repite en el resto de leyes constitutivas de los OCEX (como subraya Lozano Miralles 1997: 1).

A continuación, examinamos brevemente dos aspectos estrechamente conectados a la función de fiscalización del gasto público, pero que en sentido estricto, entendemos que no se engloban en la misma.

5.2. La función jurisdiccional

La función jurisdiccional sería la segunda gran función que pueden desempeñar las EFS. En el ámbito de la UE, son varios los países que otorgan competencias a la EFS en el ámbito jurisdiccional, desdoblando a la EFS entre el estrato de control externo y el de control jurisdiccional. En concreto, Francia, Bélgica, Italia, Portugal, Grecia y España tienen EFS con competencias jurisdiccionales. Se comprueba por tanto un patrón “latino”, en el que estos países, siguiendo el modelo francés, se dotan de “Tribunales de Cuentas”.

Cuando las EFS desempeñan una función jurisdiccional se están situando en realidad no en el subsistema de control externo, sino en el estrato más elevado del subsistema de control jurisdiccional. La función jurisdiccional supone el enjuiciamiento de las infracciones contables (que pueden haber sido detectadas en las correspondientes fiscalizaciones o no, y en todo caso han sido llevadas ante la EFS por las partes activamente legitimadas), declarando si existe responsabilidad, y en su caso, ejecutando coactivamente la decisión correspondiente. La función jurisdiccional trata de reparar a la Administración perjudicada del menoscabo causado en sus bienes, y de restaurar la legalidad infringida en el ámbito contable (por ello puede decirse que tiene un enfoque sobre el pasado, más que sobre el futuro o el presente). Más allá de las responsabilidades contables, las responsabilidades penales, laborales o administrativas que se produzcan en su caso se determinarán en los correspondientes órdenes jurisdiccionales ordinarios.

En España el artículo 2 de la LOTCu establece que es función del TCu “b) el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos”. Esta disposición ha generado no pocas polémicas en lo concerniente a la aparente

contradicción con el principio de unidad jurisdiccional contenido en el art. 117.5 CE, así como con el derecho al juez ordinario determinado por la ley (art. 24.2 CE)⁹³. De hecho, la Exposición de motivos de la LFTCu establece que el enjuiciamiento contable es “una jurisdicción que goza del necesario respaldo constitucional, pero que, en orden a su contenido y de acuerdo con el criterio manifestado por el CGPJ (...), ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites para poder hacerla compatible con la unidad y la exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción, que reconoce a la ordinaria (...), el artículo 117 de la Constitución”. En este sentido, las resoluciones del TCu sobre la responsabilidad contable de los funcionarios a cargo de la gestión de fondos públicos, son recurribles en casación y revisión ante el Tribunal Supremo. Por otro lado, hay que considerar que el propio art. 3.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial reconoce que, si bien la jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales, esto es sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos, entre los cuales se incluiría el TCu (cuya potestad jurisdiccional se reconoce en el propio art. 136 CE).

La función de enjuiciamiento del TCu “consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión” (STC 215/2000, resolviendo recurso de amparo, FJ 7). Esta función de enjuiciamiento sustancia la responsabilidad contable, que en último término es “una especie de responsabilidad civil” (STC 215/2000, FJ 6), por la que el funcionario resarcirá a la Hacienda Pública del menoscabo que hubiese causado a la misma.

La importancia de la función jurisdiccional en el caso español se refleja en que la estructuración organizacional del TCu se articula en torno a dos secciones, una de fiscalización y otra de enjuiciamiento. La existencia de dos secciones separadas en el seno del TCu pretende asegurar que quien estuvo encargado de fiscalizar un órgano o un programa determinado de gasto no esté encargado posteriormente de enjuiciar la responsabilidad contable relativa al mismo (a efectos de mantener las necesarias garantías de imparcialidad).

A este respecto, conviene subrayar que el hecho de que la EFS de la UE sea llamada también “Tribunal de Cuentas” no debe llevar al error de pensar que ejerce una función jurisdiccional. El TCEu no ejerce función jurisdiccional alguna, y su nombre viene por influencia de la *Cour des*

⁹³ Aunque el TC admitió la posición del juez contable como juez ordinario predeterminado por la ley, conforme a STC 215/2000.

Comptes francesa. El control de la responsabilidad contable en la UE se sustanciará por los cauces judiciales ordinarios, y en su caso ante el TJUE.

5.3. La función consultiva de los órganos de control

La función consultiva consiste en dar un criterio sobre aspectos que afecten a las finanzas públicas, y se plasma en la emisión de dictámenes y, en su caso, la resolución de consultas planteadas en materia de gestión financiera. Más arriba hemos señalado cómo el TCEu puede ejercer una función consultiva, a través de las recomendaciones incluidas en los informes de fiscalización (referidas a los resultados de la fiscalización), así como emitiendo dictámenes prescriptivos o facultativos. En el caso español, el TCu también ostenta esa capacidad consultiva, aunque en lo concerniente a la emisión de dictámenes sólo de manera implícita se deduce del articulado de la LOTCu, en su art. 12 (en el que se atribuye la competencia para emitir notas y mociones⁹⁴) y en el art. 14 (en el que se atribuye la competencia de proponer medidas para mejorar la gestión económico-financiera del sector público).

Esta competencia sí es profusamente utilizada a nivel del TCEu, que emite de manera frecuente Informes especiales y Dictámenes sobre distintos asuntos, en particular sobre los anteproyectos de actos normativos con repercusiones presupuestarias (estando en este sentido prevista su intervención en el propio TFUE como parte de procedimientos legislativos especiales de los arts. 322.1, 322.2 y 325.4). En España existe una elocuente ausencia de esta referencia de informar los anteproyectos de ley, ya que durante la elaboración de la LOTCu se rechazó expresamente una enmienda que proponía incluir la labor de asesoramiento normativo dentro de las funciones del TCu (Vallés Vives 2001: 269). Aunque en la práctica, el TCu sí puede enviar Mociones a las Cortes, en las que, recopilando y sintetizando las conclusiones obtenidas en la fiscalización de determinadas áreas o sectores de actividad, puede llegar a proponer la modificación de la normativa aplicable a fin de subsanar las carencias observadas. Como señala Cuñado Ausín (2008: 178), algunas de las sugerencias formuladas por el TCu han dado origen a importantes modificaciones legislativas, como ha sucedido con la Ley de subvenciones o la Ley de financiación de partidos políticos.

En relación con la función de asesoramiento de las EFS subyace una paradoja: por un lado, la EFS no debe abusar de la misma, pues puede crear una falsa confianza por parte de las entidades fiscalizadas en el sentido de que éstas pueden considerar que, siguiendo los consejos de la EFS,

⁹⁴ Igualmente las Normas Internas de Fiscalización del TCu prevén la elaboración de mociones para proponer medidas “conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público” (Tribunal de Cuentas de España 1997: 191) como consecuencia del contenido de un conjunto de informes de fiscalización ya tramitados por el Pleno, y la elaboración de notas para tratar con separación de un concreto informe “el examen de determinadas deficiencias o irregularidades” (Tribunal de Cuentas de España 1997: 194).

tendrán asegurada una auditoría positiva (un ejemplo de esta situación puede encontrarse en Levy *et al.* 2011: 1555). Lo cual va en contra del principio de independencia, fundamental en toda auditoría, que implica en este caso que la EFS no puede depender de ningún consejo que haya dado con anterioridad a la labor de fiscalización. No obstante, en un marco de gobernanza multinivel, la función de asesoramiento de la EFS correspondiente puede ser muy importante para la coordinación de los distintos niveles de gobernanza. Algo que podemos comprobar en el caso de los Informes, Dictámenes y manuales publicados por el TCEu.

6. LA POSIBILIDAD DE INVOLUCRAR ACTORES PRIVADOS EN EL CONTROL PRESUPUESTARIO

Como ya se ha ido indicando, en el paradigma de la gobernanza se concibe que el poder político reside no sólo en el pueblo y en las instituciones públicas que lo representan (como se concebía bajo el paradigma de gobierno), sino también en otros actores que en último término derivan su legitimidad de factores distintos a la soberanía del pueblo. Puede tratarse de actores públicos que se legitiman en *otros pueblos* (otros Estados, entes supranacionales, entes subnacionales), o bien de actores privados que se legitiman en base a procesos propios, como los grupos de interés concernidos por una determinada política, los expertos o el propio mercado.

La presencia de actores privados ha sido categorizada por algunos autores (aquéllos que han observado la gobernanza como un fenómeno que afecta primordialmente los procesos de movilización política) como una *conditio sine qua non* para conceptualizar una forma de ejercicio del poder como gobernanza. Así, como expresaban Bache y Flinders (2004: 3), la gobernanza multinivel comprende un elemento “horizontal” de participación de actores privados. La gobernanza, para estos autores, evoca la idea de un sistema complejo para la toma de decisiones públicas en un marco institucional donde se funden instancias de poder públicas y privadas.

Si bien desde nuestra perspectiva no consideramos que la presencia de actores privados sea una *conditio sine qua non* para categorizar la existencia de una red de gobernanza, sí que debe recogerse la importancia trascendental que los actores privados tienen en la transición del paradigma de gobierno al de la gobernanza. En el caso de las redes de gobernanza para el control del gasto público, la posibilidad de que actores privados se integren en las mismas es ampliamente admitida. Así, en lo concerniente al subsistema de control externo, la Declaración de Lima de la INTOSAI en su art. 14.5

establece que “Si en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos, no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior”.

La posibilidad de recurrir a auditores privados está contemplada en el ordenamiento jurídico español para los subsistemas de control interno y externo, a niveles tanto central como autonómico e incluso local. Así, el TCU admite esta posibilidad de recurrir a los auditores privados por parte de todos los subsistemas de control, pero con algunas reservas. El TCU puntualiza que los auditores privados podrán colaborar en la tarea de control interno y externo de las entidades públicas, pero esta colaboración habrá de estar justificada en la insuficiencia de medios para llevar a cabo las actuaciones programadas, subrayando que en última instancia los resultados de esos trabajos privados estarán sujetos “a control y aceptación por las instituciones y órganos públicos que tienen atribuida esta función” (nota de prensa del TCU de 1 de julio de 2011)⁹⁵.

En el mismo sentido se había expresado el TCU en su “Informe de Fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de Auditorías en las Entidades Locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006” (aprobado en sesión de 29 de octubre de 2009)⁹⁶, considerando que los contratos con compañías auditoras son algo “excepcional, pues las funciones de control financiero en el ámbito interno, de las que son manifestación técnica la actividad de auditoría, están encomendadas a órganos o a funcionarios públicos, tanto en el ámbito estatal, como en el autonómico o local”. En esta línea se ha situado el rechazo por parte del TCU del recurso a las auditorías privadas que ha intentado llevar a cabo el Partido Popular en 2011 respecto de las cuentas de Comunidades Autónomas y Ayuntamientos gobernados por el mismo⁹⁷ y en 2013 respecto de sus propias cuentas⁹⁸.

En efecto, en la “nota de prensa” emitida el 1 de julio de 2011, el TCU afirmaba que “Los auditores privados pueden colaborar en el ejercicio del control interno o externo de las entidades públicas; pero

⁹⁵ <http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?mid=349&ItemId=1137&TabId=108>

⁹⁶ <http://www.tcu.es/uploads/I847.pdf>

⁹⁷ Ante el escándalo que supuso el descubrimiento de facturas impagadas por parte de la Junta de Castilla la Mancha tras la llegada al poder del Partido Popular en 2011, Mariano Rajoy, presentó un paquete de medidas en favor de la transparencia y la austeridad el 1 de junio de 2011 (10 días después de las elecciones municipales y autonómicas de 2011). Entre las medidas, se incluyó la verificación de la situación real de la tesorería de las autonomías. María Dolores de Cospedal en Castilla La Mancha, José Ramón Bauzá en las Islas Baleares, o el alcalde de Sevilla Juan Ignacio Zoido apuntaron que verificarían los balances de las cuentas de los Ejecutivos dirigidos antes por el PSOE.

⁹⁸ Mariano Rajoy anunció el 21 de enero de 2013, tras el escándalo de la gestión de Luis Bárcenas, la realización de una auditoría externa a las cuentas del Partido Popular para verificar su legalidad.

dicha colaboración habrá de estar justificada en la insuficiencia de medios para llevar a cabo las actuaciones programadas”. A lo cual se añadía que en última instancia los resultados de las auditorías privadas estarían sujetos “a control y aceptación por las instituciones y órganos públicos que tienen atribuida esta función”.

En cuanto al marco normativo en que operan las auditorías privadas, cada subsistema establece reglas que enmarcan esta colaboración en su propio ámbito. La LOTCu en su art. 7.4 señala que “el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las entidades integrantes del Sector Público o a los supuestos a los que se refiere el artículo 4.2 [beneficiarios de subvenciones y ayudas públicas], y en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes”.

En cuanto al ámbito autonómico, puede señalarse que la Ley 1/1988, de la Cámara de Cuentas de Andalucía, en su art. 33 establece que “Para actuaciones específicas, la Cámara podrá contratar con Censores Jurados de Cuentas o con Economistas Auditores que se encuentren censados en el correspondiente Registro”, mientras que en el art. 81 de su Reglamento de Organización y Funcionamiento indica que “Sin que constituya ningún tipo de relación laboral, la Cámara de Cuentas podrá recurrir a la contratación de los servicios profesionales de auditores o empresas de auditoría, o de especialistas en las materias que se requiera, para complementar el desarrollo de las actuaciones que se hayan programado. En todo caso, las actuaciones de dichos profesionales externos se ajustarán a las directrices y programas de trabajo aprobados por los órganos competentes de la Cámara de Cuentas, requiriendo su supervisión y conformidad para su posterior integración en los procesos de aprobación de los informes por parte del Pleno”.

Por lo que respecta al subsistema de control externo en el ámbito de la Unión Europea, el TCEu no externaliza ninguna de sus actividades a actores privados.

En lo que se refiere a los subsistemas de control interno a nivel central, autonómico y local, también existen previsiones de colaboración público-privada. Así, el art. 222 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que “Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora podrán [...] solicitar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios”. A nivel del Estado Central, la Disposición adicional segunda de la LGP prevé que para la ejecución del Plan Anual de Auditorías, “la Intervención General de la

Administración del Estado podrá, en caso de insuficiencia de medios propios disponibles, recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría”⁹⁹.

En cuanto al nivel autonómico, el Reglamento de la Intervención de la Junta de Andalucía señala en su art. 54 que “Cuando no sea posible llevar a cabo una auditoría exclusivamente por medios propios, previo informe del Interventor General se podrá contratar por el Consejero de Hacienda y Planificación la colaboración de empresas privadas especializadas. En todo caso la auditoría deberá ser dirigida por el funcionario designado por el Interventor General”.

En lo relativo al control interno a nivel de la Comisión Europea, el recurso a la externalización de servicios hacia actores públicos no está muy extendido, pero tiene incidencia en determinados ámbitos. Así, en el ámbito de la DG SANCO (Sanidad y Consumidores), que gestiona programas de gasto sometidos a gestión directa¹⁰⁰, se utilizan auditores privados para realizar auditorías de programas y proyectos bajo su control. En un plano diferente se sitúa la implicación de auditores privados en el control de áreas presupuestarias sometidas a gestión compartida. Así en el ámbito de los fondos agrícolas, los órganos que certifican a las Agencias de Pago, pueden ser privados. Igualmente en el ámbito de los fondos estructurales, las Autoridades de Gestión pueden ser entes privados. Pero en sentido estricto estos actores se sitúan en los subsistemas nacionales o subnacionales.

⁹⁹ A este respecto, el Ministerio de Hacienda viene publicando desde 2004 la Órdenes Ministeriales en las que se constata la carencia de efectivos para hacer frente a las actuaciones de control y auditorías, y se autoriza a la IGAE, dentro de sus disponibilidades presupuestarias, a recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de auditorías de las cuentas anuales del ejercicio de que se trate. Esto ha sido criticado por los sindicatos de funcionarios por entenderlo como una privatización encubierta de la actividad de fiscalización en el sector público.

¹⁰⁰ Subvenciones a proyectos de fitosanidad y subvenciones a proyectos de bienestar de los animales.

CAPITULO V EL CONTROL DE GESTIÓN COMO MODELO DE GOBERNANZA

1. EL CONTROL DE GESTIÓN COMO CONTROL DEL INTERVENCIONISMO PÚBLICO

1.1. El control en el Estado social de Derecho

Mientras que la concepción tradicional del control externo era la de un mero control de legalidad y regularidad (Suárez Suárez 1986: 15; Lozano Miralles 1997: 12), ajustado a las claves históricas originarias del Estado liberal de Derecho, en cambio el control de gestión se enmarca en un estadio avanzado del Estado social. En el contexto histórico contemporáneo, el volumen del gasto público y la extensión del mismo hacen que sea necesario controlar no sólo la legalidad entendida como estricto cumplimiento de las normas del ordenamiento jurídico, sino también la legalidad entendida de forma más amplia como adecuación del gasto público a unos estándares de buena gestión y al cumplimiento de los objetivos de transformación social, en defensa de los derechos económicos y sociales de los ciudadanos, que legitiman jurídica y políticamente al propio poder político. Se trata en cierto modo de extender al control externo la lógica de vinculación positiva de la Administración Pública al Derecho y a los valores constitucionalmente consagrados, un estadio evolutivo que va más allá del modelo de vinculación negativa que ha existido hasta el momento (en el que la actividad financiera de la Administración, *en su dimensión finalista*, se presume correcta en tanto no haya conculcado una norma jurídica). En un escenario donde además las potestades discrecionales se hacen particularmente abundantes¹⁰¹, la inexistencia de enunciados normativos explícitos hace especialmente necesario el recurso a principios de buena gestión, a fin de asegurar la justificación del gasto público con respecto a los fines que han de inspirar al mismo (en este sentido se sitúa Albiñana García-Quintana – 1982: 48-49).

El control de gestión aparece como un modelo en cierto modo “secundario”, en la medida en que se desarrolla históricamente con posterioridad al control de fiabilidad y de cumplimiento, y además no

¹⁰¹ Como ha señalado García de Enterría, el ámbito de la actividad económico-financiera del Estado es uno de los ámbitos típicos de actividad administrativa no reglada (ver Lozano Miralles 1997: 11).

es tenido en cuenta para la concesión o denegación de las correspondientes declaraciones de fiabilidad por parte de las EFS. No obstante, este tipo de control ha sido acogido por la Declaración de Lima de la INTOSAI, en cuyo art. 4 se establece que: “1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. 2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos. 3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad”.

Cuando se hace referencia a la Ley como parámetro de control utilizado por los subsistemas de control externo e interno, se está haciendo referencia no sólo a que el gasto público se ejecuta dentro de las previsiones presupuestarias y conforme a las leyes y resto de normas jurídicas relativas a la corrección de las operaciones (control de cumplimiento, o de legalidad y regularidad); también se hace referencia a que el gasto se refleja en las cuentas financieras de manera correcta y fiel (control de fiabilidad, o financiero); y finalmente, en el contexto del Estado social intervencionista, también se hace referencia a que el gasto se haga de manera económica, eficiente y eficaz con respecto a los objetivos que se hubiesen marcado y a los fines generales que jurídicamente han de guiarlo (control de gestión). El control de gestión implica pues que el control de la *legalidad* del gasto público no se limita a comprobar que la ejecución presupuestaria se desarrolló de conformidad con normas expresamente establecidas en el ordenamiento jurídico, sino que se adentra en el análisis de zonas menos definidas, caracterizadas por pronunciamientos de carácter finalista o programático que pueden llegar a ser más o menos generales. Ello significa pues una adecuación a la categoría de las leyes intervencionistas características del Estado social en su fase avanzada.

En el control de gestión el auditor trata de verificar que el gasto asegura el cumplimiento óptimo de los objetivos que jurídicamente se le impusieron. Lo que sucede es que estos objetivos a veces son bastante indeterminados (en ocasiones ni siquiera se enuncian, con lo que habría que acudir a principios jurídicos generales), dejando amplio margen de discrecionalidad para los gestores públicos; se trata por otra parte de una característica general del modo como se encuadra jurídicamente el intervencionismo público en el Estado social contemporáneo, donde la relación entre los horizontes finalistas legales y la actuación estratégica y operativa de los gestores y

directivos públicos suele presentar amplios espacios intermedios que se repercuten sobre el terreno de la gestión pública. Esta relativa discrecionalidad, o más bien autonomía estratégica, se acaba transmitiendo a la propia acción de control de gestión: si los objetivos son amplios, y los parámetros de control en el control de gestión son los propios objetivos amplios del programa, entonces el controlador podrá acabar operando en un escenario de relativa discrecionalidad. Se genera así una línea difusa de separación entre las tradicionales categorías de control jurídico y control político, al aparecer líneas estratégicas de acción en manos de los gestores públicos que sobrevuelan ambas categorías. Aunque se trata de una frontera que, sin embargo, no se debería traspasar, so pena de trastocar el diseño general de la arquitectura constitucional del control presupuestario.

El control de gestión supone por lo tanto ampliar tanto el objeto del control como los parámetros del mismo. En el control de fiabilidad y de cumplimiento, el objeto de control son respectivamente los estados contables y las transacciones financieras subyacentes, y los parámetros de control son los principios generales de contabilidad y la Ley. En el control de gestión el objeto de control pasaría a ser en último término el éxito o fracaso conseguido por los programas públicos en lo concerniente a los objetivos que a los mismos se fijaron (que habrán de ser alcanzados de manera económica, eficiente y eficaz). Esto implica tener en cuenta tanto la economía y eficiencia desplegadas en el uso de los recursos públicos, como los cambios que tales programas han generado sobre la propia realidad social. El parámetro de control vendrá aquí constituido por la consecución de las expectativas creadas por tales programas (en principio cifradas en los objetivos que se hubiesen fijado), de una manera económica y eficiente.

Ante esta situación se hace necesario delimitar con más claridad los contornos conceptuales que separan al control político del jurídico. La línea de separación puede encontrarse, en primer lugar, en la consideración del control de oportunidad (es decir, control de los propios objetivos estratégicos que perseguía la política) como un dominio reservado al control político. Así se comprueba cómo en el proceso de tramitación parlamentaria de la LOTCu se rechazó una enmienda destinada a incluir el principio de oportunidad entre los principios que deberían ser atendidos por la función fiscalizadora, quedando éstos reducidos a los de legalidad, eficiencia y economía (Cuñado Ausín 2008: 178). Y que una expansión excesiva en la interpretación de tales parámetros situaría a la actividad de control fuera del ámbito estricto del control externo, para entrar en una esfera más propia del complejo y problemático ámbito de la estricta evaluación de políticas, y en último término, en la esfera del control político. La eficacia (es decir, la capacidad de lograr aquello que se pretendía) y la economía y eficiencia (la capacidad de, utilizando el mínimo de recursos, ser lo más eficaz posible) han de

referenciarse a un conjunto de parámetros que vienen constituidos por los objetivos del programa, y en último término a categorías o conceptos jurídicos indeterminados como son los principios de la ciencia económica (que implican la satisfacción óptima de las necesidades con unos recursos escasos). En la medida en que estos parámetros no estén suficientemente clarificados se dejará abierta la vía a una cierta apreciación *política*.

La configuración jurídica del control de gestión parte de la necesidad de asegurar que el gasto público se hace conforme a los principios de la buena gestión financiera, contenidos a nivel europeo en el art. 287.2 TFUE (el TCEu “garantizará una buena gestión financiera”), y a nivel español en los arts. 31.2 (“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”) y 103.1 CE (“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia...”). Como señala Lozano Miralles (1997: 14), el art. 31.2 CE fue introducido como enmienda por el senador Fuentes Quintana, en la que se sometía no sólo la “programación y ejecución”, sino también el “control” “a los principios de eficiencia y economicidad”. En la Comisión Mixta Congreso-Senado se adoptó la fórmula definitiva, en la que se suprimió la referencia al “control”, no porque se considerase como ajeno a estos principios, sino por economía legislativa, a efectos de evitar una redundancia (pues si la programación y ejecución efectivamente responden a los principios de eficiencia y economía, va de suyo que el control los verifique). Por su parte, el cambio del término “economicidad” por “economía” obedecía a la consideración de este último como más amplio y correcto. La posición del art. 31.2 CE situaba a la Constitución española en la vanguardia del constitucionalismo comparado (Cazorla Prieto 1985: 656).

El hecho de que el principio de buena gestión financiera se referencie a unos principios sumamente generales ha llevado a ciertos autores a mostrar su escepticismo en lo relativo a su operatividad jurídica. Así, en el caso de España Yebra Martul-Ortega (2004: 236) señalaba el hecho de que el principio de buena gestión financiera contenido en los arts. 31.2 y 103.1 CE no haya constituido hasta la fecha la razón decisoria de ninguna Sentencia del TC. Sin embargo, hay que recordar que el TS sí que ha utilizado como *ratio decidendi* los principios de buena gestión financiera y de eficacia en la actuación de la Administración contenidos respectivamente en los arts. 31.2 y 103.1 CE. En efecto, en las STS 2786/2005 y 1440/2006 se consideró como “acertado ponderar, como legítima causa de modificación de un concierto educativo, [...], la disminución de alumnos del centro concertado y el propósito de procurar con la modificación del concierto un reparto igualitario de alumnos entre todos los centros sostenidos por fondos públicos”, aludiéndose a los arts. 31.2 y 103.1 CE “sobre el criterio de asignación equitativa y eficiencia que ha de observarse en materia de

recursos públicos y sobre el principio de eficacia que debe regir en la actuación de toda Administración pública”.

Por otro lado, aunque como *obiter dictum*, el TC también ha hecho referencia al art. 31.2 CE, en su vertiente de buena gestión financiera, en STCS como 204/1992 (FJ5) negando la necesidad de un doble dictamen del Consejo de Estado y de los Consejos Consultivos autonómicos), y sobre todo la 187/1988 (FJ 12), precisamente sobre el control del gasto, al indicarse que deben “evitarse duplicidades innecesarias o disfuncionalidades”. Este pronunciamiento de la STC 187/1988 ha sido posteriormente retomado como doctrina jurisprudencial por el TC en repetidas ocasiones, en pronunciamientos sobre conflictos de competencias. Igualmente en STC 162/2009 se utilizó el principio de economía del art. 31.2 CE para justificar el carácter básico (de acuerdo con lo preceptuado en el art. 149.1.18 CE), de una disposición de la Ley de patrimonio de las Administraciones públicas, relativa a los contratos para la explotación de los bienes y derechos patrimoniales. En todo caso, es cierto que el TC ha sido estricto a la hora de admitir el principio de economía como fundamento jurídico (sobre todo cuando no se ha tratado de conflictos de competencias), como se argumenta en STC 237/2012 (FJ 10)¹⁰².

También hay que considerar que los principios de economía, eficiencia y eficacia han sido acogidos a nivel legislativo. Así, la LGP enuncia los principios de economía, eficiencia y eficacia entre los principios de programación (art. 26: “La programación presupuestaria se regirá por los principios de [...] eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos [...]”) y los principios de funcionamiento de la gestión económico-financiera (art. 69.1: “Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos”, y art. 69.4: “Los titulares de los entes y órganos administrativos que componen el sector público estatal serán responsables de la consecución de los objetivos fijados, promoviendo un uso eficiente de los recursos públicos y prestando un servicio de calidad a los ciudadanos”). Igualmente,

¹⁰² En la que se admitió que la «derogación de cualquier norma que contenga, siquiera sea implícitamente, una programación de gasto público a medio y largo plazo genera unos costes que pudieran considerarse ineficientes si se examinaran desde una perspectiva exclusivamente contable, pero que pudieran merecer una valoración distinta analizados desde otras ópticas», para añadir que, «teniendo muy presente que a este Tribunal Constitucional únicamente le corresponde llevar a cabo un control externo de la medida controvertida, hemos de convenir en que no se han aportado argumentos suficientes para concluir que el Real Decreto-ley 2/2004 desconozca los mentados principios constitucionales». En este mismo sentido, señalaba el Abogado del Estado en STC 19/2013, que la elección entre alternativas “técnicas” de una política con implicaciones económico-financieras no debería pasar a ser controlada en sede jurisdiccional en función de su mayor o menor adecuación a los fines constitucionales, puesto que lo mismo supondría vulnerar el espacio general de decisión de los poderes públicos.

y cerrando el ciclo presupuestario, la LGP menciona dichos principios como objetivos de control (art. 142.1.c: “Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera”).

1.2. Economía, eficiencia y eficacia

El control de gestión comprueba la economía, eficiencia y eficacia con que las entidades fiscalizadas utilizaron los fondos públicos en el desempeño de sus funciones. Economía, eficiencia y eficacia, entendidos como parámetros del control de gestión, constituyen elementos enunciados en las propias normas fundamentales que rigen los subsistemas de control externo¹⁰³. Así, se sitúa el art. 4 de la Declaración de Lima de la INTOSAI ya mencionado, el art. 9.1 LOTCu (“la función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía”) y el conjunto de leyes autonómicas de creación de OCEX.

Respecto a la determinación de qué sean economía, eficiencia y eficacia, Lozano Miralles (1997: 4-6) expone la dificultad de superar un estadio inicial de indefinición de dichos conceptos. Así, en el debate de tramitación de la LOTCu, el Grupo Parlamentario Socialista defendió la inclusión de la correspondiente definición de dichos conceptos, a lo que se opuso Unión de Centro Democrático (con mayoría parlamentaria entonces), alegando la necesidad de mantener un margen de indeterminación que permitiese al TCU adaptarse a las circunstancias cambiantes del futuro. Lo cierto es que el carácter “técnico” de estos tres conceptos, y la existencia de una sólida comunidad epistémica de auditores públicos, permitían llenar el vacío dejado por dicha indeterminación legislativa. La posición del partido que en aquella época tenía la mayoría parlamentaria parece, en retrospectiva, la posición correcta. En efecto, dejar abierto el contenido de estas categorías de control ha permitido adaptarse al significado que se ha dado a las mismas desde la UE.

Las leyes autonómicas reguladoras de los OCEX tampoco han definido explícitamente el significado de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia (a excepción de la ley reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra, en su art. 9). Por lo tanto, a efectos de situar el significado de estos tres elementos conceptuales en el contexto del control presupuestario europeo, podemos acudir al Reglamento Financiero de la UE (Reglamento 966/2012), donde en su art. 30 se señala que: el principio de economía prescribe que los medios utilizados por las instituciones para llevar a cabo sus actividades se pondrán a disposición en el momento oportuno, en la cantidad y calidad apropiadas y

¹⁰³ Una discusión sobre el significado que se le ha atribuido a los términos de economía, eficiencia y eficacia se encuentra en Fabado i Alfonso (1991: 17-19), así como Lozano Miralles (1997: 14-17). A efectos de simplificación, evitamos esta discusión en nuestro trabajo y nos centramos directamente en el significado que a dichos conceptos se le ha dado por parte de los subsistemas de control europeos.

al mejor precio; el principio de eficiencia se refiere a la óptima relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos; y el principio de eficacia se refiere a la consecución de los objetivos específicos fijados y a la obtención de los resultados previstos.

A) En lo concerniente al *principio de economía*, la fiscalización se centra sobre los costes de los recursos invertidos para alcanzar un determinado nivel de realizaciones o resultados, planteando si es posible reducir tales costes. Algunos ejemplos de las posibles variables que determinarán una auditoría negativa en el ámbito del control de economía son (Tribunal de Cuentas de la UE 2012: 21):

- Derroche, es decir, utilización de recursos innecesarios para la consecución de las realizaciones o resultados deseados;
- Pagos excesivos, lo que implica la obtención de recursos que se utilizan pero que podrían haberse obtenido a un coste menor;
- Gastos superfluos, es decir, adquisición de recursos de calidad superior a la necesaria para lograr las realizaciones o resultados deseados.

B) En cuanto al *control de eficiencia*, consiste en valorar si existe una relación óptima entre los recursos empleados y las realizaciones o resultados producidos. El enfoque pasa pues de los iniciales *inputs* (costes) analizados en el control de economía, a los *throughputs* (procesos de transformación), y finalmente a los *outputs* (bienes y servicios generados). La cuestión que con la eficiencia se plantea es hasta qué nivel podría incrementarse la cantidad y calidad de las realizaciones o resultados sin emplear más recursos. La pregunta que se hace el control de eficiencia consiste pues en determinar si, con los recursos disponibles, podrían haberse ejecutado los proyectos de otra manera con mejores resultados. Entre los riesgos generales en este ámbito cabe destacar (Tribunal de Cuentas de la UE 2012: 22):

- Fugas, que provocan que los recursos utilizados no produzcan los resultados deseados;
- Coeficientes de recursos/producción insatisfactorios (por ejemplo, bajos coeficientes de eficiencia de la mano de obra);
- Lentitud en la ejecución de la intervención;

- Ausencia de identificación y control de factores externos que generan externalidades negativas, es decir, costes impuestos a individuos o entidades ajenos a la intervención o a la organización.

C) Finalmente, el último estadio en el control de gestión sería el *control de eficacia*. En estas auditorías se plantea si se han alcanzado los resultados o impactos esperados. Podemos decir que si el control de economía y eficiencia se enfoca en el *output y throughput* (objetivo intermedio), en cambio el control de eficacia se enfoca en el *outcome* (objetivo final del programa en términos de resultados). Supone por lo tanto un salto cualitativo, que hace que determinadas normativas de auditoría le otorguen una sustantividad propia y separada del control de economía y eficiencia (así, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público en España, o la metodología de la EFS de Estados Unidos – Navas Vázquez 2009: 81-82). Entre los riesgos generales propios de este ámbito cabe destacar los siguientes (Tribunal de Cuentas de la UE 2012: 24):

- Deficiencias en la concepción de las políticas, como, por ejemplo, inadecuada evaluación de las necesidades, falta de claridad o de coherencia de los objetivos, inadecuación de los medios de intervención o imposibilidad práctica de aplicación;
- Deficiencias en la gestión, como, por ejemplo, incumplimiento de objetivos o gestión en la que sencillamente no se priorice la consecución de objetivos.

Por lo tanto, una auditoría de la eficacia debe ocuparse de determinar en qué medida un gasto público ha logrado cumplir los diferentes tipos de objetivos que tiene que satisfacer el sector público. Estos objetivos podrán ser operativos (realizaciones previstas), inmediatos (resultados para los beneficiarios directos), y globales (impactos); todo lo cual implica adentrarse en el seno de las decisiones estratégicas propias de la gestión pública. El control global constituiría así la máxima expresión de autonomía o “discrecionalidad” con que puede operar el auditor en una fiscalización de gestión, en el sentido de que deja bastante abierto el abanico de parámetros que se pueden utilizar.

El control global puede incluso arrojar unos resultados que echen por tierra las bondades de un programa en lo relativo a la economía, eficiencia y eficacia del mismo, implicando así una afectación problemática en las pautas valorativas del intervencionismo público. Un caso como el mencionado por el TCEu sobre las ayudas a la desecación de forrajes (Tribunal de Cuentas de la UE 2012: 23) ayuda a entender este tipo de supuestos: el programa sobre las ayudas a la desecación de forrajes permite dos tipos de ayuda, una de baja cuantía para los forrajes desecados al sol de manera natural, y otra de elevada cuantía para los forrajes desecados a máquina, con el fin de compensar el coste

adicional del combustible; el resultado fue “magnífico” desde el punto de vista de los objetivos operativos puesto que el número de toneladas desecadas artificialmente aumentó de manera exponencial. Sin embargo, esa intervención tuvo un resultado nefasto desde el punto de vista de los objetivos más generales de respeto al medio ambiente que se imponen a la UE.

Con respecto al control del impacto, hay que señalar que ciertamente es difícil evaluar de forma rigurosa el impacto de un programa de gasto, sobre todo porque los objetivos se expresan (cuando se llegan a expresar) en términos tan generales que no pueden asociarse a indicadores mensurables, con la consiguiente dificultad para comprobar hasta qué punto se han cumplido. Por otro lado, resulta difícil discernir si el impacto observado obedece realmente a la intervención pública o más bien a *factores exógenos* que pueden tener un carácter sobrevenido.

En la realización de los controles de gestión, se utilizan indicadores de economía, eficiencia y eficacia, tales como los costes, el tiempo o las cantidades de bienes y servicios generados. Una vez elegidos estos indicadores, se establecen “tipos ideales”, que van a servir para contrastar la realidad de hecho resultante de la gestión pública. Es aquí donde se hace más patente la amplia autonomía y relativa discrecionalidad con la que opera el control de gestión: en el establecimiento de los umbrales a partir de los cuales se determina que la gestión ha sido ineficaz, ineficiente o antieconómica. A este respecto el establecimiento previo de objetivos rigurosos y adecuados a los programas, resulta condición necesaria para superar la indeterminación de los parámetros de control.

Respecto a la importancia del establecimiento de objetivos para el desarrollo del control de gestión hay que mencionar que en el caso español, la LGP establece la presupuestación por programas, en la cual la actividad que se financia ha de dar cumplimiento a los objetivos programados (arts. 31.2 y 35.4 LGP¹⁰⁴). En esta misma línea se inscriben los contratos de gestión introducidos por la Ley de Agencias estatales (Ley 28/2006), que exigen establecer los objetivos a perseguir y los resultados previstos. Igualmente, a efectos de la preparación del proyecto de presupuestos a elevar a las Cortes Generales, está prevista la participación activa de las comisiones parlamentarias que habrán de llevar a cabo el diseño de los programas financiados, identificando objetivos, organización y recursos, así como su seguimiento (Cuñado Ausín 2008: 186). Naturalmente subsiste la interrogante de determinar qué sucede cuando tales horizontes finalistas no han sido suficientemente bien formulados o concretados, obligando con frecuencia a los gestores públicos a tratar de definirlos a

¹⁰⁴ Así, la Cuenta General elaborada por la Intervención General del Estado ha de suministrar información sobre el grado de realización de los objetivos (art. 130.2 LGP).

través del debate participativo que conduce a la formulación de una determinada política pública, o directamente en base a las potestades de discrecionalidad administrativa.

Finalmente, hay que subrayar la importancia que tiene el control de impacto para ajustar la oferta y la demanda de políticas públicas. Cuando la provisión de bienes y servicios se produce en el mercado, la propia demanda expresa el impacto que está teniendo dicha provisión, a través de los mecanismos habituales del precio y cantidad demandada. Sin embargo, esto no es así en el ámbito público, caracterizado por “demandas cautivas” y por la ausencia de mecanismos de precio. En este escenario, el control de impacto resulta un elemento esencial.

1.3. Otros parámetros del control de gestión (equidad y medio ambiente)

Hasta ahora nos hemos referido a los conceptos de economía, eficiencia y eficacia como los parámetros tenidos en cuenta por el control de gestión. Hay que considerar sin embargo que determinados factores, que en principio se engloban dentro del control de eficacia, pueden adquirir una relevancia tal que lleguen a individualizarse. Determinados valores jurídicos, como el principio de equidad o la protección del medio ambiente, constituyen también objetivos que están implícitos en toda actuación de las Administraciones Públicas. Así, el art. 31.2 CE hace referencia directa al principio de equidad, al señalar que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”¹⁰⁵. Igualmente, el art. 45 CE establece el principio de protección del medio ambiente. En esta misma línea se pueden englobar otros múltiples valores materiales, consagrados en España a nivel constitucional en el Título I CE, y en la UE en el art. 3 TUE. Sin embargo, subrayamos los valores de equidad y de medio ambiente precisamente porque algunas EFS (aunque no la española, ni la europea) han establecido líneas de especialización en la fiscalización de la eficacia de los programas de gasto público en el respeto de dichos valores.

Por lo tanto, un cuarto factor que debería evaluarse en las fiscalizaciones de gestión puede ser el control de equidad, que si bien no se prevé a nivel de la UE, sin embargo a nivel nacional sí hay determinados Estados miembros que lo contemplan, como por ejemplo Reino Unido (Vallés Vives 2001: 257). Aunque el control de equidad no esté explicitado en España, hay que señalar que, en la medida en que la equidad constituye un objetivo general de la actuación del Estado, puede incluirse la ponderación de su impacto como una parte del control de gestión. De esta manera, la STC 86/1985 se pronuncia disponiendo que “la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la

¹⁰⁵ Cazorla Prieto (1985: 657) llega a situar la justicia material como el fin del gasto público, auténtico núcleo del art. 31.2 CE, “complementado” por los principios de eficiencia y economía.

procuración de la objetiva igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución”.

Finalmente, otro posible quinto factor sería el de impacto ambiental. La importancia del control de impacto ambiental en el desarrollo de la intervención de los poderes públicos ha devenido mayor con el paso del tiempo, con una considerable proyección en forma preventiva mediante las llamadas evaluaciones de impacto ambiental exigidas a los programas de actuación que operan sobre el territorio.

Desde 1995 existe un grupo de trabajo en INTOSAI dedicado a esta temática. Así, hay países como Canadá donde existe un departamento en la Oficina del Auditor General dedicado de manera especial a las auditorías ambientales (Vallés Vives 2001: 265). Al igual que pasa con el control de equidad, el control de impacto ambiental podrá englobarse dentro del control de impacto general realizado en el marco de una auditoría de eficacia, en la medida en que los objetivos del gasto público han de ir en esa misma línea, respetando los valores jurídicos de preservación del medio ambiente (como ya vimos más arriba en el caso expuesto por el TCEu de los forrajes desecados).

2. EL CONTROL DE GESTIÓN Y LA PIRÁMIDE DE CONTROL PRESUPUESTARIO

2.1. La gobernanza del control de gestión

Respecto a las relaciones entre los subsistemas de control interno y externo en el ámbito del control de gestión, hay que señalar que la coordinación entre ambos puede adquirir una especial significación. En efecto, podría considerarse que la división óptima del trabajo entre control externo y control interno debe ser la dedicación del control interno al control de fiabilidad y de cumplimiento, mientras que la dedicación del control externo debería ser hacia el control de gestión. Esto presupondría un control de legalidad óptimo por parte del control interno, revisado en su caso por el control externo a partir de mecanismos de control de sistemas (controles de segundo nivel, o “control del control”). Por lo tanto, los órganos de control externo liberarían recursos inicialmente dedicados al control de legalidad para destinarlos al control de gestión. En este planteamiento, un buen control interno de legalidad y regularidad contable podría ser usado como base para el posterior control de gestión realizado por la EFS. De manera inversa, un control de legalidad deficiente por parte de los órganos de control interno haría que el órgano de control externo tuviese que dedicar más recursos al control de legalidad.

El caso del control presupuestario europeo es en este sentido bastante claro: los sistemas de control interno en el ámbito del presupuesto europeo sometido a gestión compartida son deficientes. A pesar de que el TCEu ha abogado desde su Dictamen 2/2004 por un sistema de división del trabajo y coordinación entre sistemas de control interno y externo (siguiendo la línea marcada por la Declaración de Lima), lo cierto es que hasta que no haya un control interno óptimo que permita reducir los niveles de error por debajo de los umbrales de materialidad, el ideal de “auditoría única” y la división de tareas entre niveles de control será una quimera.

En lo concerniente a las relaciones entre control externo y control político, se abre un espacio controvertido ya que la delimitación entre ambos se hace conforme a unas líneas bastante difusas. En la medida en que los objetivos de un programa de gasto se hubiesen fijado de manera expresa en la correspondiente ley o reglamento, el órgano de control externo ha de enfocarse en la cuestión de si tales objetivos fueron alcanzados a un coste mínimo de recursos. El problema es que muchas veces esos objetivos no están claramente delimitados, o se enuncian de una manera muy general. Todo ello contribuye a que en el ámbito del control de gestión exista una difusa separación entre control externo y control político. Recordemos que la lógica constitucional de separación de poderes, que pretende salvaguardar un equilibrio razonable entre fuerzas políticas, concibe que el control político dependa de un órgano político, el Parlamento. Mientras que un órgano políticamente independiente (es decir, un órgano no político) como una EFS no debería ejercer un control político, a expensas de desnaturalizarse. En este sentido se pronunciaba Lucas Verdú (1982: 844), al señalar que “las cuentas son inmunes a la política; los números son apolíticos; quienes fiscalizan las cuentas han de ser técnicos y no políticos”.

Como ya hemos señalado, puede darse la situación de que una auditoría sobre legalidad y regularidad arroje resultados muy positivos, mientras que otra auditoría de gestión arroje unos resultados pésimos en relación con un mismo programa de gasto público. Podemos pensar en el reiterado ejemplo de la construcción de un Estadio Olímpico que se realiza respetando con máxima pulcritud todos los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, así como las partidas presupuestarias correspondientes, pero que en la práctica resulta inútil porque nunca llegan a celebrarse unos Juegos Olímpicos, y la explotación deportiva del recinto acaba siendo nula. O podemos pensar al revés, un programa de Ayuda Oficial al Desarrollo de emergencia que busca aliviar una hambruna en una región remota, y que debido a su carácter urgente se hace sin seguir ningún cauce legal o reglamentario. Puede alcanzarse en este caso una eficacia máxima, pero incurriendo en un altísimo nivel de transacciones ilegales e irregulares, al no seguirse las licitaciones correspondientes o no respetarse las partidas presupuestarias inicialmente previstas.

En este contexto, el control de gestión resulta un imperativo para asegurar la eficacia y eficiencia del Estado social intervencionista, aunque operando en unas fronteras difusas donde a veces se solapa con las estrictas tareas de evaluación de políticas (Ballart 1992; Barzelay 1997). Debe recordarse que a estos efectos, existen iniciativas de evaluación llevadas a cabo en el mismo seno de las Administraciones Públicas: en el caso de España, existen Direcciones Generales de evaluación de determinadas políticas sectoriales (como la DG POLDE en el ámbito de la Ayuda Oficial al Desarrollo), u Organismos Autónomos como la AEVAL (Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, creada por Real Decreto 1418/2006), que se pronuncian sobre la eficacia y eficiencia de las políticas públicas (políticas tanto de gasto como de regulación, intervención directa, certificación...). El problema de esta información sería que en rigor no constituye el resultado de una fiscalización independiente realizada por un órgano externo al sujeto evaluado. Además, su objetivo principal es detectar errores para subsanarlos y alcanzar mejor los objetivos, mientras que el objetivo principal de los controladores externos debe ser generar confianza. Por otro lado, la evaluación tiende a adoptar un carácter más bien omnicompreensivo, englobando múltiples variables a efectos de determinar la bondad de una política pública. Así, la AEVAL define la evaluación como “el proceso sistémico de observación, medida, análisis e interpretación encaminado al conocimiento de una intervención pública, sea ésta una norma, programa, plan o política, para alcanzar un juicio valorativo basado en evidencias, respecto a su diseño, puesta en práctica, efectos, resultados e impactos”¹⁰⁶. En definitiva, la falta de independencia orgánica, el ámbito de los objetivos, que van más allá de la proporción de confianza, y el carácter omnicompreensivo son notas que contribuyen a separar el control de gestión de la evaluación.

En la medida en que la complejidad de las actuaciones del Estado puede hacer difícil que el Parlamento por sí solo pueda llevar a cabo un control óptimo de la gestión de los programas de gasto, la participación de un órgano auxiliar para el control de las políticas públicas se hace necesaria. Sin embargo, el control de gestión realizado por las EFS puede generar dudas constitucionales en la medida en que se acabe difuminando la separación entre las esferas del control jurídico y el control político. Recordemos que el control jurídico es el realizado por los sistemas de control interno, externo y jurisdiccional. En la medida en que el control de gestión utilice de manera excesiva los conceptos jurídicos relativamente indeterminados de economía, eficiencia y, sobre todo, eficacia (que como hemos visto, puede expandirse a todos los objetivos no sólo del programa, sino también a

¹⁰⁶ <http://www.juntadeandalucia.es/economiainnovacionyciencia/fondoseuropeosenandalucia/evaluacion.php>

los principios generales inspiradores de la actuación del Estado social, como equidad y medio ambiente), se podrá estar adentrando en un proceloso ámbito político. El problema se plantea especialmente con el concepto de eficacia: la eficacia se refiere a los objetivos del programa de gasto, y tales objetivos, si bien pueden ser concretos y determinados, también pueden en último término remitirse a horizontes más o menos indeterminados relacionados con el impacto del gasto público, como la consecución del progreso económico o el fomento de la equidad social.

A este respecto, habría que considerar que los conceptos jurídicos indeterminados implican una indeterminación del enunciado normativo, pero no una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten por lo general una única solución en cada caso¹⁰⁷ (De Enterría y Fernández 2003: 448-449). Es decir, que el gasto de varios miles de millones de euros en un Estadio Olímpico o es conforme a los criterios de economía, eficiencia y eficacia o no lo es: y en el resultado de la fiscalización no debería haber lugar a la indeterminación. Por otra parte habría que tener en cuenta que un concepto jurídico indeterminado constituye en sí mismo un concepto hueco que hay que llenar¹⁰⁸. En este sentido el significado de los parámetros de economía, eficiencia o eficacia no resulta fácil de delimitar conceptualmente. En el caso de un estadio construido con dinero público, para determinar si es un gasto eficaz (es decir, que alcanza sus objetivos), en principio se debería acudir a los objetivos expresamente establecidos cuando se programó el gasto. El problema se plantea cuando se analizan otros objetivos más genéricos que tienen que inspirar la actuación de los poderes públicos. Así, se puede considerar la contribución al progreso económico acudiendo a parámetros microeconómicos (ej., la Tasa Interna de Retorno generada) o macroeconómicos (ej., impacto en agregados económicos como el PIB per cápita o el desempleo regional, o la contribución a la equidad, considerando medidas como el índice de Gini). Estos parámetros de control utilizan magnitudes que no están determinadas a priori (indeterminación del enunciado normativo) pero que no son disponibles por el sujeto controlador (que no podría, por ejemplo, acudir a variables como “reputación de la ciudad” o “beneficio visual”, que no son económicas), y que una vez elegidas, deben dar un resultado unívoco (conformidad o no conformidad con el principio de buena gestión financiera).

¹⁰⁷ Así, la STS de 28 de abril de 1964 señalaba que el concepto jurídico indeterminado se configura por la Ley como “un supuesto de concepto, de tal forma que solamente se da una única solución justa en la aplicación del concepto a la circunstancia de hecho”.

¹⁰⁸ Así, la STC 180/96 de 12 de noviembre, al referirse a los conceptos jurídicos indeterminados señalaba que han de ser dotados de contenido concreto en cada caso, mediante la aplicación a sus circunstancias específicas de los factores objetivos y subjetivos que sean congruentes con su enunciado genérico.

Por lo tanto, la indeterminación de los enunciados normativos que vayan a servir como parámetros de control no implica disponibilidad de los mismos por parte del ente controlante. Si así fuese se estaría además generando una suerte de “indefensión” en el sujeto controlado, en la medida en que no habría podido adaptar su comportamiento al parámetro de control posteriormente utilizado.

Particular dificultad de concreción tienen los criterios de economía y eficiencia. Ambos hacen referencia al análisis de la relación entre los bienes y servicios públicos proporcionados y los recursos invertidos, con énfasis en la maximización de los bienes y servicios proporcionados en el caso de la eficiencia, y minimización de los recursos invertidos en el de la economía. Una actuación conforme al principio de eficiencia sería aquella que con unos recursos determinados obtiene un resultado máximo, y una actuación conforme al principio de economía la que, con unos recursos mínimos mantiene la calidad y cantidad de un servicio determinado.

El problema con el control de economía y eficiencia reside en determinar el umbral a partir del cual dicha relación entre recursos invertidos y bienes y servicios generados pasa de ser óptima a no serlo: aquí el grado de indeterminación es muy grande. Si en el caso del control de eficacia pueden tenerse en consideración como parámetros de control los objetivos legal y reglamentariamente explicitados del programa público, en el caso del control de eficiencia y economía, en principio esto no es así. Es más, puede incluso considerarse que criticar la economía de un programa público supone indirectamente criticar la Ley presupuestaria sobre la cual el gasto público fue autorizado.

Si se dice que un Estadio Olímpico fue construido de manera económicamente mejorable, se está diciendo que la autorización del gasto que se hizo en su momento para su construcción no fue correcta, porque se autorizó demasiado dinero para los objetivos que se perseguían. La economía, entendida como parámetro de fiscalización, supone al fin y al cabo poner en relación inputs y outputs, y el problema en este caso sería que los inputs fueron autorizados por el Parlamento. En definitiva, habría que plantearse que las referencias que desde la fiscalización se hagan al lado del input habrán de realizarse teniendo en cuenta que dichos inputs, en los términos en que fueron expresados en el presupuesto, están legitimados democráticamente. Por lo tanto, si se quisiese seguir la lógica del paradigma de gobierno, que concibe a los entes de control externo como desvestidos de poder político, habría que enfocarse más, no en lo concerniente a las partidas presupuestarias en términos agregados tal y como fueron aprobadas en sede parlamentaria (lo que en último término podría suponer una incursión en la arena política), sino en los específicos detalles con los que la Administración gastó esas partidas.

Por ejemplo, podríamos plantear el gasto de una partida presupuestaria que estaba prevista para la compra de materiales de construcción: si dicha partida se gastó comprando unos materiales de una calidad superior a la necesaria, lo que incrementó el gasto total, se está en un supuesto de actuación no económica. La calidad de los materiales que había que comprar era un elemento no previsto en el propio presupuesto, y fiscalizable a través de parámetros de economía, que no trascendían al nivel político. Por el contrario, si se fiscalizase y se pusiese en tela de juicio la conveniencia de dedicar esa partida presupuestaria a la compra de materiales de construcción, se estaría entrando en el terreno del control político. En este ámbito, lo máximo que debería hacer la EFS sería llamar la atención al Parlamento para que, si lo estimase, discutiese la cuestión.

Respecto al control de eficiencia, y manteniendo presente la separación entre control político y control jurídico, habría que señalar que la eficiencia del gasto público no hace referencia al lado del input (que en términos agregados siempre habrá de estar autorizado legalmente en los presupuestos, y su control corresponde al control de economía), sino al del throughput y output. El control de eficiencia se enfoca sobre el throughput y sobre el output: es decir, la eficiencia debería considerar si el proceso de construcción del Estadio Olímpico hizo el mejor uso de los recursos disponibles y alcanzó los mejores resultados posibles. Por lo tanto el control de gestión, cuando analiza la eficiencia, podrá seguir, en comparación con el control de economía, una línea de desarrollo más acorde con los principios de control jurídico que han de regirlo.

Debido al límite difuso que separa las auditorías de gestión del control político, puede contemplarse la conveniencia de que tales auditorías sean requeridas por el Parlamento, es decir, que la EFS no tenga iniciativa propia para decidir conforme a criterios de oportunidad qué programas u órganos fiscaliza. Sin embargo, a este respecto también puede considerarse que el hecho de que las EFS realicen auditorías de gestión con plena libertad de elección de parámetros de control (es decir, usando criterios políticos) es compatible con la asignación de poderes prevista en la Constitución, en la medida en que los Dictámenes de tales órganos no son vinculantes, sino que se limitan a informar sobre los posibles posicionamientos que el Parlamento pueda tomar (en este sentido, Sinclair 1979: 125). El problema es que los informes que elaboran los órganos de control externo tienen relevancia externa, son públicos y se publican en el Boletín Oficial del Estado. Es decir, que tienen un peso político *per se*, que impacta en la ciudadanía. Por otro lado, también puede considerarse que, en la medida en que las EFS dependen orgánicamente del Parlamento, y que en su habilitación legislativa orgánica el Parlamento las haya facultado para efectuar un control basado en parámetros subjetivos, la incursión de las EFS en el terreno del control político queda legitimada (Vallés Vives 2001: 261-262).

La realización por la EFS de controles finalistas basados en parámetros ambiguos o no suficientemente objetivados, aunque consentida por el Parlamento, puede alterar su posición como entes de control jurídico legitimados en base al paradigma del gobierno (donde el poder se ejerce por el Estado a partir de órganos de dirección política). En cierto modo esta alteración supone una variación de la arquitectura constitucional, que se produce en primer lugar, porque en la medida en que se trate de un órgano al que la Constitución otorga una pátina de independencia técnica, estará emitiendo juicios políticos *como si* fuesen juicios técnico-jurídicos. Esto puede suponer por tanto inducir al error a los destinatarios de los informes de auditoría (parlamentarios y ciudadanos), puesto que los juicios políticos podrán mostrarse como juicios jurídicos.

En segundo lugar, la alteración de la arquitectura constitucional puede producirse porque, por su propia naturaleza, los órganos de fiscalización tienen su autoridad delegada de la cámara legislativa. En la medida en que el control de gestión utilice parámetros no juridificados, la EFS se estará excediendo de los poderes del organismo que delega en la misma. En efecto, la EFS no debería criticar las líneas de actuación aprobadas en el Parlamento, ni explícitamente, ni implícitamente marcando líneas hacia una gestión más eficaz en base a parámetros que no se preveían en la propia ley. La EFS habrá de limitarse en principio a valorar si la ejecución del gasto y la implementación de las políticas públicas se correspondió con los designios del Parlamento, reflejados en la ley de presupuestos y en el conjunto del marco legislativo relevante para las transacciones financieras.

Por otro lado la actividad desarrollada por muchas EFS no se limita a indicar la existencia de errores financieros o en su caso errores de gestión, sino que además se establecen pautas para corregir la situación (conforme a los principios ya mencionados de la ISSAI 400). Así, señala la STC 187/88 que en la fiscalización realizada por el TCu, éste actúa “proponiendo las medidas de mejora de gestión correspondientes”, y el art. 14 de la LOTCu establece que como resultado de sus fiscalizaciones “El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para mejora de la gestión económico-financiera del sector público”, y el art. 28.6 LFTCu señala que “El Tribunal de Cuentas elevará [...] cuantas Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiese conocido”. Y la sucesión natural es que la EFS revise en posteriores informes la aplicación efectiva de las medidas que aconsejó. Cabe plantearse aquí la posibilidad de que esta situación potencie de facto el poder “político” que pueda tener la EFS en lo concerniente a la determinación e interpretación de los

parámetros de control, lo que entrañaría de nuevo un profundo matiz transformador en la arquitectura constitucional, que no configura a las EFS como órganos dotados de poder político.

Por otra parte si la EFS peca en exceso de utilizar parámetros de control indeterminados y se adentra en el terreno del control político, puede acabar perdiendo *auctoritas*, y por lo tanto influencia sobre el Parlamento. Esto podrá producirse porque, en sede parlamentaria, el Gobierno siempre tendrá la oportunidad de elaborar contraargumentos políticos para contrarrestar la crítica que en su caso el auditor esté haciendo en base a criterios políticos, directamente o a través de la correspondiente mayoría parlamentaria. Sucede aquí que cuando se entra en el juego del ajedrez político, las negras también mueven.

La línea difusa de separación entre control jurídico y control político podría llevar a pensar en la conveniencia de desechar el control de gestión realizado por entes de control externo. Sin embargo, parece de sentido común que, en el panorama complejo en el que tiene que operar el Estado social, algún órgano haya de atender a la tarea de realizar controles de gestión. Para que éste sea realmente un control de la gestión que se hace de una política, y no un control de la política en sí, se deben enunciar los propósitos de las políticas en las respectivas leyes y presupuestos. La necesidad de realizar presupuestos por objetivos y programas se hace por lo tanto más imperiosa¹⁰⁹; del mismo modo que el incremento de la calidad normativa de las leyes en relación con el desarrollo de tareas intervencionistas (Pegoraro y Porras Nadales 2003).

2.2. Las EFS como actores de gobernanza

Como ya hemos descrito, el paradigma de gobierno se caracteriza porque el poder político se ejerce por el Estado a partir de órganos de dirección política, mientras que el paradigma de gobernanza se singulariza porque el poder político se ejerce en un entorno de redes caracterizadas por la interdependencia y la participación de múltiples actores. Esta multiplicidad de actores traduce diversas formas de legitimación del poder, en la medida en que cada actor tendrá una forma distinta de fundamentar la aceptabilidad de su poder en la sociedad.

En el paradigma de gobierno el Estado monopoliza el poder político y en su esquema de ejercicio del poder la acción política viene legitimada precisamente por el Derecho: toda forma de ejercicio del poder político se reconduce a la postre al Derecho, que es expresión de la soberanía sobre la que se sustenta en última instancia la legitimidad política. Esta situación se modifica con el paradigma de la

¹⁰⁹ Como se señalaba en la Declaración de Pamplona de 2007 de las Instituciones Autonómicas de Control Externo, pág. 14: “Para poder afrontar este objetivo [análisis de la eficacia] es necesario que las políticas presupuestarias de las administraciones incluyan objetivos más concretos e indicadores, sin los cuales es difícil el posterior análisis de eficacia”

gobernanza donde el Derecho, como elemento que conecta a las políticas con el sustrato legitimador del poder democrático (representado en el Parlamento), si bien no desaparece, sí deja de ser ya el único factor de legitimación. El Derecho abandona su papel de único factor de legitimación y comienza a convivir con elementos de legitimación de otros actores; así, en el marco de iniciativas tipo “Alianzas público-privadas”, donde el Estado pasa a proveer un servicio público en cooperación con empresas privadas, el Derecho como factor de legitimación del Estado convive con el ánimo de lucro como factor de legitimación de las empresas. Asimismo, en el marco del ejercicio del poder por agencias tecnocráticas, el Derecho entendido como factor de legitimación del Estado pasa a convivir con el conocimiento técnico entendido como factor de legitimación de la correspondiente agencia tecnocrática.

Este último supuesto de gobernanza se expresa en el conocido caso de ejercicio del poder por los Bancos Centrales: los Bancos Centrales actúan conforme a criterios de legitimación jurídica en cuanto fundamento de legitimación originario, pero conforme a criterios de legitimación técnica como fundamento de su legitimidad de ejercicio. Tienen libertad para escoger los medios con los que pretenden llegar a un fin predeterminado: la estabilidad monetaria (en el caso de la UE, concretada en el crecimiento del índice de precios por debajo de un determinado nivel). La actuación del Banco Central no viene legitimada pues por un proceso vertical donde las preferencias del ente soberano (el pueblo) se traducen por un órgano de impulso político (Parlamento y Gobierno), que a través de un proceso de juridificación determina la política pública. La actuación del Banco Central escapa del circuito político, para radicar su legitimidad en un nuevo cimiento de carácter *técnico*.

La tecnocracia podría ser por lo tanto una forma primaria a través de la cual se expresa la gobernanza. Y tecnocracia sería lo que en última instancia viene a hacer un EFS, en la medida en que fundamente su actuación no tanto en el Derecho positivo como directamente en criterios técnicos. Éste es precisamente el supuesto que hemos estado contemplando a lo largo de este capítulo: el control de gestión debe realizarse en principio dentro de un margen de actuación cerrado, limitado por parámetros de control juridificados y referidos a los objetivos que el legislador y el Gobierno establecieron explícitamente en las leyes o reglamentos correspondientes. Por ello decíamos que en el control de impacto general, el Tribunal de Cuentas, con el objetivo de no adentrarse en el terreno del control político, no debería ir más allá del juicio sobre el cumplimiento o incumplimiento de los objetivos que se fijaron a las partidas de gasto correspondientes. Por ello también en el control de economía el Tribunal de Cuentas debería abstenerse de pronunciarse sobre la adecuación de las partidas presupuestarias a los fines para los que estaban asignadas, puesto que

tales partidas presupuestarias venían legitimadas por el propio legislador, y pronunciarse sobre las mismas supondría adentrarse en un control político de oportunidad, que corresponde exclusivamente al Parlamento (Montero Gibert y García Morillo 1984: 131).

Sin embargo, si consideramos que los entes de control externo son actores de gobernanza que se legitiman no sólo por el Derecho, sino también por el conocimiento técnico (rindiendo cuentas en este caso ante la respectiva comunidad epistémica de auditores y contables), entonces podríamos contemplar la posibilidad de que una EFS pueda censurar al Parlamento por la asignación de recursos financieros sin cumplir con el criterio de economía, o incluso que pueda ponderar la eficacia de la gestión a través de un control del impacto general del gasto que vaya más allá de la toma en consideración de los objetivos juridificados en el correspondiente soporte legal o reglamentario (o incluso constitucional), y que pueda realizar un control de oportunidad del gasto público; todo ello con la posibilidad de emitir las correspondientes recomendaciones. En definitiva, la hipótesis que planteamos sería la toma en consideración de los entes de control externo como actores de gobernanza. Una hipótesis que fácilmente se podría extender a otros órganos de relevancia constitucional como Bancos Centrales o Defensores del Pueblo, así como a otros muchos organismos autónomos de regulación y estandarización, como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuyas pautas de actuación se fundamentan sobre criterios de *racionalidad técnica*.

Por lo tanto, la posibilidad de que, simple y llanamente, se confíe en la EFS como órgano tecnocrático y se le permita desarrollar auditorías y recomendaciones en base a los parámetros y criterios que desde la misma se decidan, es decir, otorgándole libertad tanto en la iniciativa de control como en la elección de los parámetros de control y recomendaciones, no debe ser excluida. Al fin y al cabo, la existencia de órganos tecnocráticos constituye una realidad de hecho en la mayoría de los Estados, como se comprueba en los Bancos Centrales, que desarrollan la política monetaria conforme a criterios de oportunidad no juridificados.

Es cierto que ello puede implicar la introducción de un elemento extraño en la construcción constitucional, al hacer residir la legitimidad del ejercicio del poder político no en la conformidad con la voluntad del legislador, sino en la conformidad con criterios de racionalidad técnica. Pero la complejidad de los escenarios sociopolíticos en los que tienen que desenvolverse las sociedades contemporáneas subraya la necesidad de operar a partir de criterios más amplios que los de simple legalidad, y apoyándose en un elenco de actores que van más allá de los actores democráticamente legitimados. En definitiva, esto sería la gobernanza.

CAPITULO VI EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA

Ante los desafíos que presenta, los sistemas de control asimilan la gobernanza multinivel, y adaptan sus estructuras, abriéndose a la participación de actores de naturaleza heterogénea. Así, el ejercicio del poder presupuestario en sistemas políticos descentralizados genera la necesidad de establecer marcos de control descentralizados, donde los actores de control se sitúen próximos a los centros gestores, a efectos de conocer de primera mano las ilegalidades, irregularidades y deficiencias de la gestión presupuestaria. Estos actores de control habrán de generar pautas de coordinación, y fomentar y consolidar dinámicas de cooperación para que la red de gobernanza multinivel funcione correctamente. El sistema de control del gasto público en España ofrece un ejemplo de coordinación y cooperación entre actores de gobernanza encargados de controlar el gasto público. El estudio de este sistema, además de ofrecer una base para comprender las dinámicas de gobernanza multinivel, supone un elemento clave en la descripción y análisis del sistema de control del gasto público europeo en España.

1. LOS PROBLEMAS DE ORGANIZACIÓN Y COORDINACION

Las relaciones jurídicas entre los distintos subsistemas de control en el caso de entes políticos compuestos presentan los problemas tradicionales de la articulación del poder político en escenarios descentralizados, unido a la complicación adicional del carácter fungible del dinero. Ante esta problemática, la primera consideración que debería hacerse es que el gasto público emana de un presupuesto que, en último término, es un acto de autorización del poder soberano para el empleo de recursos financieros en determinados ámbitos. En ese contexto el control del gasto público se configura como un eslabón esencial dentro del proceso de legitimación de los entes que ejercen el poder político ante el sujeto titular del poder soberano. Por lo tanto, en la actividad de control del gasto público se tendrá como destinatario de la rendición de cuentas al sujeto que detente el poder soberano. Sería pues el (o en su caso, los) sujeto soberano el elemento que en último término ha de servir como referencia para reconducir la posible complejidad y multiplicidad territorial del sistema de gasto público hacia el orden y la unidad de un sistema coherente.

El poder soberano en la mayoría de los Estados desarrollados reside en el Pueblo (que en España está representado en las Cortes Generales, *ex art. 66 CE*). Pero existen entes descentralizados que también cuentan con presupuestos. En estos casos, la rendición de cuentas se podrá hacer ante el poder

soberano del Estado central, o ante el poder (en principio no soberano, sino “delegado”¹¹⁰) del propio ente descentralizado. En los entes descentralizados articulados en base a una forma de gobierno parlamentaria, la rendición de cuentas se hará principalmente ante las Asambleas legislativas, que representarán a los ciudadanos que habitan en el territorio respectivo. En el caso de España, los entes descentralizados rinden cuentas tanto al poder soberano del Estado central (en un proceso que se sustancia ante las Cortes Generales, con la participación del TCu, que ocupa una posición de supremacía sobre todo el sector público español), como, sobre todo, a sus propios ciudadanos, a través de los mecanismos típicos del parlamentarismo que caracterizan a su forma de gobierno: rendición de cuentas a las Asambleas parlamentarias con la colaboración de los OCEX respectivos.

Ante el problema de la coherencia de un sistema de control del gasto público territorialmente complejo hay que considerar que pueden concebirse distintos modelos de articulación de competencias entre entes autónomos que tienen que solucionar problemas de formulación, implementación o control de políticas concurrentes. La *primera opción* sería la de la *separación*, creando competencias exclusivas. Si las competencias presupuestarias de ingreso y gasto público de los distintos entes territoriales pudiesen ser mutuamente exclusivas, en el sentido de que no existiese solapamiento alguno entre las mismas, y la delimitación pudiese ser perfecta, en principio no debería haber problema en la asignación de competencias exclusivas entre instancias de control presupuestario. Podría considerarse que la Entidad de Fiscalización Superior (EFS) debería limitar su actividad fiscalizadora al nivel de las competencias de gasto del Estado central, mientras que los OCEX se encargarían de fiscalizar el gasto realizado en el marco de las competencias subnacionales. En un Estado federal que siguiese un modelo de federalismo dual éste sería el modelo de fiscalización. El problema es que en los Estados compuestos contemporáneos las competencias, especialmente las de carácter financiero, tienden a no ser exclusivas, sino concurrentes.

La *segunda opción* que se contempla es por tanto la de la *conurrencia*, que puede articularse: (a) En primer lugar en base a mecanismos de *cooperación*, en el sentido de crear un marco de interacción horizontal donde los actores participen como autónomos e independientes, sin preeminencia alguna de ninguno de ellos sobre los demás. (b) En segundo lugar, la conurrencia puede articularse en base a mecanismos de *coordinación*, en el sentido de dotar de primacía a un actor para que introduzca pautas que eviten la superposición de funciones y que maximicen la eficiencia del conjunto del sistema, pero manteniendo la autonomía de los actores. (c) Una *tercera opción* supondría la desaparición potencial del sistema de división de competencias entre entes autónomos e

¹¹⁰ Hay que considerar que en los Estados federales los entes descentralizados pueden ser titulares también del poder soberano.

independientes, y consistiría en la introducción del principio de *dirección*, por el que un ente superior dicta instrucciones y órdenes que son ejecutadas por uno inferior, pudiendo además el superior avocar para sí en todo momento el asunto de que está conociendo el inferior.

Estas tres estructuras en torno a las cuales pueden articularse los sistemas concurrentes de control siguen una categorización reflejada en la jurisprudencia constitucional española (principalmente, en SSTC 214/1989, 331/1993 y 161/1996). Se trata de tres categorías que traducen, de más a menos, un sentido de imposición de la voluntad de un actor líder sobre el resto de órganos.

Ventajas y desventajas de descentralizar las competencias de control externo.

En este contexto, la descentralización de competencias de control externo, avanzando en el sentido de la cooperación y la coordinación de competencias, en el sentido de otorgar mayores cuotas de poder y de autonomía a los OCEX, presentará una serie de ventajas en lo relativo a la eficacia y eficiencia del sistema de control:

1. En primer lugar, podrá beneficiarse mejor del principio de proximidad. Esto implica una mayor transparencia y rendición de cuentas, así como una mayor capacidad de respuesta y representatividad. La mayor cercanía del órgano de control externo a los ciudadanos y a los parlamentarios autonómicos permitirá en principio un mejor ajuste del subsistema de control externo al impulso político. Los ciudadanos y los parlamentarios podrán fiscalizar de manera más incisiva al propio ente de control, asegurándose de que funciona correctamente, respondiendo a los requerimientos y a las expectativas que sobre el mismo se proyecten. Además, suponiendo que exista una relación inversa entre extensión territorial y configuración de la población como una “comunidad”, el hecho de operar a una escala menor y de tener una conexión orgánica con la Asamblea parlamentaria autonómica podrá proporcionar una mayor representatividad al propio OCEX.
2. Igualmente, la descentralización del control externo puede suponer una mayor eficiencia administrativa y agilidad institucional, que se consiguen evitando las deseconomías de escala que puedan darse en un ente centralizado de control con unas dimensiones excesivamente grandes que configuren una EFS mastodóntica y anquilosada.
3. La descentralización permite un mejor ajuste a la dimensión de los problemas que se tienen que enfrentar cuando éstos se presentan al nivel descentralizado. Es decir, que la descentralización de las competencias de control puede permitir una mejor adaptación entre escala del “problema” (los posibles casos de gestión financiera deficiente) y de la “solución” (el control del gasto que ponga en evidencia los casos de mala gestión), mediante sistemas de

control que operen a la misma escala a la que se esté gastando el presupuesto. La mera cercanía física de los OCEX a las Administraciones Autonómicas se sitúa en este sentido. Igualmente, la especialización de los auditores públicos, que contarán con un conocimiento más específico de la correspondiente normativa autonómica, permitirá un control más eficaz.

4. Finalmente, hay que considerar la generación de dinámicas competitivas, de innovación y de aprendizaje. La competitividad entre los OCEX se produce al posibilitar la realización de actividades de *benchmarking*, que en su caso podrán venir potenciadas por la ejecución de auditorías de pares (por las cuales un OCEX de una Comunidad Autónoma realiza, a petición de otro OCEX, una fiscalización del mismo). La competitividad a su vez generará un impulso hacia la innovación y el aprendizaje. El aprendizaje podrá ser tanto de los aciertos (por ejemplo, adopción de técnicas de auditoría que se hayan demostrado eficaces en determinados OCEX) como de los errores (por ejemplo, aprender por qué casos de ilegalidades sistémicas han podido pasar desapercibidos para determinados OCEX durante años sin que se activasen las alarmas correspondientes).

Las ventajas, en el ámbito de la eficacia y eficiencia, de potenciar la autonomía de los OCEX habrán de ponderarse en todo caso frente a los inconvenientes que puedan generarse. Estos inconvenientes son:

1. Pérdida de representatividad cuando las narrativas políticas nacionales son más fuertes que las subnacionales. Es decir, si existe una mayor vinculación emocional entre la ciudadanía de un determinado territorio y el centro de poder que se sitúa a nivel nacional, resulta más representativo que el control externo opere a ese nivel nacional. En efecto, la conexión de los OCEX con las Asambleas parlamentarias redundará en una mayor representatividad sólo cuando las Asambleas parlamentarias son ellas mismas representativas.
2. Pérdida de capacidad de respuesta cuando las agendas políticas son más fuertes a nivel central que a nivel regional. La mayor capacidad de respuesta de los órganos descentralizados sólo puede conseguirse cuando existe heterogeneidad en las preferencias políticas de los ciudadanos de los distintos territorios. En este sentido, cuando existe homogeneidad en las preferencias y las agendas políticas que afectan al control presupuestario son más fuertes a nivel nacional, una entidad de control operando a dicho nivel presentará ventajas sobre las que operan a nivel subnacional. A título de ejemplo, puede señalarse que en el caso de España se identifica fácilmente un problema que se presenta en la agenda política del control presupuestario con predominio del nivel nacional: el control del déficit público. A este respecto resulta más eficiente que dicho problema sea enfrentado a escala nacional, puesto

- que afecta de forma homogénea, y es percibido de manera prácticamente uniforme en todo el territorio nacional.
3. Menor eficiencia administrativa, debido a la imposibilidad de aprovechar las economías de escala que proporcionaría una administración operando con mayores dimensiones. Es posible que la escala a la que operen los OCEX llegue a ser tan pequeña que sea económicamente ineficiente y en este sentido, asignar las competencias a un único órgano central puede generar ahorro en costes.
 4. Menor ajuste a la escala de los problemas que se tienen que enfrentar cuando éstos se presentan a escala nacional. Lo cual, en el ámbito de la auditoría tiene una particular importancia, ya que la comparabilidad de la información de auditoría (particularmente de las auditorías de fiabilidad, sobre la contabilidad pública) constituye un problema que tiene una proyección nacional o incluso supranacional.
 5. Generación de costes de transacción en caso de que se quisiera superar los problemas anteriores a través de mecanismos de cooperación (ej., la homogeneización técnica entre órganos de fiscalización a efectos de fomentar la comparabilidad de la información genera costes: preparar manuales de metodología, celebrar cursos de formación...). Lo cual además viene a complicarse teniendo en cuenta que estos mecanismos de cooperación tendrán un desarrollo siempre incierto, pues dependerán de la buena voluntad de los órganos de control correspondientes.

Las ventajas y desventajas que se han enunciado hacen referencia a planteamientos genéricos propios de la gestión pública, que no tienen en cuenta otros elementos de coherencia dentro de la arquitectura constitucional. La doctrina ha hecho referencia a la necesidad de disponer medidas adecuadas para evitar la duplicidad antieconómica de esfuerzos¹¹¹, lo cual conduce a una ponderación de los elementos arriba mencionados. En la misma línea se sitúan la mayoría de los preceptos relativos a la concurrencia competencial contenidos en las leyes autonómicas que rigen los OCEX¹¹², así como la propia jurisprudencia constitucional (STC 187/1988, Fundamento Jurídico – FJ – 12). Esto, si bien es absolutamente correcto, es incompleto.

¹¹¹ En este sentido, como señala Durán Alba (2008: 45), se ha considerado que “una correcta articulación del control externo [...] es una auténtica exigencia constitucional que se deriva del artículo 31.2 CE [que hace referencia a la eficiencia y economía del gasto público]”.

¹¹² A título de ejemplo, cabe mencionar el art. 5.5 de la Ley 3/2003, de la Sindicatura de Cuentas de Asturias, el art. 6 de la Ley 4/2004, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears, el art. 1.2 de la Ley 10/2001, de creación de la Cámara de Cuentas de Aragón, el art. 7.2 de la Ley 4/1989, de la Audiencia de Cuentas de Canarias, o el art. 6.1 de la Ley 2/2002, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

Resulta sorprendente que las líneas de razonamiento de la teoría y práctica jurídica españolas se hayan limitado a ponderar variables propias de la gestión pública, dejando de lado variables de tipo jurídico-público. En efecto, en este trabajo planteamos como hipótesis que la necesidad de establecer un mínimo de centralización no surge sólo de la exigencia de procurar un uso racional de los recursos puestos a disposición de los órganos de control, sino también de la exigencia de respetar otros valores constitucionales y de racionalidad jurídica del sistema. Los fundamentos lógicos de la articulación territorial de los sistemas de control presupuestario que otorgan supremacía a un ente central pueden por tanto extenderse a cinco elementos adicionales:

(1) Asegurar la unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico que realizan los órganos de control cada vez que tienen que contrastar la realidad de hecho con los parámetros de control de derecho, es una exigencia del principio de unidad inherente al concepto de ordenamiento jurídico. Se trata de un conflicto que no se produce por la mera superposición de actividades de control sino, por ejemplo, por el hecho de que un OCEX vea error financiero donde el TCu no lo ve, o a la inversa. Es decir, que ambos órganos interpreten de manera diferente los parámetros de control a la hora de determinar la corrección o incorrección de una transacción financiera o de un apunte contable. En estos casos de conflicto, la condición de supremacía de la EFS puede solucionar el problema, imponiendo su propia interpretación normativa, o coordinando las interpretaciones que se hagan a efectos de evitar contradicciones. Dejar en exclusiva a un órgano judicial (un Tribunal Supremo) la tarea de unificar la interpretación del ordenamiento en este ámbito puede resultar insuficiente debido al carácter técnico de las normas financieras y de la realidad de hecho en que son aplicadas.

(2) Asegurar la legitimación del poder presupuestario ante una circunscripción afectada en base a la unidad de mercado como realidad económica que soporta los impuestos. Esto supone tener en cuenta la necesidad de internalizar las externalidades de los impuestos, que se producen por la movilidad de las bases impositivas (en este sentido, Geys y Conrad 2010). En el caso de sistemas políticos compuestos como el español, los fondos públicos que usan todas las Administraciones y organismos públicos provienen de la imposición que recae sobre la actividad de los agentes económicos (trabajadores, empresarios y consumidores) que en último término constituyen el pueblo. En términos estrictamente económicos, España constituye una unidad económica integrada, con todos los mercados de bienes, servicios, trabajadores y capitales profundamente interconectados. Por ello, podría decirse que el sujeto pasivo de los impuestos es el pueblo español (compuesto por ciudadanos que son trabajadores, empresarios y consumidores) en su conjunto: la unidad de mercado y la movilidad de factores impiden discernir en último término desde una perspectiva macroeconómica el impacto del impuesto entre unas regiones y otras, ya que la imposición sobre el capital o el trabajo en

una Comunidad Autónoma acabará teniendo un impacto sobre el resto de Comunidades Autónomas (CC.AA).

La misma lógica de los mercados como “sujetos pasivos” de los impuestos, con un interés *de hecho* por controlar el uso de los mismos, es trasladable al escenario europeo. En efecto, la Unión Europea constituye un mercado único de bienes, servicios, capitales y trabajadores. Si bien es cierto que la integración de los mercados, tanto de derecho como de hecho, es menor que en el caso español, resulta innegable que la operatividad jurídica de las cuatro libertades de circulación de factores económicos constituye una realidad empírica.

(3) La relevancia de un control por parte del Estado central del gasto público de los entes descentralizados resulta crucial puesto que en último término, es éste el que se hace responsable de las situaciones de insolvencia o falta de liquidez en que se puedan encontrar eventualmente los entes autonómicos. Lo que se comprueba en la crisis económica actual, con el recurso al Fondo de Liquidez Autonómica financiado por el Estado español a efectos de asegurar el pago de los vencimientos de deuda de las CC.AA, o el recurso al Fondo Europeo de Estabilidad Financiera a efectos de ayudar a los Estados de la zona euro que se hallen con problemas de deuda soberana. En el caso del Fondo de Liquidez Autonómica, se trata de situar al pueblo español en una posición de sujeto potencialmente pasivo de las políticas financieras llevadas a cabo por cualquiera de las Administraciones públicas que operan en España. Y como sujeto pasivo que es, el pueblo español en su conjunto tiene *de hecho* un interés por controlar la ejecución de los fondos públicos.

(4) El interés *de hecho* por controlar la ejecución de los fondos públicos se configura también como un interés *de derecho*. El gasto público emana de un presupuesto que, en último término, es un acto de autorización del poder soberano para el empleo de recursos financieros en determinados ámbitos. En ese contexto el control del gasto público se configura como un eslabón esencial dentro del proceso de legitimación de los entes que ejercen el poder político ante el sujeto titular del poder soberano. Por lo tanto, en la actividad de control del gasto público se tendrá como destinatario de la rendición de cuentas al sujeto que detente el poder soberano. El poder soberano en la mayoría de los Estados desarrollados no federales reside en el pueblo.

Cuando los subsistemas de control son en último término emanaciones de un mismo poder soberano, todos ellos tienen que obedecer a una misma lógica legitimadora. El control del gasto público es una *política* que, aunque guiada por consensos técnicos, se inscribe en el ámbito de una política de gestión pública donde tendrán que tomarse decisiones que se fundamentan en juicios de valor. Cuestiones como la materialidad o la intensidad del control se determinan con criterios políticos, y

por lo tanto han de venir legitimadas por un poder soberano. En efecto, si desde las Cortes Generales se considera, por ejemplo, que hay que utilizar como umbral de materialidad una proporción determinada del volumen de transacciones, es legítimo exigir que esa priorización que se hace a nivel central se traslade al resto de órganos de control, porque traduce una voluntad del pueblo español. Se trata de asegurar que el control se subordine a un impulso legitimador que en último término vincule el control presupuestario, como política de gestión pública que es, con el poder soberano del que emana.

La supremacía en España del TCu es en este sentido una posición concordante con el sistema constitucional español, que conforme a los arts. 66 y 1.2 CE configura a las Cortes Generales como representantes del poder soberano (que reside en el pueblo español). En último término, todos los poderes del Estado, incluidos los órganos de las CC.AA, resultan emanaciones del pueblo español, detentador del poder soberano. En la medida en que las Cortes Generales representan al pueblo español, guarda todo su sentido la posibilidad de que el TCu, que ejerce sus funciones por delegación de las propias Cortes Generales (art. 136.1 CE), extienda su radio de control a todos los órganos del Estado, incluidos los autonómicos.

(5) Finalmente, hay que considerar la posibilidad de que la configuración del sistema impositivo presente una unidad inmanente derivada del hecho de que la mayoría de los impuestos sean nacionales, y sólo una minoría impuestos propios de los entes subnacionales. Éste es precisamente el caso de España, donde las CC.AA ocupan un lugar secundario, subordinado o residual en la determinación de la política tributaria¹¹³. Por lo tanto, llegamos de nuevo a la conclusión de que el pueblo español se configura como sujeto pasivo de los impuestos que financian los presupuestos de todas las Administraciones públicas en España, con la consecuencia lógica de que los subsistemas de control habrán de estar nacionalmente legitimados, y por tanto sometidos en último término a un control dotado de cierto grado de centralización¹¹⁴.

1.2. La arquitectura del control presupuestario en escenarios descentralizados

La asignación de las competencias de control presupuestario está estrechamente vinculada a la determinación de las competencias sobre ingresos y gastos públicos. A este respecto, la

¹¹³ En concreto, en 2013 los impuestos propios constituían un 1,8% del conjunto de ingresos de las CC.AA (Consejo General de Colegios Economistas de España 2013: 5).

¹¹⁴ Este mismo argumento del origen de los ingresos fiscales como fundamento para centralizar el control presupuestario se vio reflejado en las SSTC 4/1981 y 27/1987, en lo relativo a la asignación al TCu y a los OCEX de competencias de control sobre las Corporaciones Locales. Competencias que se consideraba que no vulneraban la autonomía local reconocida en el art. 140 CE en la medida en que estaban justificadas por el hecho de que gran parte de los ingresos locales proviene de una participación en impuestos estatales y autonómicos.

determinación de las competencias sobre ingresos y gastos públicos puede hacerse en base a un criterio de asignación competencial de concurrencia o de exclusividad. Si tales competencias presupuestarias pudiesen ser mutuamente exclusivas, en el sentido de que no existiese solapamiento alguno entre las mismas, y la delimitación pudiese ser perfecta, no debería haber problema en la asignación de competencias entre instancias de control presupuestario. Podría considerarse que la EFS debería limitar su actividad fiscalizadora al nivel de las competencias de gasto del Estado central, mientras que los OCEX se encargarían de fiscalizar el gasto realizado en el marco de las competencias subnacionales. En un Estado federal que siguiese un modelo de *federalismo dual* éste sería el modelo de fiscalización. El problema es que esto no es así, y lo normal es que las competencias no sean exclusivas, sino concurrentes (un problema que se materializa en el modelo de *federalismo cooperativo*¹¹⁵).

Las competencias políticas concurrentes en el ámbito de ingresos y gastos públicos complican la asignación de las funciones de control. En efecto, ante competencias de ingreso o de gasto concurrente podrían reivindicarse también competencias de control concurrentes, que generan la necesidad de establecer mecanismos de dirección, cooperación y coordinación. Debido a que las competencias son concurrentes, los circuitos de control del Estado central no pueden en principio imponer su voluntad sobre los del ente descentralizado (lo que generaría la pérdida de concurrencia y una vuelta a la exclusividad competencial, en torno al Estado central), y por lo tanto ha de confiar en mecanismos no jerárquicos de coordinación y cooperación (que son mecanismos propios del paradigma de la gobernanza), con la consiguiente incertidumbre que supone tener que depender de la buena fe y la actitud cooperativa del resto de actores de gobernanza.

La primera cuestión que surge es concretar el criterio de competencia. La legitimidad competencial para fiscalizar puede estar vinculada a: (a) los ingresos, es decir, la procedencia de los fondos públicos objeto de fiscalización o (b) los gastos, es decir, la gestión de tales fondos. La tendencia mayoritaria consiste en adoptar la primera de las opciones¹¹⁶. Sin embargo, en el caso del TCu se

¹¹⁵ Precisamente uno de los vectores de avance históricos hacia el federalismo cooperativo (primero en Estados Unidos, luego en otros países descentralizados), ha venido con la extensión de los programas de subvenciones condicionadas por parte de la administración federal.

¹¹⁶ En este sentido, Vallés Vives (2001: 408).

considera que hay que fiscalizar en función de la gestión de los fondos (De la Fuente y de la Calle 2008: 226)¹¹⁷.

La tendencia a fiscalizar en función de la gestión de los fondos deriva en el caso español en la competencia por parte del TCu de fiscalización de la gestión que se hace por los entes públicos españoles de los fondos europeos. La práctica de la Cámara de Cuentas de Andalucía va también en el mismo sentido que la del TCu, de fiscalizar todos los fondos gestionados por la Junta de Andalucía a pesar de que no provienen del presupuesto autonómico. En efecto, el control externo del gasto público europeo se realiza por el TCu en la misma forma y conjuntamente con los demás fondos públicos españoles. Por ello en el TCu no existe un Departamento diferenciado encargado de llevar a cabo fiscalizaciones de los fondos europeos, sino que serán los distintos Departamentos de Fiscalización, sectoriales o territoriales, en los que se organiza internamente el TCu los que desarrollarán tal actuación (De la Fuente y de la Calle 2008: 227). De manera análoga, el TCu no emite un informe de fiscalización específico sobre los fondos europeos gestionados en España. Sí que es cierto que tanto desde el TCu como desde determinados OCEX (como la Cámara de Cuentas de Andalucía) se han llevado a cabo fiscalizaciones especiales sobre la gestión de los fondos europeos¹¹⁸.

Una importante dificultad reside en la fiscalización de las partidas presupuestarias que se configuran como subvenciones condicionadas. En tal caso la gestión y el gasto corresponden a los entes descentralizados, mientras que los fondos proceden de la Administración central, que formula el programa. Ante esta situación se pueden dar dos soluciones en función de si se usa como criterio de asignación de la competencia de control el origen de la financiación o la gestión de los fondos, respectivamente: 1. La EFS retiene la función de fiscalización sobre la gestión de tales partidas presupuestarias (porque salen del presupuesto nacional); 2. El OCEX realiza de manera independiente la fiscalización de tales partidas presupuestarias, porque el ente autónomo tiene la gestión de la misma.

¹¹⁷ “... los fondos comunitarios transferidos a España gozan de la naturaleza de fondos públicos nacionales a todos los efectos y están, por lo tanto, sometidos a la fiscalización del TCu”. Más adelante la autora especifica que se está refiriendo a fondos transferidos al sector público español, no los transferidos directamente a entes privados como beneficiarios finales.

¹¹⁸ Aunque éstas han sido más bien parcas: en el caso del TCu, el “Informe de fiscalización sobre los procedimientos aplicados por la Administración General del Estado en la gestión de los flujos financieros públicos entre España y la Unión Europea”, de 2008, y en el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía el “Análisis de la Gestión de Fondos Europeos: Fiscalización de determinados proyectos financiados con FEDER”, de 2000.

El problema se complica cuando la subvención condicionada se somete a un sistema tanto de cogestión como de cofinanciación. Éste es precisamente el supuesto que se da en los fondos estructurales europeos. En tal caso la concurrencia será obligatoria, independientemente de si se usa el criterio del origen o de la gestión de los fondos, a no ser que algún ente de fiscalización ceda su competencia al otro.

En el caso de España, existe una tendencia a la concurrencia tanto del lado del ingreso como del lado del gasto. En este contexto, la existencia de un poder tributario soberano fundamenta un diseño de la EFS como órgano supremo, concurrente en todos los ámbitos presupuestarios en los que operen los OCEX. Y por otro lado, el hecho de que el poder de gasto también sea concurrente en múltiples ámbitos (programas de gasto que recaen sobre competencias concurrentes, o sobre competencias exclusivas pero delegadas o transferidas), provoca igualmente una situación de concurrencia. Finalmente, la existencia de programas de subvenciones condicionadas acaba por fijar la tendencia hacia la concurrencia en el control del gasto público.

En España existe por lo tanto una concurrencia entre EFS y OCEX. Esta concurrencia se sustenta constitucionalmente sobre una doble base: por un lado, los arts. 136 y 153 CE establecen que todo el sector público autonómico entrará dentro del ámbito de control del TCu, lo que de entrada es una condición suficiente para determinar la concurrencia. Pero además, hay que tener en cuenta que, incluso si no existiese la atribución del art. 153 CE, la mayor parte de los recursos financieros de las Comunidades Autónomas proviene de tributos estatales cedidos, y muchas de sus propias competencias de gasto se imbrican en competencias del Estado central. Lo cual puede generar concurrencias en las competencias de control, justificadas tanto del lado del ingreso (la mayor parte de los ingresos de las Comunidades Autónomas tienen un origen en impuestos estatales), como del lado del gasto (realizado sobre materias competenciales que, en muchos casos, son concurrentes con las del Estado central, que por tanto podrá intervenir en la gestión de los fondos).

El conflicto competencial derivado en España de la concurrencia que se produce entre TCu y OCEX podría solucionarse mediante la adopción del principio de dirección, por el cual el TCu realizaría la fiscalización directamente (o bien la cedería a los OCEX pero reteniendo la capacidad de supervisión *ex post* de las fiscalizaciones elaboradas, y la posibilidad de avocar para sí las competencias de control en todo momento). Otra solución sería el principio de competencia territorial, en función de la procedencia de los fondos públicos o en función de quién efectúe la gestión de dichos fondos. En el supuesto de competencia territorial, si se adoptase el criterio del origen de los fondos públicos los

conflictos de competencias se solucionarían en virtud de la procedencia presupuestaria (lo que suscitaría problemas en situaciones de cofinanciación, especialmente por la fungibilidad del dinero), mientras que si se adoptase el criterio de gestión de los fondos, los conflictos se solucionarían en virtud de quién tuviese la competencia de ejecución de tales fondos en las políticas sectoriales respectivas (lo que plantearía dificultades en competencias concurrentes). Finalmente, el conflicto competencial puede asumirse y enfrentarse en base a principios de coordinación y cooperación. Esta última es la solución seguida en España.

2. LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA

La configuración jurídica del control externo en el Estado español va en el sentido de permitir la creación de OCEX autonómicos, pero al mismo tiempo otorgando una primacía a la EFS de España, el TCu. Así, en el art. 136 CE se configura al TCu como “*supremo* órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del *Estado*, así como del *sector público*”. Conforme al art. 4 LOTCu, se entiende que este concepto de sector público comprende todo el conjunto del Estado español: Administración central, autonómica, local, Seguridad Social y resto de organismos autónomos, sociedades y demás empresas públicas. Hay que añadir a todo esto que el art. 136 CE se ubica en el Título VII de la Constitución, que regula la economía y hacienda no sólo del Estado Central, sino del conjunto de España. Más fuerza añade a este principio el art. 153 CE, que en su apartado d) prevé que el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas será ejercido por el TCu.

De una lectura literal de los arts. 136 y 153 CE puede parecer que sólo y exclusivamente el TCu puede realizar el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, una lectura en conjunción con el resto de la Constitución permite concebir la coexistencia del TCu con OCEX autonómicos: en efecto, el establecimiento de órganos de fiscalización del gasto realizado por los entes autonómicos sería una derivación más que evidente de la competencia de autoorganización prevista en el art. 148.1.1 CE (que atribuye a las Comunidades autónomas la competencia exclusiva sobre la organización de sus instituciones de autogobierno), reforzada por el principio de autonomía del art. 2 CE (aplicado a los OCEX como elementos de expresión de la autonomía política, al estar directamente conectados con las Asambleas legislativas autonómicas) y más específicamente por el principio de autonomía financiera del art. 156.1 CE, en virtud del cual

“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias...”.

En lo referido a la extensión del control financiero del TCu sobre las Comunidades Autónomas, un recurso previo de inconstitucionalidad contra la Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico vino a dejar claro desde el comienzo de la construcción del Estado Autonómico el alcance de los arts. 136 y 153 CE. El hecho es que la Constitución, en su art. 153. d) establece que “El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá [...] Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario”. Por lo que entendían los recurrentes que el ámbito propio del TCu en las Comunidades Autónomas era sólo el control económico y presupuestario, no el control financiero de fiscalización de cuentas. A lo que respondió el TC en STC 76/1983 clarificando que ambos controles, económico y financiero, están contenidos en los arts. 136 y 153 CE, y señalando que para mayor claridad, el art. 2 de la LOTCu, al desarrollar el art. 136 CE, establece expresamente, como función propia del TCu, “la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público” (STC 76/1983, FJ 25).

Por su parte, sobre la base del art. 156.1 CE, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en 1980 estableció en su art. 17. a) que “Las Comunidades Autónomas regularán por sus Órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos”. Igualmente el art. 22 de la LOFCA aludía de manera más directa a los OCEX, estableciendo que “además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por ley se autorizaran en el territorio comunitario [de la Comunidad Autónoma], al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas...”. La regulación de la LOFCA suponía el primer acto de desarrollo legislativo a nivel nacional en el que se preveía de manera general el establecimiento de OCEX (aunque de manera específica, ya se le había adelantado el Estatuto de Autonomía de Cataluña de 1979 estableciendo la Sindicatura de Comptes¹¹⁹).

Hay que recordar que históricamente no todas las CC.AA han contado con OCEX. Sólo el desarrollo expansivo del Estado autonómico ha conllevado una proliferación cuasi generalizada de estos

¹¹⁹ Art. 42 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 1979 (LO 4/1979): “Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 136 y en el apartado d) del artículo 153 de la Constitución, se crea la Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Una Ley de Cataluña regulará su organización y funcionamiento y establecerá las garantías, normas y procedimientos para asegurar la rendición de cuentas de la Generalidad, que deberá someterse a la aprobación del Parlamento”.

órganos, aunque en la actualidad siguen sin tener OCEX Extremadura, Cantabria, La Rioja, Murcia, ni las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. Para aquellas CC.AA que carecen de tales instituciones, el TCu elabora las correspondientes fiscalizaciones, adjuntándolas a su informe anual, que también se remite a las Asambleas Legislativas de las respectivas Comunidades Autónomas. De hecho, en los Estatutos de Autonomía de Cantabria, La Rioja y Murcia existen artículos donde se remite explícitamente al TCu la fiscalización de las cuentas y de la gestión económica de la Comunidad Autónoma. En el caso de Extremadura, esto no es así porque en el art. 53 de su Estatuto de Autonomía se prevé que una ley creará un órgano de control económico y presupuestario¹²⁰ (aunque todavía no se ha procedido a la creación de dicho órgano).

A esta heterogeneidad de base en los regímenes de control presupuestario autonómicos, con unas Comunidades Autónomas que cuentan con OCEX y otras que no, hay que añadir que, en aquellas Comunidades Autónomas en las que hay OCEX, éstos son diferentes entre sí. En efecto, siendo los OCEX un resultado del principio de autoorganización de las Comunidades Autónomas, cada uno de ellos ha respondido a un diseño político distinto¹²¹, y se ha dotado de recursos distintos (desde la Cámara de Cuentas de Andalucía, con 120 funcionarios y un presupuesto de casi 9 millones de euros, hasta la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha, con 26 funcionarios y 1 millón y medio de euros de presupuesto, en cifras de 2013).

Conforme al art. 136 CE y el art. 4 LOTCu, la creación de los OCEX en España no supone ninguna merma de las competencias atribuidas al TCu, que extenderá su ámbito de trabajo a todo el Estado español. En todo caso, a este respecto, afirmaba el TC en STC 187/1988 (Fundamentos Jurídicos 8 y 12) que el TCu tiene la actividad financiera del Estado y del sector público estatal como ámbito *principal y preferente*. Lo cual supone una declaración de intenciones en pro de un control externo que prime el “dejar hacer” a los OCEX en sus respectivos ámbitos autonómicos, sin interferencias innecesarias. Dicha afirmación se retomó en los fundamentos jurídicos de la STC 31/2010, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña, sin consecuencias prácticas, pero recordando que en cierto

¹²⁰ “Una ley de la Asamblea creará y regulará el régimen jurídico y funcionamiento de un Órgano de control económico y presupuestario de las instituciones de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las atribuciones del Tribunal de Cuentas del Estado”.

¹²¹ Es así que las propias denominaciones de los OCEX varían de una Comunidad a otra: Tribunal de Cuentas (País Vasco), Cámara de Cuentas (Andalucía, Madrid y Aragón), Cámara de Comptos (Navarra), Sindicatura de Cuentas (Cataluña, Baleares, Valencia, Castilla la Mancha, Asturias), Audiencia de Cuentas (Canarias) y Consejo de Cuentas (Galicia y Castilla y León). Órganos que adoptan configuraciones institucionales muy distintas, desde la unipersonal (Navarra y Castilla la Mancha) hasta la colegiada (con 7 miembros los OCEX vasco y catalán, y 5 o 3 los demás). En cuanto a la duración del mandato es de 6 años, con excepción de Canarias en el que el mandato es por 5 años, y con una limitación de 2 mandatos en el caso de Asturias (ninguna en el resto).

modo, en las Comunidades Autónomas deben actuar de manera preferente los OCEX. En este sentido, la doctrina del TC parece asumir el principio de subsidiariedad.

Igualmente, puede establecerse una relación entre la calificación del sector público estatal como ámbito *principal y preferente* de la STC 187/1988 y el principio de lealtad institucional. Como señala Biglino Campos¹²², el principio de lealtad institucional “deriva de la vinculación de todos los poderes públicos a la Constitución y al ordenamiento jurídico, establecida en el artículo 9.1 de la CE y se manifiesta, sobre todo, en el ejercicio de las propias competencias, que no debe obstaculizar las ajenas. En definitiva, el primer deber que impone la lealtad institucional consiste en que ni las Comunidades Autónomas, ni el Estado, ejerciten de forma abusiva sus propias competencias”. El principio de lealtad institucional constituye por lo tanto un límite a la posición de supremacía reconocida por la CE al TCu, yendo en el sentido de ubicar el ámbito “principal y preferente” del TCu en el sector público estatal.

La misma STC 187/1988 clarificaba que la competencia del TCu se extiende también a las Corporaciones locales, ámbito sobre el cual pueden también fiscalizar los OCEX. Por lo tanto, el sistema español de control externo concibe a una EFS, el TCu, que extiende su competencia de fiscalización sobre todo el sector público, en concurrencia con unos OCEX que pueden desplegar su competencia de fiscalización no sólo sobre las respectivas Administraciones autonómicas, sino sobre todo el sector público no estatal que opera en la Comunidad Autónoma, lo que se extiende a las Corporaciones locales.

El hecho de que la LFTCu, como ley ordinaria que es, no pertenezca formalmente al bloque de constitucionalidad no ha sido obstáculo para que el TC recurra a ella en sus razonamientos. La importancia de la LFTCu se comprueba en el hecho de que la jurisprudencia constitucional haya recurrido a la misma a fin de interpretar el contenido y alcance de los arts. 136 y 153 CE. En efecto, en las SSTC 190/2000 y 98/2001 (resolviendo ambos conflictos positivos de competencias), el TC consideraba que la remisión específica por parte de determinadas disposiciones estatales (por las que se otorgaban subvenciones condicionadas) a las actividades de control “previstas en la legislación del Tribunal de Cuentas”, era plenamente constitucional “máxime cuando el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho Tribunal, señala que los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del TCu mediante el

¹²²http://desarrollo.ccontasgalicia.es/pdf/ACTIVIDADES/XV_ANIVERSARIO/TRANSCRIPCIONS/PANEL_DEBATE_II/Paloma_Biglino_corr.pdf

establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización”. En todo caso cabe preguntarse si no se está ante una ley ordinaria que regula materias que, por su naturaleza, pertenecen en realidad al bloque de constitucionalidad (por lo tanto una ley “materialmente orgánica”). Y que, en consecuencia, dichas materias deberían ser reguladas no por la LFTCu, sino por la LOTCu.

En todo caso, hay que considerar que ante la situación de concurrencia el TCu ha venido actuando siguiendo una pauta de “prudencia institucional” (de Vicente Martín *et al.* 1999: 99), acorde con la jurisprudencia constitucional, concentrándose casi exclusivamente sobre el Sector Público Estatal, con cinco excepciones:

1. La elaboración de fiscalizaciones a efectos de preparar los Informes Generales sobre las Comunidades Autónomas sin OCEX.
2. La elaboración de resúmenes sobre los Informes Generales elaborados por los OCEX de las Comunidades Autónomas que los tengan.
3. La fiscalización de las Entidades Locales en las Comunidades Autónomas sin OCEX o cuyos OCEX no extiendan sus competencias sobre las mismas.
4. La fiscalización de subvenciones, a los efectos de verificar la posible concurrencia de subvenciones y ayudas de distintas AA.PP.
5. La elaboración de fiscalizaciones puntuales atribuidas por las Cortes Generales (conforme al art. 45 LOTCu). Estas fiscalizaciones se han centrado principalmente sobre Entidades Locales y sobre sectores horizontales (por ejemplo, el sector de las Universidades). En todo caso, estas fiscalizaciones se suelen hacer de forma conjunta con los OCEX.

2.1. La posición de supremacía del TCu en el Estado autonómico

La posición de supremacía del TCu sobre el conjunto del subsistema de control externo en España, que puede llegar a expresarse en la fiscalización en cualquier momento de las cuentas de cualquier organismo autonómico o local, supone en último término un elemento de control sobre los gobiernos autonómicos por parte de las Cortes Generales. Cabe plantearse el fundamento de esta posición de supremacía del TCu sobre el resto de OCEX. Al fin y al cabo, supone fiscalizar un gasto que no ha sido decidido por las propias Cortes Generales, sino por las respectivas Asambleas Legislativas autonómicas. Supone pues que un órgano delegado de las Cortes Generales (art. 136.1 CE), cuya misión en principio es hacer efectiva una rendición de cuentas de una instancia de carácter territorial (el Gobierno de España), se adentra en el terreno de otras instancias de poder territorial (los respectivos gobiernos autonómicos), con la consiguiente pérdida de *integridad jurisdiccional*.

Sin embargo, la supremacía del TCu es una posición concordante con el sistema constitucional español, que conforme a los arts. 66 y 1.2 CE configura a las Cortes Generales como representantes del poder soberano (que reside en el pueblo español). En último término, todos los poderes del Estado, incluidos los órganos de las Comunidades Autónomas, resultan emanaciones del pueblo español, detentador del poder soberano. En la medida en que las Cortes Generales representan al pueblo español, guarda todo su sentido la posibilidad de que el TCu, que ejerce sus funciones por delegación de las propias Cortes Generales (art. 136.1 CE), extienda su radio de control a todos los órganos del Estado, incluidos los autonómicos. En este caso tal control se configura como un control de carácter jurídico-contable, que permite arrojar *transparencia* sobre el gasto a efectos de que el conjunto del pueblo español sepa cómo se están gastando sus recursos. No es un control que pueda exigir responsabilidades *políticas* (control como *rendición de cuentas*), las responsabilidades políticas que pudiesen detectarse se sustanciarán en su caso ante la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma correspondiente, conforme al impulso político que dé la ciudadanía de la misma.

Como recuerda Biglino Campos (2008: 33), hay que tener en cuenta que el modelo español de primacía de la EFS, que extiende su ámbito al conjunto del Estado, es seguido también por otro sistema político próximo al español, como el italiano (de estructura regional). Así, en Italia el reconocimiento del principio de autonomía de las regiones no ha puesto en cuestión la posición de supremacía de la *Corte dei Conti*, que sigue extendiendo su ámbito de fiscalización a los niveles nacional y subnacional. La *Corte Costituzionale*, en sentencias de 1995 (sentencia núm. 335) y 1997 (sentencia núm. 470), ha considerado que dicha posición de supremacía es compatible con la autonomía de las regiones. Sin embargo, el modelo de supremacía de la EFS no tiene cabida en los sistemas de forma de Estado federal (donde el poder soberano está repartido entre los ciudadanos de la Federación y los Estados). Así, en el caso de Suiza, las atribuciones de la EFS son muy limitadas, restringiéndose a la fiscalización de los fondos que provengan de la Federación y que además se prevea por ley o decreto federal que la fiscalización de dichos fondos se haga por la EFS (Biglino Campos 2008: 34). En los demás casos (es decir, si son fondos que, proviniendo de la Federación, no tienen una base legislativa específica para su fiscalización por la EFS), sólo podrá fiscalizarse la utilización de los fondos federales con el previo consentimiento del Gobierno cantonal. El modelo establecido por la República Federal Alemana va en el mismo sentido, pues a la EFS se le atribuye el

control de la gestión financiera de la Federación, mientras que los Länder tienen sus propios OCEX, excluyéndose la relación de subordinación entre ambos tipos de entidades¹²³.

El sistema de supremacía del TCu en el procedimiento de control presupuestario español demuestra cómo la segmentación de los criterios de legitimidad en legitimidad de origen y de ejercicio, y el énfasis en un criterio formal de legitimidad de ejercicio, como es la transparencia, puede contribuir a superar los problemas de articulación de los mecanismos de legitimación de las redes de gobernanza multinivel (por encima de otros criterios más sustantivos de legitimidad, como la rendición de cuentas o la capacidad de respuesta). En este sentido, cabe reflexionar que resulta sorprendente que la preocupación por la transparencia en la actuación de las administraciones autonómicas se limite al ámbito financiero. Es decir, si bien las Cortes Generales han puesto en marcha mecanismos para asegurar la transparencia de las administraciones y gobiernos autonómicos en el ámbito financiero, éste no es el caso del resto de ámbitos de responsabilidad política.

En definitiva, comprobamos cómo la primacía de las Cortes Generales se manifiesta de una manera evidente en el ámbito de la transparencia en la gestión financiera. Sin embargo esto no es así en el resto de políticas sectoriales. Cabe plantearse que de la misma forma que las Cortes estudian, y arrojan luz sobre el desempeño en el ámbito financiero de las Comunidades Autónomas, ¿por qué no deberían estudiar la responsabilidad en ámbitos como la política educativa, de sanidad, agrícola, de cooperación al desarrollo...? ¿Por qué no, por ejemplo, configurar al Senado como el órgano donde tenga lugar un ejercicio de transparencia de las distintas Administraciones territoriales ante el conjunto del pueblo español, o potenciar la figura del Defensor del Pueblo en este sentido? En definitiva queremos apuntar aquí que, en el actual debate sobre la articulación de las relaciones entre Comunidades Autónomas y Estado Central, el estudio del sistema de fiscalización de los fondos públicos y la configuración que establecen los arts. 136 y 153 CE puede dar pistas sobre cómo avanzar en un diseño más racional del estado autonómico, más legítimo y simultáneamente más respetuoso con la soberanía del pueblo español sobre todo el territorio nacional. La transparencia, como elemento reforzador de la legitimidad de ejercicio de las redes de gobernanza multinivel, ofrece un camino a seguir para hacer frente a los problemas de legitimación de los sistemas políticos contemporáneos.

¹²³ A estos efectos, puede resaltarse la aparente incongruencia del hecho de que las propuestas que se han hecho de modificación de la Constitución por parte de los principales partidos políticos en España no hayan abordado la problemática del control de cuentas (Biglino Campos 2008: 39), a pesar de que algunas de ellas han apuntado hacia elementos propios del federalismo.

2.2. La división competencial del subsistema de control externo en España

La división competencial del subsistema de control externo en España tiene que conciliar, como en toda división de competencias en un Estado compuesto, el principio de unidad con el principio de autonomía.

En primer lugar hay que señalar que los problemas de concurrencia entre TCu y OCEX sólo se producen en el ámbito de la fiscalización, no en el del enjuiciamiento contable. Así, en STC 18/1991 (resolviendo recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley del Consejo de Cuentas de Galicia), FJ 2, se dice que el TCu es “supremo, pero no único cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia” (cuando enjuicia no es supremo porque se somete a la supremacía del TS). El TC en SSTC 187/1988 y 18/1991 señala que el TCu, en materia de enjuiciamiento es único en su orden, “abarcando su jurisdicción (que tiene el carácter de *exclusiva* y plena) todo el territorio nacional. Lo cual no es óbice para que se planteen cuestiones relativas a la colaboración entre TCu y OCEX en el enjuiciamiento, a través de la *delegación* a los OCEX de actividades relativas a la instrucción de los procesos”.

En lo concerniente a la fiscalización, lo que se produce en el ámbito español es precisamente un conflicto entre dos sistemas de asignación de competencias de control. En efecto, si se usa el criterio de gestión de los fondos, entonces habría que contemplar dos esferas competenciales: una para las Comunidades Autónomas, y otra para el Estado. El problema de concurrencia sólo se daría aquí en la medida en que las competencias sobre las políticas sectoriales fuesen concurrentes, con gestión compartida de los fondos.

Sin embargo, si se usa el criterio de la procedencia de los fondos, entonces la mayor parte del control tendría que recaer sobre el TCu. Los OCEX sólo tendrían competencia de control en los marginales ámbitos donde se despliega la competencia tributaria propia de las Comunidades Autónomas puesto que el sistema tributario previsto en los arts. 157 y 158 CE hace que la mayor parte de los recursos financieros de las CC.AA provengan directamente de los Presupuestos Generales del Estado (art. 158 CE) o de impuestos cedidos por el Estado (art. 157 CE)¹²⁴.

La solución que dispone el ordenamiento jurídico español puede calificarse de salomónica: por un lado reconoce implícitamente la competencia de las Comunidades Autónomas para controlar sus

¹²⁴ Sin embargo, precisamente el hecho de que las competencias tributarias de las CC.AA hayan alcanzado un grado de sustantividad notable, con el aumento de los tributos cedidos, así como de los tributos propios, lleva a Biglino Campos (2008: 34) a criticar el sistema de supremacía de la EFS, y a reivindicar un modelo de relación más horizontal y de mutua independencia entre EFS y OCEX.

presupuestos de la manera que estimen conveniente, conforme al principio de autoorganización (tal y como se reconoce de manera genérica en el art. 148.1.1º) CE, y de manera más concreta en el art. 22 LOFCA); por otro lado reconoce en los mismos arts. 136.1 y 153.d) CE que el TCu ostenta una supremacía en el seno del subsistema de control externo en España, extendiendo su competencia de fiscalización sobre todo el sector público. El TC entiende que la expresión “sector público”, contenida en el art. 136.1 CE, hace referencia a todas las Administraciones territoriales del Estado español, tanto central como autonómica como local (así como a la Administración institucional). La primera solución, otorgando competencia a las Comunidades Autónomas para controlar los gastos producidos en sus ámbitos de autonomía sería acorde con el principio de competencia en función de la gestión; la segunda solución, otorgando una competencia general al TCu, sería más bien acorde con el principio de competencia en función del origen de los fondos.

2.3. Concurrencia entre Estado Central y Comunidades Autónomas

Lo cierto es que el TC no considera como inconstitucional la concurrencia de competencias de fiscalización, afirmando que el control del TCu con el de los OCEX “no tiene por qué excluirse mutuamente, sino que puede coexistir y superponerse” (SSTC 187/1988 y 214/1989). La coexistencia de funciones fiscalizadoras entre los OCEX y el TCu “es, en lenguaje aritmético, una suma y no una resta, más ven cuatro ojos que dos cuando se trata de garantizar el buen empleo de los dineros públicos, salgan de donde salieren, las arcas del Tesoro, como en este caso, o las cajas de las Haciendas territoriales”¹²⁵. Además, el art. 1.2 de la LOTCu es bastante claro en este sentido al disponer que el TCu “será el único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades autónomas pudieran prever sus Estatutos”.

Ahora bien, las consideraciones jurisprudenciales y legislativas mencionadas hacen referencia a la concurrencia de *competencias* de fiscalización, no a la concurrencia de concretas fiscalizaciones. Sin embargo, la concurrencia de dos fiscalizaciones sobre un mismo ente auditado en un mismo periodo puede suscitar problemas jurídicos. En primer lugar, se estaría ante una situación que podría ser contraria al principio de buena gestión financiera. Así, en STC 204/1992 (FJ 5) se señaló que la intervención de los órganos consultivos autonómicos excluía la del Consejo de Estado (pues la misma constituía un “desprecio de los principios de eficacia administrativa (art. 103.1 CE) y eficiencia y economía del gasto público (art. 31.2 CE)”. Y en segundo lugar, la posibilidad de que la

¹²⁵ En palabras de Mendizábal Allende, en voto particular que formuló a la STC 190/2000, resolviendo conflicto positivo de competencias planteado por Cataluña en relación con una Orden del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, sobre medidas de adaptación a la competencia internacional y diversificación de zonas con implantación de industria textil-confección.

interpretación del ordenamiento jurídico sea divergente entre el TCu y el OCEX correspondiente generaría una situación contraria al principio de unidad del ordenamiento (implícito en los arts. 1.2, 2 y 9.1 CE) y que menoscabaría la seguridad jurídica consagrada en el art. 9 CE. Sin embargo, la legislación no prevé ninguna solución concreta al posible solapamiento de fiscalizaciones entre entidades de fiscalización distintas. Y esto en último término podría dar lugar al planteamiento ante el TC de un conflicto de competencias entre el Estado (por las Cortes Generales) y la Comunidad Autónoma (por la Asamblea Legislativa correspondiente) (en este sentido, de Vicente Martín *et al.* 1999: 109).

2.3.1. El control presupuestario local como ámbito de concurrencia

Particular dificultad ha tenido la determinación de la competencia de fiscalización sobre un tercer estrato de gobernanza: el nivel local. La concurrencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la fiscalización del sector local está actualmente admitida por la jurisprudencia constitucional, y reflejada en el art. 223 del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹²⁶. Los programas de gasto europeo de los que sean beneficiarios entes locales constituyen por tanto un supuesto de concurrencia total, donde resultan involucrados todos los subsistemas de control: el mismo gasto podrá ser fiscalizado por el TCEu, el TCu y el OCEX correspondiente; y controlado por los subsistemas de control interno de la Comisión, del Estado central, y de las respectivas Administraciones autonómicas y locales.

Ante el dilema de zanjar posibles conflictos de competencia sobre la fiscalización de los entes locales, y ante la inexistencia de previsiones constitucionales claras al respecto, el TC volvió a dar una auténtica decisión salomónica, al configurar a las Corporaciones locales como ámbito de concurrencia competencial, donde tanto el TCu como los OCEX pueden actuar. La cuestión de la fiscalización de las Corporaciones locales se enfrentó por primera vez en la STC 187/1988, en cuyo FJ 8 se afirmaba que “En la Constitución no existe un precepto que disponga clara y expresamente para las Corporaciones locales lo que para las Comunidades Autónomas establece el artículo 153.d),

¹²⁶ “1. La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su Ley Orgánica reguladora y su Ley de funcionamiento. 2. A tal efecto, las entidades locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la cuenta general a que se refiere el artículo 209 de esta Ley correspondiente al ejercicio económico anterior. 3. Una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a la consideración de la entidad local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio, todo ello, de las actuaciones que puedan corresponder al Tribunal en los casos de exigencia de responsabilidad contable. 4. Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las comunidades autónomas”.

a saber, que es el Tribunal de Cuentas a quien corresponde su control económico y presupuestario externo”. Tal falta de atribución expresa al TCu de la competencia de control sobre las Corporaciones locales se manifiesta también en la propia redacción del artículo 136 CE. En su apartado primero, párrafo segundo, se hace referencia al examen y comprobación por dicho Tribunal de la “Cuenta General del Estado”, pero no al examen de cuenta alguna de las Corporaciones locales. Y en el apartado segundo se dispone la rendición al TCu, y la censura por éste, de “las cuentas del Estado y del sector público estatal”, sin referencia tampoco a las cuentas de las Corporaciones locales.

Pero también es cierto que el apartado 1, párrafo primero, del mismo artículo 136 CE atribuye al TCu el carácter de “supremo Órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”, y que la referencia al “sector público” que tal cualificación incluye significa que las Corporaciones locales, indudablemente integradas en el sector público, quedan dentro del ámbito competencial del TCu. Como especificaba a este respecto la STC 206/2001 (resolviendo recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley básica de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación), FJ 13: “En consecuencia, habría que llegar a las siguientes conclusiones: a) que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas puede extenderse a las Corporaciones locales; b) que la Constitución no exige que el Tribunal de Cuentas sea el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública, pero sí que se mantenga una relación de supremacía frente a otros Órganos fiscalizadores; c) que, siempre que se mantenga esa relación, es conforme al artículo 136 de la CE la existencia de otros Órganos fiscalizadores de la actividad financiera de las Corporaciones locales; y d) que la competencia de esos otros Órganos fiscalizadores sobre las Corporaciones locales no excluye ni es incompatible con la que pueda corresponder sobre las mismas al Tribunal de Cuentas”. Añadiendo el TC en su Sentencia 187/1988 (FJ 12), que en el caso de la concurrencia de controles sobre las Corporaciones locales: “Ambos controles sobre la actividad financiera de las Corporaciones locales no tienen por qué excluirse mutuamente, sino que pueden coexistir y superponerse. Dichos controles se concretan en la elaboración de informes o memorias, y su conocimiento puede interesar, para el ejercicio de sus respectivas competencias, aparte de a las propias Corporaciones locales fiscalizadas, tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas y sus respectivas Cámaras legislativas. Todo ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás Órganos fiscalizadores, y del empleo, en su caso, de las técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de uno y otros y a evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el artículo 31.2 de la Constitución”.

Cabe plantearse dónde queda la autonomía local garantizada por el art. 140 CE si se considera que Estado y Comunidades Autónomas pueden fiscalizar libremente a las Corporaciones locales, más aún si se considera que dicha fiscalización no tiene una base concreta en la propia CE. Según la doctrina del TC, la existencia “de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las entidades locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras Entidades territoriales” vulnera la autonomía local (STC 4/1981, FJ 3). A este respecto el TC, conforme a SSTC 187/1988, FFJJ 10 y 11, y 214/1989, FJ 28, señaló: primero, que la fiscalización del gasto público de las Corporaciones locales viene justificada por el hecho de que las haciendas locales se nutren tanto por recursos propios como por la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas (art. 142 CE); segundo, que la fiscalización se trata de un control concreto (“nunca podrá tratarse de controles genéricos e indeterminados”, SSTC 4/1981 FJ 3, y 27/1987 FJ 2) que no coloca a la Corporación local en situación de dependencia jerárquica con respecto a la Comunidad Autónoma; y tercero, que es a los propios Órganos de las Corporaciones locales a quienes en primera instancia compete entender y valorar los informes resultantes de dichas fiscalizaciones (a este respecto, Durán Alba 2008: 51).

2.4. El principio de coordinación como pauta de articulación de los sistemas de control

Como ya se ha señalado, tres mecanismos pueden concebirse para regir la concurrencia competencial sobre una política determinada. En primer lugar la “dirección”, que supone la remisión a una autoridad superior que determina cómo ha de formularse, ejecutarse o controlarse la política. Este mecanismo aplicado a redes de gobernanza puede constituir una *contradictio in terminis* en la medida en que supone anular la autonomía de los actores de gobernanza. En segundo lugar, la “coordinación”, que supone la supremacía de un determinado actor para coordinar, esto es, para fijar marcos de actuación y establecer pautas de conducta que constriñen el comportamiento de los actores de gobernanza pero sin anular su autonomía. Finalmente, se encuentra la cooperación, que supone la negociación libre entre los actores de gobernanza, en pleno respeto de su independencia, y sometida en todo caso a la voluntad de las partes cooperantes.

La coordinación supone que los actores de gobernanza no están en condiciones de igualdad perfecta, sino que existe un actor líder, con cierta capacidad vinculante para imponer límites a la actuación del resto de actores de gobernanza. De acuerdo con la STC 214/1989 (resolviendo recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local), FJ 20.f), la coordinación, por contraposición a la cooperación, “conlleva un cierto poder de dirección. Consecuencia de la posición de superioridad en que se encuentra el que coordina respecto del

coordinado”. Sin embargo, esta capacidad de imposición no puede alterar la titularidad y el ejercicio de las competencias propias de los actores de gobernanza.

Hay que indicar que las líneas de delimitación conceptual entre dirección y coordinación pueden ser difusas, en la medida en que, en el caso de la coordinación la extensión de la supremacía con que opera el actor líder puede ser interpretada de manera más o menos amplia. Hasta qué punto puede ser entendida la capacidad de constreñimiento del actor líder y la autonomía del resto de actores no está claro. Puede interpretarse que el respeto de la autonomía del conjunto de actores de gobernanza que ejercen el control presupuestario impide al actor líder ir más allá de una mera inspiración de la política, a través de una labor de liderazgo y persuasión sobre el resto de actores. Puede interpretarse también que la autonomía de los actores de gobernanza queda salvaguardada en la medida en que la actividad del actor líder venga determinada por principios de lealtad institucional (es decir, sin abusar de la supremacía para anular al resto de actores) o de subsidiariedad y proporcionalidad (es decir, uso de la supremacía sólo cuando es necesario, y de la manera menos “invasiva” posible). Finalmente, puede interpretarse que la coordinación respeta la autonomía del resto de actores de gobernanza en la medida en que exista un marco normativo sobre el cual se articulen mecanismos procedimentales de garantía de la autonomía de los mismos (por ejemplo, a través de un Tribunal), mediante los cuales los actores de gobernanza puedan defender su autonomía en la forma como esté configurada en las normas correspondientes. Por otro lado, cabe considerar que la conceptualización del ámbito de operación de la capacidad de coordinación podría ser de carácter negativo, en el sentido de que se presuma que el actor líder desempeña funciones coordinativas en tanto no invada determinados ámbitos normativamente fijados de garantía de la autonomía de los actores de gobernanza; o también podría ser positivo, en el sentido de que el líder sólo pueda desempeñar actividades de coordinación expresamente fijadas por las normas. En la medida en que la coordinación suponga modular una autonomía de los actores constitucionalmente reconocida (como es el caso del control externo en España), habrá de entenderse que la misma tendrá que estar positivamente delimitada (en este sentido, de Vicente Martín *et al.* 1999: 111).

En STC 45/1991 se establecía el principio de autonomía como límite a la coordinación estatal, puesto que “la competencia estatal de coordinación presupone, lógicamente, la existencia de competencias autonómicas que deben ser coordinadas, competencia que el Estado debe respetar, evitando que la coordinación llegue a tal grado de desarrollo que deje vacías de contenido las correspondientes competencias de las Comunidades Autónomas”. Como indicaba la STC 27/1987, la coordinación “presupone lógicamente la titularidad de las competencias en favor de la entidad coordinada”, y por lo tanto no puede servir de instrumento para asumir competencias autonómicas.

La solución legislativa aportada al problema de la concurrencia entre órganos de control externo en España se ha orientado de manera fundamental en el sentido del principio de coordinación. Así la Exposición de Motivos de la LFTCu señala que la Ley “asegura la indispensable coordinación del Tribunal con los Órganos de [...] control externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas, haciendo innecesarias las Secciones Territoriales [el art. 14 de la Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico preveía que el TCu estableciese secciones territoriales en el ámbito de cada Comunidad Autónoma (disposición que fue confirmada en su constitucionalidad por STC 76/1983, pero que no llegó a ser operativa)] que, lejos de conducir a una fiscalización eficaz, supondría en la mayor parte de los casos, una concurrencia de competencias y una antieconómica duplicación de esfuerzos en materia de control”.

El TC ha ido delimitando en su jurisprudencia el sentido que cabe dar a la coordinación, que en el sistema constitucional español se configura al mismo tiempo como un principio y como una competencia¹²⁷. La coordinación que en este trabajo se está planteando, no como título competencial sino como principio de relaciones interorgánicas, consiste según la STC 32/1983 (FJ 2) en “fijar medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades [...], en el ejercicio de sus respectivas competencias de modo tal que se logre la integración de los actos parciales en la globalidad del sistema”. Establecimiento de canales para recabar flujos de información, y elaboración de metodologías (mecanismos blandos propios de las redes de gobernanza), aparecen por tanto como los dos elementos más importantes identificados por el TC en su definición de coordinación. Añadiendo el alto Tribunal, en STC 40/1998, FJ 30 que “este tipo de fórmulas [de coordinación] son especialmente necesarias en estos supuestos de concurrencia de títulos competenciales en los que deben buscarse aquellas soluciones con las que se consiga optimizar el ejercicio de ambas competencias”.

En cierto modo, la coordinación se sitúa en un punto medio dentro de un espectro que comprendería, de mayor a menor coerción, la escala dirección-coordinación-cooperación. Así, si la dirección implica el ejercicio de una autoridad que simple y llanamente acaba con la autonomía de los actores de gobernanza inferiores, y si la cooperación implica únicamente interacción en un marco de

¹²⁷ Así, existe la coordinación en el sentido de las competencias exclusivas del art. 149 CE, que se extienden en los ámbitos de coordinación de la planificación general de la actividad económica, coordinación general de la investigación científica y técnica, o coordinación general de la sanidad.

igualdad, coordinación implica una “persuasión reforzada” por parte de un actor líder¹²⁸. En todo caso, hay que tener en cuenta que la coordinación y la cooperación no pueden entenderse como categorías enteramente contrapuestas, en la medida en que son mutuamente reforzadoras: una buena cooperación facilita la coordinación, mientras que una buena coordinación puede establecer una base óptima para el desarrollo de la cooperación. Como expresa Alonso Murillo (2008: 148), la coordinación de las actividades fiscalizadoras es “más fácil desde la cooperación entre el coordinador y los coordinados, que desde la imposición del coordinador a los coordinados”.

En lo concerniente al control externo, la coordinación es llevada a cabo en España por el TCu, en la medida en que es este órgano el que asume la supremacía sobre el control de todo el sector público según el art. 136.1 CE. La LFTCu pretende establecer las bases para la articulación de las relaciones de cooperación y coordinación entre el TCu y los OCEX, dibujando un sistema donde en principio priman los mecanismos de coordinación. A esta cuestión se dedica el capítulo II de la LFTCu, “De las relaciones del Tribunal de Cuentas con los Órganos de Control Externo de las Comunidades autónomas”, dentro del título IV, “De la función fiscalizadora del Tribunal y de sus procedimientos”. Este capítulo consta de un solo artículo, el art. 29, que prevé una serie de pautas para orientar la coordinación entre el TCu y los OCEX¹²⁹.

Respecto al hecho de que la LFTCu regule una cuestión tan esencial para el funcionamiento del control externo en España como es el sistema de relaciones entre OCEX y TCu, hay que considerar que puede suponer una vulneración del propio art. 136 CE, en la medida en que en su apartado cuarto se señala que “la composición, organización y *funciones* del Tribunal de Cuentas” será regulada por una Ley Orgánica. Conforme al diseño que ha adoptado el subsistema de control externo en España, la regulación de las relaciones entre TCu y OCEX se erige en elemento esencial en la configuración de las *funciones* del TCu, a que hace referencia el art. 136.4 CE. Por lo tanto, puede entenderse que las funciones de coordinación del TCu respecto a los OCEX constituyen funciones básicas del TCu, y por tanto no deberían venir reguladas en una Ley ordinaria (en este sentido también se pronuncian de Vicente Martín *et al.* 1999: 107, y Carreras i Puigdemoglas 2001: 73).

¹²⁸ Para mayor claridad en el uso de los conceptos “cooperación” y “coordinación”, ver SSTC 161/1996, de 17 de octubre y 331/1993, de 12 de noviembre: la diferencia entre ambas figuras se fundamenta en el principio de voluntariedad y de equilibrio de posiciones que preside la primera, frente al de jerarquía que inspira la segunda.

¹²⁹ Debido a la posibilidad que el art. 29 LFTCu ofrecía para incidir desde el TCu en la política de control financiero de las Comunidades Autónomas, el mismo fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad por parte de Cataluña en junio de 1988, aunque en febrero de 1989 retiró dicho recurso, antes de que hubiese dado tiempo al TC para pronunciarse. En todo caso, el hecho de que las ya mencionadas SSTC 190/2000 y 98/2001 se apoyasen en su *obiter dicta* en el art. 29 LFTCu nos da una pista sobre la plena constitucionalidad del mismo.

En cuanto al contenido sustantivo que la LFTCu da a las relaciones entre TCu y OCEX, en *primer lugar*, el art. 29.1 LFTCu establece: “Los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras”. Al señalarse que los OCEX “coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas”, la LFTCu da a entender que los OCEX tienen la obligación de actuar conforme a la coordinación marcada por el TCu en el ejercicio de su supremacía.

El art. 29.1 LFTCu no contiene ningún instrumento de coordinación específico, limitándose a fijar una serie de objetivos que la coordinación ha de perseguir, a saber: el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización, a efectos de garantizar una mayor eficacia en los resultados y evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. El hecho de que no se prevean instrumentos específicos de implementación de este enunciado normativo constituye un indicio suficiente para pensar que la aplicación práctica del art. 29.1 LFTCu ha sido imperfecta (en este sentido se sitúa Alonso Murillo 2008: 145).

En *segundo lugar*, el art. 29.2 LFTCu señala que los OCEX remitirán al TCu “los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico [...] Los informes [...] habrán de remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesarios al objeto de que el Tribunal de Cuentas pueda examinarlos, practicar, en su caso, las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente, a la Memoria anual a remitir a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas”. Señala Lozano Miralles (2008: 79) que este segundo apartado no establece tampoco ningún mecanismo concreto de coordinación, sino que se trata simplemente de una obligación procedimental. De acuerdo con dicho autor, el art. 29.2 LFTCu persigue un “mínimo” de coherencia en las actuaciones llevadas a cabo por el subsistema de control externo, pero “muy pobre y tardía quedaría la coordinación si ésta acabara con la remisión del informe anual efectuada por parte del Órgano de control externo autonómico”. Pobre, porque se limita a la remisión de un dossier “o legajo o expediente”, referido además sólo a la Cuenta General (con lo que no tiene por qué afectar a las fiscalizaciones parciales o puntuales o sectoriales). Tardía, porque el examen de la cuenta general se suele demorar cerca de dos años.

Sin embargo, lo cierto es que el enunciado del art. 29.2 LFTCu resulta especialmente relevante para fijar la supremacía del TCu, en la medida en que establece que éste no está obligado a dar por sentados los resultados de las fiscalizaciones e informes de los OCEX, sino que puede practicar en su caso las “ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones”. Precisamente para que el TCu pueda examinar de manera completa dichos informes y fiscalizaciones, éstos deberían remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesarios. Confirmando que el TCu no está obligado a dar por sentado los resultados de las fiscalizaciones e informes de los OCEX, el art. 29.2 LFTCu traduce una expresión rotunda de la supremacía del TCu sobre los OCEX. Aunque, conforme al principio de lealtad institucional, no cabe exagerar esta posibilidad y entenderla como una revisión crítica del informe realizado por la Comunidad Autónoma correspondiente “en primera instancia” (en este sentido, Navas Vázquez 2009: 30). En la práctica, el TCu utiliza los informes anuales de los OCEX para elaborar su propio informe anual sobre Comunidades Autónomas como parte del sector público, conforme al art. 13.1 LOTCu. Este informe anual es por lo tanto una síntesis de los informes anuales de los diferentes OCEX junto con los trabajos realizados por el TCu en las Comunidades sin OCEX.

Finalmente, el art. 29.3 LFTCu señala que “El Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar de los Órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal”. A este respecto, el art. 27.1 LFTCu establece que “Cuando la fiscalización externa se realice por Órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales”. Lozano Miralles (2008: 80) interpreta que el art. 29.3 LFTCu no establece una obligación para los OCEX (a menos que esta obligación venga reflejada en las leyes constitutivas de los mismos). En *primer* lugar, Lozano Miralles considera que esto es así porque los OCEX son órganos insertos en la órbita parlamentaria de la correspondiente Comunidad Autónoma, por lo que no cabe una dependencia jerárquica respecto de un órgano como el TCu, ajeno a la esfera de la voluntad de dicha Comunidad Autónoma. *Segundo*, no hay mecanismos para ejecutar dicha obligación de manera obligatoria. *Tercero*, la interpretación de este precepto como una auténtica obligación de los OCEX no encaja con el resto del ordenamiento, puesto que si así fuese podría producirse una anulación virtual de la autonomía de los OCEX, en la medida en que el TCu abusase de esta prerrogativa. *Finalmente*, Lozano Miralles considera que interpretar en el sentido del carácter obligatorio supondría discriminar a las CC.AA que hubiesen creado OCEX, en la medida en que se estarían utilizando fondos autonómicos para realizar unos trabajos de control que pueden no coincidir con los objetivos que persiga la Comunidad Autónoma.

Sin embargo, nosotros sí interpretamos que el art. 29.3 LFTCu, cuando se use dentro de la lealtad institucional, es un precepto de contenido obligatorio para los OCEX, que encuentra su base constitucional en los arts. 136 CE (a través del principio de supremacía) y 153.d) CE (pues en dicho art. se encomienda al TCu el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las CC.AA). Si un OCEX rechazase cumplir con el requerimiento del TCu, estaría con dicha negativa incumpliendo una ley, lo que lo situaría fuera del ordenamiento jurídico al que está sujeto (*ex art. 9.1 CE*), y podría ver su acto de negativa al requerimiento del TCu (o, directamente, su omisión) cuestionado por el Gobierno de España ante la jurisdicción constitucional, mediante un conflicto de competencias entre el Estado (por el TCu) y la Comunidad Autónoma (por el OCEX correspondiente). Por cuanto al argumento referente al riesgo de que el TCu se “aproveche” de los OCEX autonómicos abusando de su supremacía, hay que considerar que esto se compensa en los casos de Cantabria, La Rioja, Murcia y Extremadura, donde se da un supuesto contrario: estas Comunidades se aprovechan del TCu para realizar los controles externos sin coste adicional para el contribuyente autonómico.

En todo caso, lo cierto es que las facultades que el art. 29.3 LFTCu otorga al TCu han sido utilizadas sólo de forma testimonial (Alonso Murillo 2008: 146; De Vicente *et al.* 1999: 99). La calificación jurídica de este requerimiento se ha hecho conforme a la figura de la “encomienda de gestión”¹³⁰ (conforme al art. 15 de la Ley 30/1992). Lo cual podría resultar dudoso, como considera Teré Pérez (2000), puesto que supone usar normas propias de la Administración Pública en relaciones entre órganos que están fuera de la Administración Pública. A lo cual podemos añadir el hecho de que el art. 15 de la Ley 30/1992 configura al convenio como la forma de vehicular la encomienda de gestión, lo cual supone introducir un elemento de negociación y voluntariedad que chocaría con el sentido imperativo con el que se expresa el art. 29.3 LFTCu. Podemos concluir, con Teré Pérez (2000), abogando por la conveniencia de clarificar la figura jurídica que dé amparo a las facultades estatales contempladas en el art. 29.3 LFTCu.

¹³⁰ Resulta conveniente recordar el carácter restrictivo de la figura jurídica de la encomienda, y no confundirla con la delegación, como se hizo en el caso mencionado por de Vicente Martín *et al.* (1999: 100). En el mismo, la Cámara de Cuentas de Andalucía recibió una encomienda para realizar concretas funciones fiscalizadoras, pero no remitió al TCu el resultado de dichas funciones solicitadas, sino que la Cámara de Cuentas de Andalucía elaboró un Proyecto de Informe, lo sometió a alegaciones, lo aprobó, lo remitió al Parlamento de Andalucía y lo publicó. Con ello se convirtió lo que debía ser una encomienda en una auténtica delegación encubierta.

Se comprueba por tanto, que en sus apartados segundo y tercero, el art. 29 LFTCu se orienta por un principio inmanente de primacía del TCu sobre los OCEX. En todo caso, hay que recordar que la propia CE en su Título VII, así como la LOTCu y la LFTCu conciben al sector público español como un todo, y esto conduce a una relación entre Estado central y CC.AA no sólo unidireccional, sino que va en ambos sentidos. Así las Asambleas legislativas de las CC.AA pueden llevar a cabo la iniciativa para que el TCu ejerza su función fiscalizadora sobre ámbitos determinados (art. 45 LOTCu), y a su vez, el TCu ha de remitir a las mismas sus informes referidos a las CC.AA (art. 13.2 LOTCu).

2.5. El principio de cooperación

Por contraposición a la coordinación (que se conecta con la supremacía), la cooperación enlaza con la idea de horizontalidad y voluntariedad. Así, en STC 214/1989, FJ 20.f se señalaba que: “la voluntariedad en el caso de la cooperación frente a la imposición en la coordinación (ya que toda coordinación conlleva un cierto poder de dirección, consecuencia de la posición de superioridad en que se encuentra el que coordina respecto al coordinado) es, por sí mismo, un elemento diferenciador de primer orden, lo que explica y justifica que, desde la perspectiva competencial, distintas hayan de ser las posibilidades de poner en práctica unas y otras fórmulas”.

Como señala Durán Alba (2008: 59), el principio de cooperación no está recogido de manera explícita en ningún artículo de la Constitución, sino que se deduce de la existencia misma de una forma de organización territorial estructurada en torno a entes dotados de autonomía que han de regir sus relaciones conforme al principio de lealtad constitucional (como se afirma en la STC 237/1992, resolviendo recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1986, FJ 9). El concreto marco jurídico en el que operará la cooperación entre TCu y OCEX vendrá determinado por el Derecho Administrativo, en aplicación supletoria a estos órganos que no forman parte de la Administración Pública. El Título I de la Ley 30/1992 desarrolla las posibilidades de cooperación entre Administraciones, reconociendo en su art. 4 los principios de colaboración y lealtad institucional sobre los que se asientan, y previendo en sus arts. 5, 6 y 7 concretas formas de articulación a través de Conferencias Sectoriales, Convenios de colaboración y Planes y Programas conjuntos.

La cooperación se puede desarrollar en virtud de mecanismos convencionales (convenios de colaboración), así como estructuras orgánicas (órganos de colaboración). Sobre esta base, algunas prácticas en el sentido de la cooperación en el subsistema de control externo español se constatan en mecanismos como el intercambio de los respectivos programas de fiscalización, la firma de convenios para acciones específicas (por ejemplo, los convenios para la remisión telemática de las

Cuentas Generales de las Entidades Locales), o la realización de fiscalizaciones conjuntas y coordinadas¹³¹, de carácter horizontal (que examinan uno o varios temas de auditoría en una serie de entidades semejantes), como por ejemplo en el sector de las universidades (Biglino Campos 2008: 40). En el marco de gobernanza multinivel, la cooperación puede ser horizontal o vertical, dependiendo de que se vinculen actores situados en un mismo nivel de gobernanza o en niveles distintos.

En España el principio de cooperación entre Comunidades Autónomas y Estado Central no sólo ha sido abordado a través de foros nacionales y mecanismos multilaterales de consulta y cooperación. También desde las propias Comunidades Autónomas, en las leyes constitutivas de los respectivos OCEX, se han introducido cláusulas que prevén la cooperación entre los OCEX y el TCu. En estas cláusulas, a pesar de que se emplea el término “coordinar”, se está haciendo referencia a pautas de cooperación concebida como interacción horizontal entre actores de gobernanza. Ejemplos de esas cláusulas son:

Asturias: “La Sindicatura de Cuentas coordinará su actividad con la del Tribunal de Cuentas a fin de garantizar la mayor eficacia y economía de la gestión y evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras...” (art. 5.5 de la Ley 3/2003, de la Sindicatura de Cuentas de Asturias).

Islas Baleares: “La Sindicatura de Cuentas coordinará su actividad con la del Tribunal de Cuentas a fin de garantizar la mayor eficacia y economía de la gestión y evitar la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras” (art. 6 de la Ley 4/2004, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears).

Aragón: “La Cámara de Cuentas fiscalizará la gestión económico-financiera, contable y operativa de las Corporaciones Locales del ámbito territorial aragonés, sin perjuicio de los controles que pueda ejercer el Tribunal de Cuentas, ni de la supremacía de éste, y evitando mediante técnicas adecuadas, la duplicidad innecesaria de actuaciones” (art. 1.2 de la Ley 10/2001, de creación de la Cámara de Cuentas de Aragón).

¹³¹ Las fiscalizaciones conjuntas se efectúan bajo pautas comunes, por un único equipo de fiscalización común compuesto por integrantes de distintas entidades de fiscalización que actúan bajo una misma planificación operativa, y que formula un informe común. En cuanto a las fiscalizaciones coordinadas, se trata de realizar auditorías armonizadas, por múltiples equipos de fiscalización autónomos, en base a determinadas pautas comunes. La plasmación de resultados suele ser independiente en este último caso, sin perjuicio de la elaboración de un informe global con datos agregados y resultados comparativos de todas las fiscalizaciones que se llevaron a cabo.

Canarias: “La Audiencia de Cuentas de Canarias coordinará su actividad con el Tribunal de Cuentas a fin de garantizar la mayor eficacia y economía de su gestión y evitar la duplicidad de las actuaciones fiscalizadoras” (art. 7.2 de la Ley 4/1989, de la Audiencia de Cuentas de Canarias).

Castilla y León: “Para el ejercicio de su función fiscalizadora el Consejo de Cuentas empleará las técnicas y procedimientos que resulten idóneos a la fiscalización pretendida, siguiendo criterios y métodos homogéneos a los establecidos por el Tribunal de Cuentas” (art. 6.1 de la Ley 2/2002, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León).

A continuación procedemos a abordar la forma como los principios de cooperación se han plasmado en el plano operativo.

2.5.1. Cooperación operativa entre TCu y OCEX

Los ámbitos en que se han desarrollado las dinámicas de cooperación entre el TCu y los OCEX abarcan, en el plano operativo, la planificación de fiscalizaciones, la ejecución de las mismas y la presentación de resultados. Igualmente, se ha llevado a cabo una cooperación en el ámbito de la homogeneización normativa y técnica.

La Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el TCu ha tratado de dar un impulso político a la cooperación operativa entre TCu y OCEX, instando al TCu para que “en coordinación con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas *establezca* un contenido común” del informe anual y unos mismos criterios de fiscalización, y para que, “en la medida que la disponibilidad de medios lo permita y en *cooperación*” con los OCEX, programe informes sobre servicios o actividades del ámbito autonómico (Navas Vázquez 2009: 48-49). Cabe resaltar cómo la Comisión Mixta Congreso-Senado ha enfocado la cuestión desde una doble óptica de la cooperación (en lo relativo a la programación de fiscalizaciones) y la coordinación (refiriéndose a la homogeneización de los criterios de fiscalización y de la presentación de resultados).

En lo relativo a la *planificación de fiscalizaciones*, existe una dinámica de intercambio de información y documentación, en la que los OCEX remiten al TCu su respectivo programa anual de fiscalizaciones a efectos de intentar evitar duplicidades desde el comienzo del ciclo de control. Determinadas iniciativas han pretendido avanzar en este sentido (Alonso Murillo 2008: 142). Así, el Programa Anual de Fiscalizaciones del TCu para el año 2003 afirmaba: “A fin de potenciar la coordinación con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas establecida en el artículo 29 LFTCu, en este ejercicio el TCu ha tomado la iniciativa de intercambiar los proyectos de los respectivos programas anuales de fiscalización con la finalidad de examinar aquellas

fiscalizaciones comunes, y diseñar el adecuado procedimiento que facilite el desarrollo de la correspondiente fiscalización, coordinada en todas sus fases, y garantice la mayor eficacia en los resultados. Se espera que en próximos ejercicios, cuando se haya alcanzado la oportuna sincronización en la elaboración de los respectivos programas, se potencien los resultados derivados de esta coordinación previa”. A partir de 2004, este párrafo se ha ido repitiendo en los Programas Anuales de Fiscalizaciones del TCu, con la novedad de que en 2006 y 2007 se añadió que los programas de fiscalización también se compartirían con la IGAE, apuntando a una dimensión de control integrado.

Lo cierto es que, independientemente de las iniciativas de coordinación y cooperación expuestas, en la práctica la superposición de competencias no ha producido casos de solapamiento en las concretas fiscalizaciones, y no ya por efecto de los mecanismos de coordinación y cooperación, sino por “prudencia institucional” (Carreras i Puigdemoglas 2001: 72). Se trata así de cortar de raíz posibles superposiciones en las actuaciones fiscalizadoras. Esto implica que el TCu ha procurado abstenerse de actuar en el ámbito propio de los OCEX, mientras que los OCEX han hecho lo equivalente. A este respecto hay que señalar que, si bien esta pauta diluye el riesgo de generar solapamientos, de manera simultánea aumenta el riesgo de generar espacios vacíos. Lo cual puede ser bastante peligroso en un contexto institucional de control presupuestario caracterizado por una elevada complejidad y heterogeneidad (no todas las Comunidades Autónomas tienen OCEX, y las que lo tienen, les asignan competencias muy distintas, con un régimen jurídico variado).

Respecto a la *ejecución de fiscalizaciones*, se han desarrollado fiscalizaciones de carácter horizontal (que examinan uno o varios temas de auditoría en una serie de entidades semejantes). Particular importancia han tenido estas fiscalizaciones sobre el sector de las universidades (Biglino Campos 2008: 40) y sobre el sector local.

En lo relativo a la *presentación de resultados* de las fiscalizaciones, más allá de la obligación de los OCEX de remitir al TCu sus informes de fiscalización aprobados (de acuerdo con el ya mencionado art. 29 LFTCu), no se ha avanzado mucho en la homogeneización. Así, González Díaz (2005: 172-173), basándose en un estudio empírico de la estructura y el contenido de los informes de fiscalización sobre universidades realizados por los distintos OCEX señala que “no se puede afirmar que los OCEX en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen, si bien es cierto que con motivo de la emisión de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en

su parte introductoria. Sin embargo, la aplicación de las normas emitidas por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español no ha mejorado”. Este autor considera que “cada uno de los OCEX ha optado por un modelo y contenido de informe de fiscalización que se mantiene a lo largo del tiempo”, y que “las diferencias entre ellos se agudizan” en vez de converger.

Finalmente, en lo relativo a la *homogeneización normativa y técnica*, cabe señalar los avances en la unificación de criterios de auditoría. Esto se ha producido especialmente con la publicación por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo en 1992 de los “Principios y normas de auditoría del sector público”. Dicho documento contiene pautas que han sido incorporadas a los manuales de auditoría y papeles de trabajo correspondientes de los OCEX. Por cuanto a la aplicación de herramientas informáticas compartidas, particular importancia tiene la aplicación y perfección de la plataforma compartida para la rendición telemática de las cuentas de las entidades locales (junto con el mantenimiento de un portal del ciudadano a través del cual se puede acceder al contenido de las cuentas rendidas por las mismas). Esta plataforma se ha construido sobre Convenios de Colaboración que se han ido firmando desde 2007 para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las Cuentas Generales de las entidades locales.

2.6. Dimensión institucional de la coordinación y cooperación entre TCu y OCEX

En cuanto a la concreta plasmación institucional de los mecanismos de coordinación y cooperación, se han ido desarrollando una serie de foros y comisiones. Hay que señalar que la existencia de marcos institucionales más o menos laxos para potenciar y organizar la coordinación y cooperación entre entes de control externo es una constante en el Derecho comparado (Carreras i Puigdengolas 2001: 70-71). De esta manera, en Alemania existe una “Conferencia de Presidentes de los Tribunales de Cuentas Federal y Regionales” que establece grupos de trabajo y comisiones para desarrollar sus actividades. En Austria, donde las relaciones están menos institucionalizadas, todos los años los OCEX se reúnen para debatir cuestiones relativas a su función (dejando fuera a la EFS, con la que se relacionan de manera bilateral). En Suiza, donde, conforme a sus connotaciones confederales hay un nivel menor de institucionalización, existen organizaciones profesionales de auditores públicos en las que se intercambian información y experiencias. Igualmente en otros países federales como EE.UU, Canadá o Australia, existen organizaciones de carácter voluntario para la cooperación entre entes de control externo. En general estas entidades tienen como objetivo el intercambio de informaciones y

experiencias, así como, en los casos más elaborados, el desarrollo de fiscalizaciones coordinadas y auditorías mutuas (*peer reviews*).

En España en 1989 se creó la “Comisión General de Coordinación de los Órganos de Control Externo”, mediante un acuerdo entre el Presidente del TCu y los presidentes de determinados OCEX¹³². Inicialmente esta Comisión se marcó unos ambiciosos objetivos: fijar el contenido mínimo de los informes y establecer criterios homogéneos y técnicas comunes de control. Durante los primeros años la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, bajo el impulso del TCu, organizó reuniones sectoriales, teniendo su mayor desarrollo las referidas a la fiscalización del sector local, y sus mejores resultados en la definición del contenido y el calendario para la realización del Informe anual de dicho sector (Carreras i Puigdengolas 2001: 72). Sin embargo, en la práctica se ha caracterizado por desplegar una actividad insuficiente. Así, De Vicente Martín *et al.* (1999: 109) señalaban que esta Comisión “no ha hecho posible la coordinación en lo relativo a la planificación y programación de las actuaciones fiscalizadoras. Ha limitado la coordinación a aspectos parciales y de gestión (cursos, principios y normas de auditoría y encuentros técnicos)”. En efecto, el resultado más relevante de esta Comisión General fue la aprobación de los mencionados “Principios y normas de auditoría del sector público”.

Por otro lado, se mantienen reuniones de coordinación de los Presidentes del TCu y OCEX, que comienzan a institucionalizarse a partir de octubre de 2012, con una pretendida periodicidad semestral. Esta iniciativa trata de inspirarse en el principio de cooperación entre TCu y OCEX, para desarrollar pautas de cooperación multilateral que vayan más allá del sesgo bilateral que ha caracterizado dicha cooperación hasta el momento. Un ejemplo de este sesgo por la cooperación bilateral puede observarse con la firma desde 2007 de los ya mencionados Convenios de Colaboración entre TCu y OCEX para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las Cuentas Generales de las entidades locales, que ha avanzado de forma fragmentada (inicialmente sólo suscribieron el respectivo convenio de colaboración seis OCEX: Asturias, Baleares, Canarias, Castilla y León, Madrid y Valencia; y actualmente sólo once de los trece OCEX han suscrito dichos convenios de colaboración: todos menos Navarra y País Vasco).

Los OCEX por su parte han mantenido especiales relaciones de cooperación entre sí, relaciones que se plasmaron en la firma de un Convenio de Colaboración entre ellos en 1995, y que posteriormente

¹³² Los OCEX de Valencia, País Vasco y Cataluña fueron los que suscribieron inicialmente esta iniciativa.

se ha ido renovando (Alonso Murillo 2008: 139). La culminación de estas relaciones interinstitucionales ha sido la creación de un foro de cooperación entre todos los OCEX, la “Conferencia de Presidentes” de OCEX, que celebra dos sesiones ordinarias de trabajo al año, rotatorias en las sedes de los distintos OCEX.

Los tres foros de cooperación que hemos mencionado, Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo desde 1989, Conferencia de Presidentes de OCEX desde 1995 y reuniones de coordinación de los Presidentes del TCU y OCEX desde 2012, tienen una dimensión fuertemente “presidencialista”, en el sentido de que sitúan a los presidentes respectivos de los OCEX como interlocutores. Esto acaba introduciendo una distorsión en el carácter colegial que inspira a la mayoría de los OCEX (recordemos, todos menos los de Navarra y Castilla la Mancha). Así, los acuerdos que se alcanzan en los respectivos foros se han adoptado por los presidentes, sin que medie aprobación alguna por los respectivos plenos (Carreras i Puigdengolas 2001: 72).

2.7. La multiplicidad de criterios contables

En lo que respecta no ya a la coordinación de auditorías sino a la coordinación de criterios contables (y la interpretación de los mismos), se pueden adoptar también dos posturas: que cada nivel de gobernanza sea libre para usar los criterios que más le convengan o que la coordinación venga impuesta desde un órgano determinado. En este sentido hay países donde la EFS tiene atribuida la potestad de prescribir normas de contabilidad que deben observar todos los entes públicos para llevar sus cuentas (y por lo tanto, las interpretaciones que sobre su aplicación puedan formular tienen carácter vinculante, en la medida en que habrán de considerarse interpretación auténtica por parte del mismo órgano que las ha elaborado). En efecto, en Estados Unidos la EFS es la encargada de elaborar los criterios contables que han de seguir el resto de órganos de control federales, así como los gobiernos estatales y locales en la medida en que reciban asistencia financiera federal.

Éste no es el caso del sistema de la UE, ni tampoco el caso de España donde, de acuerdo con la interpretación que se ha hecho de la potestad de autoorganización, cada Comunidad Autónoma puede desarrollar sus criterios de contabilidad particulares. Si bien es cierto que la práctica ha llevado a que las Comunidades Autónomas basen sus normas de contabilidad en el Plan General de Contabilidad Pública aplicable a la Administración del Estado Central y aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda (ICAC 2002: 326)¹³³, estando esto previsto en la mayoría de las leyes

¹³³ “En las Comunidades Autónomas, la competencia para la regulación en materia de contabilidad pública en sus respectivos ámbitos territoriales corresponde a las Administraciones Autonómicas. Desde el principio, por parte de dichas Comunidades Autónomas existió el compromiso de aplicar el PGCP. Las normas autonómicas de adaptación al PGCP se han ido aprobando de forma paulatina en la mayoría de las Comunidades Autónomas”.

reguladoras de sus Haciendas, hay que considerar que en la contabilidad muchas veces “el diablo está en los detalles”, y esto conduce a que en la práctica, los resultados arrojados por los sistemas de contabilidad de los gobiernos regionales españoles acaba siendo heterogéneo, diverso y no armonizado (Benito López *et al.* 2003: 89). En efecto, el hecho de que las Comunidades Autónomas tengan libertad en la fijación de sus normas contables y en la forma de presentar la información, además de permitir una posible contravención del principio de comparabilidad requerido en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Norma nº 1), introduce de raíz un grave desafío para la cooperación entre niveles de control, sobre todo al dificultar la homologación de las auditorías y su reconducción a patrones asimilables por todos los entes de control. Las normas de contabilidad constituyen parámetros de auditoría de primer orden, sobre los que se sustentan las auditorías de fiabilidad de las cuentas, y el uso de parámetros diferentes por los distintos controladores introduce un factor de distorsión.

3. LA SENTENCIA 31/2010, SOBRE EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE CATALUÑA. IMPLICACIONES PARA LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO

La última ocasión en la que el TC ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre los términos de la relación entre TCu y OCEX fue con la sentencia 31/2010, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC). El artículo 80 del EAC, que trata de las “Funciones y relaciones de la Sindicatura de Cuentas con el TCu”, se impugnó en sus apartados 1 y 3. Ambas impugnaciones fueron desestimadas por el TC, que hubo de recurrir al criterio de *interpretación conforme*, sobre todo para salvar la constitucionalidad del apartado 3 del artículo 80 EAC.

El art. 80.1 EAC establece que “La Sindicatura de Cuentas es el órgano fiscalizador externo de las cuentas, de la gestión económica y del control de eficiencia de la Generalitat, de los entes locales y del resto del sector público de Cataluña”. Este apartado se impugnaba en la medida en que, como no se incluía una cláusula expresa de salvaguarda de la competencia de fiscalización del TCu, podía interpretarse que presentaba a la Sindicatura como el único órgano de fiscalización externa de las cuentas, excluyendo la competencia del TCu para fiscalizar en territorio catalán. Así, como señalaba Gorordo Bilbao (2008: 27), al mencionarse a la Sindicatura de Cuentas como “el órgano fiscalizador

externo de las cuentas”, el artículo definido “el”, interpretado en su literalidad, no debía dejar campo de actuación al TCu en los ámbitos de competencia de la Sindicatura.

El TC interpretó que el hecho de que no se mencionase al TCu no equivalía a definir a la Sindicatura de Cuentas como único órgano fiscalizador externo de las cuentas de la Generalitat, de los entes locales y del resto del sector público de Cataluña, ni a conferirle carácter exclusivo. El TC siguió su doctrina (STCs 18/1991, 206/2001) de que la atribución *ex lege* de la función de fiscalización a un Órgano de Control Externo no excluye por sí misma la intervención de otro en el mismo ámbito de gasto público, de la misma forma que la atribución de la función de fiscalización al TCu sobre un determinado ámbito de gasto tampoco excluye por sí misma la intervención de otros órganos de fiscalización (Durán Alba 2008: 49). Por lo tanto el art. 80.1 EAC no excluye ni impide que el TCu pueda seguir fiscalizando las cuentas de la Generalitat, de los entes locales y del sector público de Cataluña, manteniendo además la posición de supremacía que le corresponde. Eso sí, el TC repitió que la competencia fiscalizadora del TCu tiene a la actividad financiera del Estado y del sector público estatal central como ámbito *principal y preferente*, retomando la tendencia hacia la subsidiariedad expresada en la STC 187/1988.

En segundo lugar, en el recurso de inconstitucionalidad contra el EAC se impugnaba el apartado 3 de su art. 80, que establecía que “La Sindicatura de Cuentas y el Tribunal de Cuentas deben establecer sus relaciones de cooperación mediante convenio. En este convenio deben establecerse los mecanismos de participación en los procedimientos jurisdiccionales sobre responsabilidad contable”. Lo cierto es que este apartado generaba más dificultades para salvar su constitucionalidad. Así, afirmaba el TC que “Ciertamente alguna dificultad podría suscitar la constitucionalidad del inciso inicial del art. 80.3 EAC”, y para superar dicha dificultad hubo de recurrirse de nuevo al principio de la *interpretación conforme*.

En efecto, podía entenderse que el art. 80.3 EAC establecía el convenio como única forma posible de relación entre Sindicatura de Cuentas y TCu, imponiendo además un mandato al TCu en orden a la celebración de un convenio disciplinando sus relaciones y dando obligatoria participación a la Sindicatura en los procedimientos jurisdiccionales propios del Tribunal. Si se hubiese entendido así este precepto, se habría desbordado la reserva estatutaria, reducido la independencia constitucionalmente garantizada del TCu e invadido la reserva de Ley Orgánica del art. 136.4 CE.

Lo que vino a interpretar el TC es que el art. 80.3 EAC vincula sólo a la Sindicatura catalana (y no al TCu) a *proponer* la cooperación a este último mediante un convenio, y no obliga al TCu ni a aceptar

el convenio que le proponga, ni a limitar los modos posibles de cooperar restringiéndolos a la celebración de convenios.

De manera similar fue interpretado el inciso final del art. 80.3 EAC (“En este convenio deben establecerse los mecanismos de participación en los procedimientos jurisdiccionales sobre responsabilidad contable”), considerándose que ni dispone la necesaria participación de la Sindicatura de Cuentas en los procedimientos jurisdiccionales sobre responsabilidad contable, ni prescribe que la posibilidad de dicha participación se prevea como objeto del mismo convenio en el que se plasmen las relaciones de cooperación, sino que su enunciado, más limitadamente, debe entenderse que lo que hace es cifrar como contenido del referido convenio el establecimiento de los mecanismos a través de los cuales *cabe* que tenga lugar aquella participación, cuya posibilidad y cuyo alcance para los órganos fiscalizadores autonómicos siempre habrán de venir contemplados en la normativa reguladora del TCu (actualmente, art. 26.3 LOTCu), conforme al carácter único del TCu en la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable (STC 187/1988, de 17 de octubre, FJ 2). Así pues, el TC entiende que lo que el convenio debe establecer, en su caso, son los mecanismos a través de los cuales *puede* articularse la participación de la Sindicatura de Cuentas en los procedimientos jurisdiccionales sobre responsabilidad contable previstos en la normativa reguladora del TCu.

Ni qué decir tiene que, en su intento de salvar la constitucionalidad de los artículos del EAC en base a la interpretación conforme, el TC llega a hacer una peculiar interpretación de la lengua castellana, lo cual se comprueba en el caso del art. 80.3 EAC en la no apreciación de la forma verbal imperativa con que el mismo se expresa.

Finalmente hay que señalar que, independientemente de la constitucionalidad del art. 80.3 EAC, lo cierto es que la preferencia de la cooperación por encima de la coordinación, siempre que exista una vocación de cooperar, puede suponer un acicate para configurar un sistema de control del gasto público en España estructurado de una manera más clara en base a una cooperación multilateral y de buena fe entre TCu y OCEX, lo cual algunos autores han considerado que podría constituir la pauta de un modelo de fiscalización más eficiente (en este sentido Lozano Miralles – 2008: 85).

4. EL CONTROL INTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA

Respecto al control interno del gasto público, en principio puede darse concurrencia en los mismos supuestos que en el control externo. La diferencia reside en que el control interno se inserta en la Administración Pública de la que depende orgánica y (en mayor o menor medida) funcionalmente. No es por lo tanto, como en el control externo, un elemento conectado con los fundamentos de la legitimación del poder político del Estado, con la soberanía representada en el parlamento. Esto elimina en principio la lógica de otorgar supremacía al nivel de control central a efectos de legitimar a los entes de control descentralizados ante el poder soberano de imposición y gasto público. Por lo tanto, las relaciones entre entes de control interno han de regirse en principio en base a pautas de cooperación. En efecto, el control interno es una competencia de las Administraciones Públicas que se conecta estrechamente con el principio de autoorganización, lo que excluye la lógica de subordinación de unos circuitos a otros. El control es una fase crucial de la *gestión* de los fondos públicos. Y, como señala la STC 13/1992, la gestión de los fondos públicos tiene que hacerse por la Administración que ostente las competencias constitucionales sobre la política pública de que se trate. Resulta notable señalar a este respecto cómo en el FJ 8 de dicha sentencia se consideraba que las competencias de gestión habrían de recaer en las Comunidades Autónomas siempre que tuviesen competencias, no sólo exclusivas, sino también de desarrollo legislativo y ejecución, o ejecutivas¹³⁴. Ésta es la regla general, reafirmada de manera reiterada por el TC (Torres Pérez 2011: 42).

Es precisamente el principio de cooperación el que inspira el subsistema de control interno en España, tal y como se refleja en la Disposición Adicional 1ª de la LGP, en la que se dispone que “La Intervención General de la Administración del Estado promoverá la celebración de convenios y otros mecanismos de coordinación y colaboración con los equivalentes órganos autonómicos de control y con los de las entidades que integran la Administración local en el ejercicio de las funciones contables y de control”.

Sin embargo, hay que considerar que la situación cambia cuando los programas de gasto están financiados directamente por las Administraciones Públicas superiores: en este caso, se habría de poder recurrir a mecanismos de coordinación. En efecto, si la financiación se efectúa en base a

¹³⁴ Con tres excepciones: Garantizar la plena efectividad dentro de la ordenación básica del sector; garantizar iguales posibilidades de obtención y disfrute por parte de los potenciales destinatarios dentro de todo el territorio nacional; y cuando la centralización de la gestión sea una medida necesaria para evitar que se sobrepase la cuantía global de fondos destinados a la subvención (Torres Pérez 2011: 45). La segunda y la tercera excepción enunciada fue utilizada por el TC para justificar la centralización de la gestión de subvenciones europeas del FEOGA (STC 79/1992).

subvenciones condicionadas, una de las condiciones que se puede imponer a estas subvenciones es el acatamiento por parte del ente que recibe la financiación de las pautas de coordinación establecidas por parte de los circuitos de control interno de las Administraciones superiores. Incluso puede establecerse la condición de que los circuitos de control interno de las Administraciones superiores operen sobre el terreno (como sucede con los servicios de control interno de la Comisión en el caso de las subvenciones europeas), pasando a ocupar la exclusividad propia de los niveles de control interno inferiores. Todo ello en base a la condicionalidad que se imponga con las subvenciones. La autonomía de los niveles inferiores siempre quedará salvaguardada en la medida en que los mismos puedan negarse a recibir las subvenciones (STC 13/1992, FJ 7).

Respecto a la articulación multinivel del subsistema de control interno en el ámbito constitucional español, el TC ha llegado a una interpretación que limita bastante las posibilidades de articular coherentemente los controles internos de las Administraciones Públicas central y autonómica. Se considera que la existencia de controles de carácter administrativo, propios del control interno, puede colocar a las Comunidades Autónomas en una situación de subordinación con respecto a la Administración del Estado. El razonamiento subyacente a este posicionamiento consiste en considerar que el control interno es un control eminentemente vinculado a órganos de impulso político. Como resultado de este razonamiento, se considera que en último término el control interno que ejerce una Administración superior sobre otra inferior acaba suponiendo una interferencia en la autonomía de la Administración inferior.

Así en STC 237/1992, el TC daba a entender en el FJ 9 que la pretensión de supervisar y controlar la ejecución autonómica de subvenciones condicionadas por parte del subsistema de control interno del Estado central, por razón del origen estatal de las mismas, no podía ir más allá de la remisión de información específica. Ir más allá suponía, conforme a dicha jurisprudencia, tanto una interferencia en la autonomía propia de las Comunidades Autónomas como una invasión del ámbito de actuación del TCu. En efecto, “el Estado no puede condicionar las subvenciones o predeterminar su finalidad más allá del perímetro de la competencia concreta que sirva de cobertura a esa intervención suya” (FJ 8). Nos preguntamos si cabe realmente llamar a esta categoría de “subvención condicionada”, puesto que no se trata de unos fondos que el Estado reparta entre las Autonomías bajo ciertas condiciones, sino que se está refiriendo el TC sencillamente a programas de subvenciones en los que Estado y Comunidades Autónomas comparten competencias, ya sean competencias de formulación o (más infrecuentemente) de gestión (incluyéndose el control dentro de la gestión). Estas subvenciones se territorializan, incorporándose al presupuesto de las Comunidades Autónomas con una serie de

elementos ya regulados (afectando a la finalidad de la subvención, las condiciones para la solicitud, o la tramitación), y por tanto convirtiéndose en “transferencias condicionadas” en el sentido lato que se le da al término en finanzas públicas. Pero hay que considerar que realmente no suponen el establecimiento o la sugerencia de condición o limitación alguna por parte de una Administración a otra, ya que cada Administración opera dentro de su ámbito de competencias, sin interferir en el ámbito autónomo de la otra, conforme al planteamiento del TC. No suponen por lo tanto una auténtica distorsión en el patrón de preferencias de la Administración autonómica, que es lo que produce con las subvenciones condicionadas en el pleno sentido del término. La Comunidad Autónoma sigue operando libremente *en el ámbito de sus competencias* sin condiciones impuestas. En consecuencia, no se trata de dirigismo, sino de “especialización” y división de competencias entre actores de gobernanza.

Ante la STC 237/1992, hay que dejar claro que, en sentido estricto, la esfera competencial de las Comunidades Autónomas se mantiene intacta no sólo porque siguen ejerciendo sus títulos competenciales exclusivos o de desarrollo legislativo y ejecución, con proyección siempre en la gestión de los fondos, sino también porque las subvenciones condicionadas no vienen impuestas por el Estado central. Si viniesen impuestas, entonces también se impondrían las condiciones anejas, lo cual constituiría una extralimitación. Pero en la medida en que la Comunidad Autónoma puede rechazar la subvención condicionada (como sucede en el caso de los Estados miembros con los fondos europeos), así como mantener su capacidad decisional dentro de su esfera competencial¹³⁵, la autonomía de las mismas queda preservada. Sin embargo, éste no parecía ser el criterio del TC en 1992. A este respecto conviene recordar el contexto histórico de la sentencia, y es que en el escenario de las finanzas públicas españolas de 1992, cuando la STC 237/1992 fue emitida, la distribución de ingresos fiscales entre Comunidades Autónomas y Estado central estaba muy desequilibrada hacia este último, con lo que, ante la ausencia de una fuente de ingresos estable y más o menos propia de las Comunidades Autónomas, las subvenciones condicionadas podían de facto convertirse en auténticas “subvenciones impuestas”¹³⁶ (como implícitamente se señalaba en el FJ 7 de dicha Sentencia).

¹³⁵ Sí que puede ser cierto que, si se imponen condiciones a la formulación, ejecución o control de la subvención, que vulneran las competencias exclusivas de las CC.AA, se estaría ante una situación inconstitucional, ya que las CC.AA no pueden “disponer” de sus competencias, pues éstas son indisponibles. Así se mencionaba en STC 13/1992, FJ 7: “un razonamiento semajante sería constitucionalmente inaceptable porque la autonomía y las propias competencias son indisponibles tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas”.

¹³⁶ A este respecto cabe citar a Sánchez Ferro (2011): “lo cierto es que en los sistemas de financiación muy centralizados en los que el gobierno central no transfiriere los suficientes recursos a los entes autonómicos de forma incondicionada o los entes autonómicos no

Por otro lado, resulta interesante notar la confusión que muestra la STC 237/1992 entre las categorías de control externo e interno. Así, considera que la articulación de un control multinivel del gasto público en España sólo se puede hacer a través del TCu, que tiene constitucionalmente asignada esta función. A este respecto, nosotros dudamos que la intención del constituyente fuese realmente ésa. Al igual que el TC consideraba en la STC 31/2010 que la inexistencia de una cláusula expresa de salvaguarda de la competencia de fiscalización del TCu en el EAC no excluía la posibilidad de fiscalización por parte del mismo, puede decirse que la inexistencia de una cláusula expresa de salvaguarda de la competencia de control interno de la Administración Central en el art. 153 CE no excluye en principio la posibilidad de que la misma pueda darse. Evidentemente, no de manera gratuita, pues se estaría quebrando la lealtad constitucional y por lo tanto colisionando con la autonomía de las Comunidades Autónomas. Pero sí justificada por una causa determinada como sería el origen estatal de los fondos.

Respecto a la confusión que hace el TC entre controles externo e interno, ya hemos señalado de manera profusa en este trabajo que ambos controles responden a dos lógicas diferentes. Si en el control externo prima el objetivo de generar confianza, en el interno prima el objetivo de reafirmar y reajustar la capacidad de respuesta de la Administración. De la misma forma que en el ámbito de la empresa privada el control externo realizado por un auditor busca generar confianza en la dirección y consejo de administración por parte de los accionistas, y el control interno realizado por la propia empresa busca asegurarse que los objetivos fijados por la dirección se están cumpliendo de manera efectiva.

Por lo tanto, la consideración que hace el TC de una posible invasión por parte del subsistema de control interno del ámbito propio del control externo por el mero hecho de la naturaleza multinivel del control, no tiene sentido, y supone en cierto modo negar la posibilidad de desarrollar programas conjuntos entre administraciones públicas central y autonómica. Porque en la medida en que estos programas conjuntos existan, hay que permitir, en lógica económica, que todas las Administraciones involucradas puedan desplegar sus medios para asegurar que el programa está cumpliendo los objetivos para los que fue concebido. Eso sí, no tendría mucho sentido que los controles internos

tienen una participación suficiente en el sistema tributario, la voluntariedad se puede convertir en algo meramente formal, viéndose las Comunidades Autónomas obligadas a aceptar las subvenciones para poder desarrollar sus políticas públicas [...] Evidentemente, el que las Comunidades Autónomas tengan mayor o menor libertad a la hora de aceptar dichas subvenciones dependerá del diseño global del modelo de financiación autonómica y de los ingresos incondicionados de los que éstas dispongan para el desarrollo de sus políticas públicas: cuanto mayores sean estos últimos ingresos, mayor libertad real tendrán las Comunidades Autónomas para aceptar o no las subvenciones condicionadas”.

desplegados por la Administración Central sirviesen para generar confianza al Congreso de los Diputados o al conjunto del Pueblo español respecto de la actuación de las Administraciones autonómicas, a efectos de rendir cuentas. En la medida en que ése fuese el objetivo de los controles, entonces sí se estaría produciendo por parte del control interno una invasión de las competencias del TCu, vulnerando el sentido que los arts. 136 y 153 CE dan al control externo realizado por el TCu¹³⁷. En dicho supuesto hipotético el control interno pasaría de facto a cumplir una función propia del control externo.

Por otro lado, tampoco tendría sentido que la Administración Central argumentase la constitucionalidad de los controles administrativos basándose para ello en el carácter “externo” de los mismos. El carácter externo viene dado por la independencia del órgano controlador con respecto al órgano controlado (lo cual se daría en el control de las Administraciones Autonómicas por parte de la Administración Central), pero también por el objeto mismo del control (como hemos visto, proporcionar confianza), y por el propio estatuto del órgano controlador (un estatuto de independencia, que se expresa en el ámbito reglamentario, presupuestario, de personal o de funcionamiento – *vid. supra*). Por lo tanto los controles administrativos, si bien son “externos” a la Administración autonómica controlada, no son “externos” ni por su objeto, ni por la naturaleza del órgano que desarrolla el control.

De acuerdo con STC 201/1988, FJ 4 (así como la ya citada STC 237/1992, FJ 9), resolviendo conflicto de competencias, el TC sólo admitiría entre los subsistemas de control interno el establecimiento de un deber de información (que se explica en función de la existencia de principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional), pero no el control entre Administraciones, pues su existencia menoscabaría la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. En todo caso, considerar que controlar administrativamente un programa de gasto equivale a controlar a la Administración que gasta y, por lo tanto, implica una vulneración de la autonomía de la misma, supone dar un salto interpretativo que en cierto modo puede desvirtuar la realidad. El programa de gasto puede que no sea obligatorio, sino voluntario, en base a subvenciones condicionadas. Como ya se ha señalado, en este supuesto la Administración autonómica puede negarse a recibir dichos fondos estatales, si éstos entran dentro del ámbito de competencias de la Comunidad Autónoma. Ahora bien,

¹³⁷ La STC 237/1992 considera que un “control administrativo interno que exija la justificación del gasto -rendición de cuentas, en suma- por razón del origen estatal de los fondos” resultaría incompatible con la autonomía de las Comunidades. Lo que sucede es que la interpretación del TC de la rendición de cuentas como un mecanismo de “justificación del gasto” resulta limitada. La rendición de cuentas implica una doble dimensión: justificar y soportar las consecuencias que se deriven si esa justificación no convence al foro ante el que se rinden las cuentas. Consecuencias además impuestas por el foro mismo.

en la medida en que admita el uso de dichos fondos, debe vincularse a las condiciones que la Administración central establezca para asegurar el buen uso de los mismos. La horizontalidad propia de las relaciones de cooperación entre actores de gobernanza quedaría por lo tanto salvaguardada.

4.1. El subsistema de control interno de los fondos europeos en España

La articulación de los subsistemas de control interno del gasto público europeo sometido a gestión compartida en España viene determinada con carácter básico por los Reglamentos Financieros sectoriales de la Unión. Existen regímenes y órganos distintos para fondos distintos, siendo los más importantes por razón del tamaño los fondos agrícolas y los fondos estructurales. En este apartado se va a prestar especial atención al régimen de control de los fondos estructurales.

Como en todas las políticas de la Unión, la política de control del gasto público corre el riesgo de provocar una reconfiguración competencial por vía de hecho entre el Estado central y las autonomías. En este sentido hay que observar que en los marcos financieros europeos que se han venido sucediendo desde 1988, el Estado español ha designado a órganos de ámbito estatal como Autoridades de Gestión y Autoridades de Pagos; es decir, que autoridades nacionales han asumido la responsabilidad del control interno de la ejecución de fondos europeos (para gastos que se hacían en áreas competenciales autonómicas).

En concreto para el FEDER y el Fondo de Cohesión, ha asumido las competencias la Dirección General de Fondos Comunitarios del Ministerio de Hacienda; para el FSE, la Dirección General de Economía Social y FSE del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales; y para el IFOP y el FEOGA-O, la Secretaría General de Pesca y la Dirección General de Desarrollo Rural del Ministerio de Agricultura. En el marco presupuestario 2007-2013 se mantiene en España que sean las autoridades de la Administración General del Estado las que constituyan las Autoridades de Gestión y de Certificación, con los órganos de la Comunidades Autónomas y los propios Ayuntamientos¹³⁸ como “organismos intermedios” (conforme al art. 59.2 del Reglamento 1083/2006¹³⁹). Igualmente sucede con las Autoridades de Auditoría, con la salvedad del Fondo Social Europeo¹⁴⁰.

¹³⁸ En el marco específico de las ayudas urbanas integradas previstas en el art. 34.2 del Reglamento 1083/2006, y en el art. 8 del Reglamento 1080/2006.

¹³⁹ “El Estado miembro podrá designar uno o varios organismos intermedios que realicen algunos o todos los cometidos de la autoridad de gestión o de la autoridad de certificación, bajo la responsabilidad de éstas”.

¹⁴⁰ En el ámbito de la auditoría interna del Fondo Social Europeo, con el marco financiero 2007-2013 se asistió a una descentralización parcial de las funciones que el Reglamento 1083/2006 atribuye a la Autoridad de Auditoría (funciones de auditoría interna), que venían siendo realizadas por la IGAE bajo los anteriores marcos normativos, y que en el caso de los Programas Operativos ubicados en

Esto en la práctica implica que sobre el terreno las competencias de gestión y certificación son ejercidas por las Comunidades Autónomas, pero bajo la “delegación” de las autoridades centrales, que se reservan competencias de control y supervisión del funcionamiento de los órganos autonómicos, en una relación de dirección. La razón de la preponderancia del Estado central en el control interno de los fondos europeos reside, en primer lugar, en que es el Estado central el que se configura como interlocutor de las Instituciones europeas. En segundo lugar, los Programas Operativos pueden ser plurirregionales, e incluso refiriéndose a una única Comunidad Autónoma, hay ejes de actuación cuya gestión corresponde al Estado. Sin embargo, sólo puede haber una única Autoridad de Gestión, Certificación y Auditoría por Programa Operativo.

En cualquier caso conviene precisar que aunque la aplicación de los Reglamentos europeos en España contribuya a la atribución a las Autoridades de Gestión y de Certificación del Estado central de la responsabilidad referida a la ejecución y control de los Fondos Estructurales, “relegando” a las Comunidades Autónomas a la condición de organismos intermedios que actúan bajo la responsabilidad de dichas Autoridades, ello no debe interpretarse en el sentido de que el Derecho europeo atribuya a la Administración General del Estado competencias de las que carece de acuerdo con el ordenamiento constitucional español. Así lo ha declarado el TC en numerosas sentencias (entre otras, SSTC 64/1991, 76/1991, 9/1992, 252/1998). Todo ello en la línea del propio TJUE (sentencias de 11 de febrero y 15 de diciembre de 1971), que estableció que, en virtud del principio de autonomía institucional, el Derecho europeo no pretende alterar la distribución interna de competencias de cada Estado. Así lo reconoce también el Reglamento 1083/2006, en su artículo 59.3, donde establece que “(...) las Autoridades a las que se refiere el apartado 1, (...) llevarán a cabo su cometido de plena conformidad con los sistemas institucional, jurídico y financiero de dicho Estado miembro”.

La estructura institucional centralizadora de la responsabilidad del control interno de los fondos europeos en España tiene elementos de apoyo en la propia Constitución española. En efecto, la Constitución ofrece posibilidades para que el papel de las Autoridades de Gestión y Certificación pueda recaer en órganos de la Administración General del Estado que tengan atribuidas competencias de coordinación de órganos de diferentes Administraciones territoriales. Esta competencia de coordinación la puede asumir el Estado en base a los títulos genéricos del artículo 149.1.13 (“Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”), y del

una única Comunidad Autónoma (no plurirregionales), han pasado a ser los correspondientes servicios de auditoría interna autonómicos. El motivo de esta diferencia entre la gestión del FSE y del FEDER es que las competencias de política social y de formación propias del FSE tienden a ser competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas.

artículo 149.1.14 (“Hacienda General”). En este sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del TC sobre el contenido reforzado de la función de coordinación en la gestión de subvenciones europeas (STC 79/1992), la actuación de las Autoridades centrales con respecto a las Administraciones autonómicas en posición de organismos intermedios podría consistir en (Báscones Ramos 2006: 131-132):

1º. Fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca.

2º. Establecimiento de pautas para la homogeneidad técnica. Esto habría conllevado en el anterior marco financiero 2000-2006 la fijación por la IGAE (en el ámbito de los controles por muestreo, de carácter consuntivo, a que se refería el artículo 10 del Reglamento 438/2001), o por la Autoridad de Gestión (en el ámbito de los controles de carácter principalmente concomitante del artículo 4 del citado Reglamento), de programas de trabajo comunes fijando “mínimos comunes denominadores”, vinculantes para las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, que desempeñaban la función de organismos intermedios. Los citados programas de trabajo contendrían, por fondos y, dentro de cada fondo, por medidas, y si fuera necesario por acciones, los objetivos que deben ser verificados y el alcance, en cuanto a la selección de la muestra a controlar, de las pruebas a practicar y de la documentación a examinar.

En este sentido es necesario destacar la consideración que hacía el TCEu en el punto 44 del Dictamen 2/2004 sobre el modelo de Auditoría Única: “Deberían definirse y normalizarse el ámbito y el alcance del trabajo de auditoría, así como unos requisitos mínimos en lo que se refiere a los niveles de importancia, la documentación de las comprobaciones, la forma y el contenido del informe de auditoría y el derecho de acceso a los documentos de trabajo”. Asimismo en el punto 46 se establecía que “los procedimientos de control deberían aplicarse siguiendo una norma común adecuada, el trabajo realizado, así como los resultados deberían documentarse en un formato común”. Es precisamente en esta línea de establecimiento de pautas para la homogeneidad técnica que se sitúa la posición de dirección del Estado central respecto de las Administraciones autonómicas en el control financiero de los fondos estructurales.

3º. Establecimiento de pautas para la homogeneidad en la interpretación de la normativa. Se trata de introducir homogeneidad en la opinión que se dé respecto de la evidencia obtenida en el desarrollo del trabajo de control, a efectos de evitar que ante los mismos hechos diferentes órganos de control den opiniones distintas, de forma que para lo que uno es una irregularidad, para otro no lo sea.

4º. Acción conjunta de la Administración coordinadora y coordinada en el ejercicio de sus respectivas competencias, en base a pautas de cooperación.

Como señala Báscones Ramos (2006: 132), el desarrollo de los puntos 2º, programas de trabajo, y 3º, homogeneización en la interpretación de la normativa, requeriría o bien que las Comunidades Autónomas se adhirieran voluntariamente por la vía del convenio (en base a una lógica de cooperación), o bien que se dictasen por el Gobierno, invocando para ello el título competencial de coordinación (o por el Ministro correspondiente en el caso de que haya habilitación legal expresa) las correspondientes normas reglamentarias en las que se recojan, por ejemplo, los programas de trabajo que sean de obligado cumplimiento en el desarrollo del control de fondos europeos con independencia de cuál sea el órgano que los realice, así como la estructura a la que se han de ajustar los informes de control.

En el mismo sentido, Báscones Ramos (2006: 132) considera que, al objeto de garantizar la necesaria homogeneidad, tanto desde el punto de vista del desarrollo del trabajo como de la opinión que se debe dar en relación a la evidencia obtenida a partir de las pruebas de auditoría realizadas, podría crearse, con representación de las Comunidades Autónomas, una Comisión de órganos de control de fondos europeos que asumiera la misión de redactar los programas de trabajo que hubiesen de ser aplicados por todos los órganos de control, así como la revisión de los informes y, en su caso, también de los papeles de trabajo, al objeto de verificar no sólo la aplicación efectiva de los programas, sino la congruencia de la opinión que se da respecto de los objetivos del control, en especial en lo relativo a las posibles irregularidades y sus consecuencias. Supondría por tanto trasladar la lógica de coordinación institucionalizada propia de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo (*vid. supra*) al específico ámbito del control del gasto público europeo sometido a gestión compartida en España. En este sentido cabe mencionarse la consideración que hacía el TCEu en el punto 39 del Dictamen 2/2004: “En los Estados miembros alguien debería encargarse de asegurar que el trabajo de control realizado en el nivel local obedece a las normas y a la calidad exigidas, y de este modo puede servir de base para otros trabajos”.

El planteamiento que se acaba de describir se ha concretado en la práctica en distintos mecanismos de dirección, coordinación y cooperación entre Autoridades de Gestión, Certificación y Auditoría a nivel Central y los correspondientes organismos intermedios autonómicos. En el supuesto específico de la Autoridad de Auditoría, la IGAE, como Autoridad de Auditoría nacional (para todos los fondos estructurales menos el FSE), inició los trabajos destinados a elaborar un marco de actuación conjunta con todas las Intervenciones Generales autonómicas (Pérez Pérez 2008: 92), basado en el respeto del

ámbito competencial y la autonomía funcional de cada órgano de control, y que simultáneamente permitiera a la Autoridad de Auditoría cumplir con las obligaciones que le imponían los Reglamentos Europeos 1083/2006.

El modelo que finalmente se acordó se basaba en la creación de una Comisión General de Coordinación, integrada por representantes de la Intervención General de la Administración del Estado y de las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, que tendría como objetivo primordial debatir y aprobar las normas, planes y procedimientos que sirvan para configurar un sistema unificado de auditoría interna. El modelo acordado entre la Intervención General de la Administración del Estado y las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas establece que corresponde a la Comisión General de Coordinación conocer, debatir y aprobar los siguientes asuntos (Pérez Pérez 2008: 93-94):

- a) Metodología de auditoría: normas de auditoría, manuales, guías y otros documentos específicos que se elaboren al objeto de asegurar la homogeneidad y calidad de los trabajos.
- b) Selección de muestras: método o métodos de muestreo a utilizar, y determinación del órgano encargado de la selección.
- c) Procedimientos, plazos y contenido de los intercambios de información entre la Autoridad de Auditoría y los restantes órganos de control.
- d) Identificación de tipos genéricos de irregularidades y procedimientos de comunicación a la Autoridad de Auditoría.
- e) Requisitos mínimos a exigir a los auditores privados que participen en la realización de los trabajos y procedimientos de revisión de los trabajos.
- f) Planificación temporal de los trabajos a realizar por los distintos órganos de control.
- g) Procedimientos para la tramitación de informes.
- h) Asignación y planificación de los trabajos de evaluación previa de los sistemas, previstos en el artículo 71.2 del Reglamento 1083/2006.
- i) La estrategia que la Autoridad de Auditoría debe presentar a la Comisión en el plazo de nueve meses a partir de la aprobación del Programa Operativo, conforme a lo previsto en la letra c) del artículo 62.1 del Reglamento 1083/2006.

j) Modelo de manifestaciones a realizar por los órganos de control a la Autoridad de Auditoría y plazo de presentación de las mismas. Este modelo, que se desarrollaría en forma de cuestionario, versaría sobre el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos y el alcance de los trabajos realizados.

Finalmente, corresponde a la IGAE supervisar los trabajos del conjunto de órganos de control autonómicos a fin de determinar si dichos trabajos se ajustan a las normas y procedimientos aprobados. Esta supervisión, que se basaría en los informes remitidos y en las manifestaciones presentadas a la Autoridad de Auditoría por el órgano de control respectivo, podría conllevar la revisión de documentación adicional o el requerimiento al órgano de control de más información. Una vez realizadas las tareas de supervisión, la Autoridad de Auditoría se responsabilizaría ante la Unión Europea del trabajo realizado por todos los órganos de control que hubiesen actuado sobre un mismo programa operativo.

TERCERA PARTE

EL CONTROL DEL GASTO EN LA UNIÓN EUROPEA

CAPITULO VII LA PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA EUROPEA

1. LA DIMENSIÓN CONSTITUCIONAL DEL PRESUPUESTO EUROPEO

Las nuevas formas de poder político supranacional parecen introducirnos en una era de post-constitucionalidad, en la que las instituciones trascienden el debate de constitución sí - constitución no, para situarse en un espectro gradual de progresiva cimentación constitucional, en el que se pueden alcanzar distintos grados de “constitucionalización”. Walker señala cinco elementos a través de los que se articula el encuadramiento constitucional del poder político, y que podemos concebir como ejes a lo largo de los cuales se produce la progresiva “constitucionalización”: 1. Existencia de un ordenamiento jurídico (omnicomprensivo, autointerpretativo, autónomo, autointegrado, autoejecutivo, autoenmendable, autodisciplinado); 2. Existencia de un marco institucional efectivo de órganos políticos con equilibrio de poderes; 3. Conexión genética con un poder constituyente (que dota de legitimidad de origen); 4. Existencia de una comunidad política integrada, sujeto y objeto de la soberanía (que dota de legitimidad de ejercicio); 5. Existencia de una lógica discursiva que sigue un parámetro binario de constitucionalidad/inconstitucionalidad.

Para que puedan plantearse los elementos de constitucionalización, primero tenemos que constatar la existencia de un centro de poder autónomo, que impacte directamente en los Estados y sus ciudadanos. La supranacionalidad constituye por tanto un *prius* lógico para que pueda plantearse la constitucionalización. En la UE, de acuerdo con su naturaleza de “Comunidad de Derecho” (en expresión de Walter Hallstein), se ha producido una evolución institucional en la que los avances hacia la supranacionalidad han ido acompañados de avances hacia el constitucionalismo. Es decir, que es un poder que ha venido siendo embridado por un marco de progresiva cimentación constitucional (Poiaras Maduro 2004: 7, 11, 16)¹⁴¹. Una cimentación constitucional que ha servido no sólo para controlar, sino también para legitimar un poder supranacional que, en ausencia de una clara legitimidad de origen constituyente y con una precaria base democrática, ha buscado asideros donde sustentar una difícil y siempre sutil legitimidad.

Esta cimentación constitucional se puede comprobar en elementos como la cohesión proporcionada al sistema normativo comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión, el diseño institucional construido sobre un modelo de división y equilibrio de poderes, y el asentamiento democrático de la Unión. Un asentamiento democrático que se expresa a través de circuitos de autorización,

¹⁴¹ En palabras de dicho autor (2004: 11): “*In the process of European integration, constitutionalism as the form of power followed the claim of normative authority*”.

representación y participación, que proporcionan legitimidad de origen¹⁴²; así como de circuitos de transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta, que proporcionan legitimidad de ejercicio.

La existencia de un poder presupuestario propio viene a constituir no sólo un *prius* lógico para la operatividad del constitucionalismo más allá del Estado, sino que también constituye una base tanto para la existencia de dinámicas de equilibrio de poderes como para el reforzamiento de las dinámicas de transparencia y rendición de cuentas. En efecto, la previsión constitucional de un poder ejecutivo que gasta (art. 311 TFUE) y un legislativo que autoriza (art. 314 TFUE) y controla (art. 14.1 TUE, art. 319 TFUE), con la ayuda de una Entidad de Fiscalización Superior (arts. 285-287 TFUE), en el contexto de una relación de confianza parlamentaria (que se sustanciará en la investidura y, en su caso, en una moción de censura – arts. 17 TUE y 234 TFUE), tiende a mantener un equilibrio de poder constitucional propio de una forma de gobierno parlamentaria. De la importancia que el poder presupuestario ha tenido en la articulación de estos mecanismos de “pesos y contrapesos” da muestra el contexto en el que se produjo la dimisión de la Comisión Santer en 1999.

Igualmente, las previsiones relativas tanto a la programación presupuestaria como al control presupuestario realizado por el Tribunal de Cuentas Europeo y el Parlamento Europeo tienden a reforzar la transparencia y la rendición de cuentas en el ejercicio del poder financiero de la Unión. Como señaló el ECOFIN en sus conclusiones de 16 de marzo de 2010 (sobre el presupuesto de 2011), el presupuesto europeo es “*one of the most significant tools to guarantee the accountability of the European Union towards its citizens (...); an accurate and accountable use of the EU resources is one of the essential means to reinforce the trust of the European citizens*”.

Por lo tanto, el poder presupuestario de la UE puede ser considerado tanto una condición previa como un elemento de desarrollo en el constitucionalismo europeo. A continuación vamos a analizar en detalle en qué medida el poder presupuestario de la UE ha contribuido a configurar un poder supranacional y cómo ha favorecido simultáneamente al encuadramiento constitucional de dicho poder.

2. LA PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA EUROPEA

¹⁴² A través de mecanismos como las elecciones al Parlamento Europeo, el derecho de petición, la asistencia del Defensor del Pueblo, o la iniciativa legislativa popular.

La UE puede considerarse en términos jurídicos como una asociación voluntaria de Estados establecida mediante acuerdo internacional y dotada de órganos permanentes, propios e independientes, encargados de gestionar unos intereses colectivos y capaces de expresar una voluntad jurídicamente distinta de la de sus miembros. Es decir, responde a un patrón específico de un tipo de sujeto de Derecho Internacional, que en doctrina iusinternacionalista se llama organización internacional (Sobrino Heredia 2003: 43), independientemente de que su poder sea *internacional* o *supranacional*.

Como toda instancia de poder, en principio la UE surge para gestionar unos intereses colectivos de relevancia política. En efecto, para que exista una involucración a nivel inter o supranacional, los problemas que se planteen tienen que generar externalidades que vayan más allá del concreto ámbito estatal. En el caso de la UE existen determinados problemas políticos que hacen necesaria la creación de programas de gasto público supranacionales. Es el supuesto, por ejemplo, de la política de cohesión, que pretende el desarrollo económico territorial. Esto tiene externalidades a nivel supranacional en la medida en que el desarrollo económico “equilibrado y sostenible”¹⁴³ tiene un impacto directo sobre la distribución de rentas y sobre el mercado interior de toda la UE. Lo cual genera la necesidad de una involucración a nivel supranacional a través del gasto público. Es el caso igualmente de otras políticas sectoriales como agricultura, como investigación y desarrollo tecnológico, o como la política de cooperación al desarrollo; todas las cuales se proyectan a través de programas de gasto.

La UE es una organización supranacional: lo que implica que opera como una instancia de poder autónoma que en su desarrollo se independiza de la voluntad de los Estados miembros, construyendo categorías jurídicas particulares que se imponen a los Estados mismos incluso en contra de su voluntad. Una de las características de su naturaleza supranacional sería la posibilidad de contar con un presupuesto dotado de recursos propios derivados de una autoridad presupuestaria propia. Un presupuesto dotado de recursos propios incide tanto en la autonomía de la organización supranacional (que deja de depender de contribuciones nacionales) como en la superación de la soberanía estatal (al poder exigir en Derecho el pago de impuestos tanto a entes nacionales como subnacionales o privados, aun en contra de la voluntad del Estado).

¹⁴³ Art. 3.3 TUE: “La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado [...]. La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros”.

Del carácter nuclear que tanto la dimensión supranacional como la categoría de recursos propios tienen para la UE da cuenta el hecho de que ambos conceptos ya quedasen reflejados en el Tratado de París de 1951. En efecto, en el art. 9 de dicho Tratado se hacía referencia al carácter supranacional de la Alta Autoridad, y en su art. 78 se introducía la expresión de recursos propios. Una expresión que posteriormente quedaría definida con su significado actual en el Tratado de la Comunidad Económica Europea de 1957, en cuyo art. 201 se señalaba que “La Comisión estudiará en qué condiciones las contribuciones financieras de los Estados miembros [...] podrían ser sustituidas por recursos propios, especialmente por ingresos procedentes del arancel aduanero común, tras el establecimiento de éste”.

En 1965, un primer intento de establecer un sistema de recursos propios mediante la transferencia de los derechos de aduana y exacciones agrícolas (recursos procedentes de las políticas comunitarias aduanera y agrícola) se vio frustrado frente a la oposición de la Francia de Charles de Gaulle¹⁴⁴. No fue sino hasta la cumbre de La Haya de 1969 que se acordó desbloquear este avance, y en 1970, el Consejo adoptó una decisión por la que se asignaban a las Comunidades (con un presupuesto único tras el Tratado de fusión de 1965) recursos propios para cubrir todos sus gastos. La decisión marcó el fin de las contribuciones nacionales.

Actualmente el sistema de recursos propios tiene como primer fundamento el art. 311 TFUE¹⁴⁵. Sin embargo, la proclamación normativa que hace dicho artículo tiene que ser matizada. En efecto, la realidad del presupuesto europeo lo aproxima en la práctica a un modelo presupuestario propio de una organización internacional convencional de carácter intergubernamental¹⁴⁶.

2.1. El sistema de recursos propios

Jurídicamente, el significado de un sistema de recursos propios implica que los recursos que transfieren los Estados miembros a la UE son propios de la UE. No son pues recursos de los Estados

¹⁴⁴ Lo que contribuyó a la “crisis de la silla vacía” de 1965 y al Compromiso de Luxemburgo de 1966. El Compromiso de Luxemburgo, firmado el 30 de enero de 1966, contempla que «cuando, en caso de decisiones que puedan adoptarse por mayoría a propuesta de la Comisión, estén en juego intereses muy importantes de una o más partes, los miembros del Consejo se esforzarán, dentro de un plazo razonable, por alcanzar soluciones que puedan ser adoptadas por todos los miembros del Consejo pero respetando sus intereses mutuos y los de la Comunidad». Dicho compromiso pasó a matizar la posibilidad constitucional de adoptar acuerdos en el Consejo por mayoría cualificada.

¹⁴⁵ “La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas. Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios”.

¹⁴⁶ Hipótesis que coincide con Bernicot (2004 : 76): « *Les finances publiques européennes s'apparentent plus au mécanisme de financement et de dépenses d'organismes de coopération multilatérales qu'aux finances publiques des États membres* ».

miembros que éstos transfieren a la UE, sino que los fondos le pertenecen a la UE desde el momento en que se produce el “hecho impositivo” correspondiente. Específicamente, se dice que los recursos propios son “debidos en Derecho” a la UE, lo que implica que la transferencia de su propiedad no requiere ninguna decisión jurídica por parte de los Estados miembros, sino que es “automática”, aun con la intermediación de éstos a efectos de transferir la posesión sobre los fondos (conforme a los arts. 1 y 2 del Reglamento 1150/2000¹⁴⁷). En caso de que los Estados miembros no transfieran la posesión de los fondos conforme a los procedimientos previstos, el art. 11 del Reglamento 1150/2000 establece la posibilidad de exigir intereses de demora¹⁴⁸.

La importancia de un sistema de recursos propios para el desarrollo coherente de las políticas públicas puede comprobarse en la propia historia del constitucionalismo contemporáneo, concretamente en el proceso constitucional norteamericano. En efecto, uno de los fallos que más se le achacó a los Artículos de la Confederación fue la falta de reconocimiento de la facultad del gobierno central para establecer y recaudar impuestos (Urofsky y Finkelman 2002: 81-82). En virtud de los Artículos, los recursos financieros eran aportados por los estados miembros. En esta situación, el Congreso se veía obligado a depender completamente de los gobiernos de sus estados miembros, que decidían si pagaban o no las cantidades requeridas por el Congreso. Ciertos estados decidían no pagar las contribuciones, o las pagaban sólo en parte. Sin una fuente constante de ingresos suficientes para hacer cumplir sus leyes y tratados suscritos, o pagar sus deudas, y sin un mecanismo para obligar a los Estados a pagar, la Confederación quedaba en una situación vulnerable. Fue esto precisamente lo que motivó el reconocimiento, en la Constitución de 1787, de la capacidad del Estado federal de recabar impuestos (la *taxing and spending clause*¹⁴⁹, reconocida en la sección 8 del artículo I, que permitía establecer, recabar y gastar impuestos).

El sistema de recursos propios de la Unión se articula en torno a un presupuesto, que recoge todos los ingresos previstos y gastos autorizados para el periodo de un año. En teoría, en el derecho presupuestario europeo rige el principio de universalidad, por el cual se incluyen todos los ingresos y todos los gastos; en la práctica, permanecen fuera del presupuesto los recursos del Fondo Europeo de

¹⁴⁷ *Artículo 1*: Los recursos propios de las Comunidades [...] serán puestos a disposición de la Comisión y se controlarán en las condiciones establecidas en el presente Reglamento [...] *Artículo 2*: [...] un derecho de las Comunidades sobre los recursos propios [...] se constatará cuando se cumplan las condiciones previstas por la reglamentación aduanera en lo relativo a la consideración del importe del derecho y su comunicación al deudor.

¹⁴⁸ “Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses [...]”.

¹⁴⁹ “*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States*”.

Desarrollo, los recursos del Banco Europeo de Inversiones, así como las operaciones de préstamo que pueda realizar la Unión como acreedora. En 2013 el presupuesto de la UE preveía un gasto de 150.900 millones de euros en créditos de compromiso, lo que suponía el 1,13% de la Renta Nacional Bruta (RNB) del conjunto de la Unión. Este presupuesto se financia mediante un sistema de recursos propios dividido en un 70% de fondos aportados por los Estados miembros y calculados en proporción de su RNB respectiva, un 12% de derechos de aduana y exacciones agrícolas y un 10,5% procedente del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) recabado por los Estados miembros. Finalmente, existe una “quinta categoría” residual de recursos (que supone alrededor de un 7,5% del presupuesto), tales como los ingresos por multas impuestas en el marco de políticas de la Unión, ingresos por intereses de demora, los impuestos a funcionarios europeos, los ingresos por venta de bienes y servicios producidos por las propias Instituciones de la Unión (como publicaciones), y las contribuciones de terceros países a ciertos programas de la Unión (como determinados programas de Investigación y Desarrollo Tecnológico).

En teoría, el poder presupuestario expresado en los presupuestos anuales de la Unión recae de manera conjunta sobre el Consejo (instancia de poder intergubernamental) y el Parlamento (instancia de poder supranacional), con preponderancia de este último. En la práctica, el presupuesto europeo se encuentra predeterminado por el “marco financiero plurianual”, que “tendrá por objeto garantizar la evolución ordenada de los gastos de la Unión dentro del límite de sus recursos propios” (art. 312 TFUE). La adopción de marcos financieros plurianuales (inicialmente llamados “perspectivas financieras”) constituye una práctica impuesta por la necesidad de mantener el principio de equilibrio financiero del art. 310.1 TFUE. En efecto, los marcos financieros plurianuales comenzaron a adoptarse en 1988, en un momento de crecimiento vertiginoso de los gastos de la Unión. Hasta el momento se han adoptado cinco marcos financieros: Delors I (1988-1992), Delors II (1993-1999), Agenda 2000 (2000-2006), el marco 2007-2013 y el actual marco financiero plurianual 2014-2020. Las cuatro primeras “perspectivas financieras” se adoptaron sobre la base de mecanismos *sui generis*, con carácter más político que jurídico, Acuerdos Inter-Institucionales entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión. El peso del acuerdo recaía sobre el Consejo, en la medida en que debía pronunciarse por unanimidad. Con el Tratado de Lisboa este procedimiento viene a positivizarse constitucionalmente, siendo incorporado en el art. 312 TFUE como uno de los “procedimientos legislativos especiales” donde el Consejo se pronuncia por unanimidad; en este caso, previa

aprobación del Parlamento. El art. 312 TFUE prevé una duración mínima de cinco años para el marco financiero, aunque en la práctica su duración se ha mantenido en siete años¹⁵⁰.

El marco financiero plurianual fija los importes de los límites máximos anuales de créditos para compromisos, por categoría de gastos, así como el límite máximo anual de créditos para pagos, para todo el presupuesto (art. 312.2 TFUE). Por lo tanto, el marco financiero plurianual queda referenciado a las categorías de gastos que han de corresponder a los grandes sectores de actividad de la Unión.

Respecto a la definición de categorías de gastos realizada por el marco financiero plurianual, hay que señalar que, si bien alrededor de un 80% del presupuesto europeo se gasta en los fondos estructurales y en los fondos agrícolas, existen más de 65 programas de gasto de pequeña dimensión (menos de 1.000 millones de euros al año), gestionados en su mayor parte de manera centralizada por la Comisión (sobre todo programas pertenecientes a las áreas de “Libertad, Seguridad y Justicia” y “Ciudadanía”). Sólo 11 programas, que reciben más de 1.000 millones de euros al año, aglutinan el 94% del presupuesto. La disgregación del presupuesto en una multitud de programas de baja cuantía desemboca en una estructura de “espolvoreado presupuestario” (*saupoudrage budgetaire*), en la que el gasto de la Unión difícilmente alcanza a tener un impacto visible a nivel transnacional europeo (Cipriani 2010: 18).

En cuanto a la determinación de los ingresos de la Unión, el sistema de recursos propios presenta un sesgo intergubernamental todavía más acusado. En el ya mencionado art. 311 TFUE se señala que “La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas”, y a dichos efectos se prevé otro “procedimiento legislativo especial” para la adopción de “Decisiones Presupuestarias”. En este procedimiento legislativo especial el Consejo se pronuncia por unanimidad, y el Parlamento sólo ha de ser consultado previamente, pronunciándose mediante un Dictamen no vinculante. El establecimiento o supresión de categorías de recursos propios sólo entra en vigor una vez que la Decisión Presupuestaria haya sido aprobada por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales (art. 311 TFUE y art. 11 de la Decisión 2007/436, del Consejo), lo que ha llevado a que parte de la doctrina considere que estas Decisiones del Consejo son asimilables de facto a “Derecho originario” (Cipriani 2010: 99).

¹⁵⁰ La previsión de que tenga cinco años de duración es una cláusula que puede adquirir sentido en la medida en que se haga coincidir la duración del marco financiero con el mandato quinquenal del Parlamento (y de la Comisión).

A lo largo de la historia de la UE se han adoptado seis Decisiones Presupuestarias; la actual Decisión Presupuestaria cubría el periodo del marco financiero plurianual 2007-2013 (Decisión 2007/436, del Consejo), y sigue manteniéndose bajo el marco 2014-2020, aunque el Parlamento y el Consejo acordaron en junio de 2013 crear un grupo de alto nivel para estudiar una nueva Decisión Presupuestaria. Además de la tipología de los recursos que han de financiar el presupuesto europeo y las pautas de repartición de las cargas entre los Estados miembros, la Decisión Presupuestaria establece un techo máximo de recursos para la UE, que para el marco financiero 2007-2013 nunca podrá superar el 1,24% de la RNB de la Unión. El calado político de las Decisiones Presupuestarias es muy grande, ya que en ellas se dibujan las categorías de contribuyentes y receptores netos al presupuesto (lo que desde la opinión pública se percibe como los “ganadores y perdedores” de la lucha intergubernamental de poder en el seno de la Unión).

La primera Decisión Presupuestaria fue adoptada en 1970, y a partir de ella comenzó a construirse el sistema de recursos propios. Dicho sistema de recursos propios había sido previsto en el ya mencionado art. 201 del Tratado de la Comunidad Económica Europea para cuando entrase en funcionamiento la Unión Aduanera (hito que se alcanzó en 1968); con anterioridad a esa fecha las Comunidades Europeas habían sido financiadas conforme a un sistema de contribuciones estatales, en base a un reparto fijo establecido en el art. 200 del Tratado de la Comunidad Económica Europea¹⁵¹. Entre 1970 y 1975 se produce la transición hacia un sistema de recursos propios por el que las Comunidades pasaron a percibir de manera más o menos directa el dinero derivado de las exacciones agrícolas y los derechos de aduana, además de una parte de la recaudación del IVA de los Estados miembros.

De la misma forma que inicialmente el sistema presupuestario de los Estados Unidos se nutría de contribuciones nacionales, en la UE hasta 1970 los ingresos comunitarios estaban compuestos también por contribuciones nacionales, que servían para financiar un pequeño presupuesto europeo compuesto básicamente por los gastos de funcionamiento y los fondos agrícolas. A partir de 1970, el

¹⁵¹ Artículo 200. 1. Los ingresos del presupuesto comprenderán, aparte de otros ingresos, las contribuciones financieras de los Estados miembros, determinadas con arreglo a la clave de reparto siguiente: Bélgica // 7,9 Alemania // 28 Francia // 28 Italia // 28 Luxemburgo // 0,2 Países Bajos // 7,9

2. No obstante, las contribuciones financieras de los Estados miembros destinadas a sufragar los gastos del Fondo Social Europeo se determinarán con arreglo a la clave de reparto siguiente: Bélgica // 8,8 Alemania // 32 Francia // 32 Italia // 20 Luxemburgo // 0,2 Países Bajos // 7

3. Las claves de reparto podrán ser modificadas por el Consejo, por unanimidad.

sistema de recursos propios comunitarios prevé tres categorías: los llamados recursos propios tradicionales (integrando exacciones agrícolas y derechos de aduana), y los recursos basados en el IVA. El cuarto recurso, basado en una proporción de la RNB de los Estados miembros, se añadió en 1988.

Las exacciones agrícolas se recaudan de manera análoga a los aranceles, sobre las importaciones agrícolas de países terceros en relación con productos incluidos en una Organización Común de Mercado (*strictu sensu* son aranceles que recaen sobre una categoría de importaciones determinada). Tienen por función compensar la diferencia entre el precio mundial de los productos y el precio superior garantizado a los agricultores europeos¹⁵². Los derechos de aduana por su parte derivan de la aplicación a las importaciones de los correspondientes aranceles exteriores comunes.

En cuanto al recurso del IVA, es una exacción aplicada sobre las bases imponibles globales del IVA de cada Estado miembro, con una revisión anual referenciada a los ingresos netos que ese Estado miembro haya recaudado en concepto de IVA. Esta revisión existe debido a que la proporción del consumo en las rentas de los países es distinta, cumpliéndose la ley económica por la cual los países más pobres tienden a tener un mayor peso del consumo en relación con su renta, lo que produciría - en ausencia de corrección- que los países más pobres pagarían proporcionalmente más que los ricos, constituyendo un supuesto de imposición regresiva que podría ser contrario a los objetivos de cohesión económica y territorial enunciados en el art. 3 TUE.

Finalmente, el recurso procedente de la RNB fue introducido por el Consejo Europeo de Bruselas en 1988 y supone una imposición a los Estados miembros basada en la RNB de cada uno de ellos y conforme a un tipo variable cada año según las necesidades presupuestarias. El recurso RNB completa a los restantes recursos propios para alcanzar el nivel de gastos presupuestado en cada año, de conformidad con el principio de equilibrio presupuestario fijado en el art. 310.1 TFUE. De ahí que su montante varíe todos los años (compensando las posibles variaciones que experimenten los otros recursos debido a la coyuntura económica). A pesar de su carácter inicialmente complementario y residual, la evolución del sistema financiero europeo, marcada por una falta de sentido de la supranacionalidad y el egoísmo de los Estados miembros, ha hecho que este recurso se convierta en el recurso con mayor peso presupuestario: en 2013 financia alrededor del 74% del presupuesto.

¹⁵² Se incluye también en este apartado una categoría especial, las cotizaciones del azúcar, establecidas en el marco de la organización del mercado del azúcar y de la isoglucosa para autofinanciar dicho mercado, mediante cotizaciones a la producción y almacenamiento.

2.2. Análisis del carácter supranacional del sistema de recursos propios

El sistema de recursos propios puestos a disposición de la Unión, que se supone un rasgo más del carácter supranacional de la UE, tiene un escoramiento intergubernamental tan grande que difícilmente se puede hablar de que en realidad existan unos recursos auténticamente “propios” de la Unión. En primer lugar hay que considerar que la Unión carece de autonomía para establecer sus propios recursos financieros, que son en la práctica fijados por los Estados miembros. Los procedimientos de decisión para la determinación de los ingresos y los gastos de la Unión en los marcos financieros plurianuales arriba mencionados son procedimientos intergubernamentales, y la necesidad de tomar las Decisiones Presupuestarias por unanimidad genera dinámicas de “egoísmo” que desembocan en un modelo de recursos presupuestarios intergubernamental.

En este contexto la expresión “recursos propios” no deja de ser una entelequia, puesto que la relación directa entre el sujeto contribuyente y la UE es bastante débil en el caso de las exacciones y aranceles, y en los recursos derivados del IVA y la RNB es meramente simbólica. En la práctica, la noción de recursos *propios* sólo quiere decir que son recursos debidos por derecho a la Unión. En el ámbito presupuestario la UE se fundamenta sobre una retórica que tiene poco correlato con la realidad de hecho.

Los recursos propios existentes sólo son “propios” en cuanto a su nombre, puesto que constituyen en realidad contribuciones nacionales fijadas a través de complejos mecanismos. De las cuatro categorías de recursos propios previstas por el Derecho financiero de la Unión, sólo las exacciones agrícolas y los derechos de aduana serían auténticamente “impuestos europeos”, satisfechos por los ciudadanos (y aun así no son satisfechos directamente, puesto que se trata de impuestos indirectos, que además son recaudados por las autoridades nacionales). El recurso procedente del IVA es proporcionado por los Estados miembros sobre una base armonizada del IVA nacional, mientras que el recurso de RNB es proporcionado también por los Estados miembros en proporción a su RNB: ambos recursos no son más que contribuciones nacionales calculadas conforme a parámetros variados.

El sistema de recursos propios habría de implicar que los ingresos no fuesen contribuciones que hacen los Estados al presupuesto de la Unión, sino contribuciones que hacen los propios ciudadanos. Sin embargo, el supuesto de relación directa entre ciudadanos y presupuesto europeo no se da completamente, ya que no existe un servicio recaudador europeo análogo a las Administraciones Tributarias de las haciendas estatales, sino que la percepción corresponde a los Estados miembros.

De acuerdo con el Reglamento 2891/1977, los Estados miembros transfieren los tributos a las arcas de la Comunidad en un plazo máximo de dos meses¹⁵³, limitándose la Comisión a controlar que las sumas recaudadas sean correctas.

El hecho de que el sistema de recursos propios venga referenciado a unos recursos directamente relacionados con los Estados miembros (proporción de RNB, proporción del IVA), atiza el discurso de las balanzas fiscales (expresión de la diferencia entre la contribución total que desde un Estado miembro se hace a la Unión, y las transferencias que desde la Unión se hacen a dicho Estado), lo que implica que se perciba desde la opinión pública el carácter de Estados contribuyentes y receptores netos como equivalente a los “ganadores y perdedores” de la lucha intergubernamental de poder en el seno de la Unión. Subyacente a esta idea se sitúa la misma lógica que concibe que el contribuyente europeo no es en rigor el propio ciudadano, sino más bien los diversos Estados, y que lo que para la Unión constituye un ingreso en realidad para el Estado representa un gasto.

En este contexto, el interés de los Estados miembros consiste en inclinar lo máximo posible a su favor la respectiva balanza fiscal (un interés que tenderá incluso a primar sobre la consecución de los objetivos políticos transnacionales que se persiguen con los programas de gasto europeos). La presión intergubernamental en la lucha por las balanzas fiscales conduce a que el sistema de ingresos de la Unión no sea un sistema uniforme, sino que esté sujeto a múltiples exenciones, regímenes especiales, “cheques nacionales”, compensaciones, etc., siguiendo una lógica intergubernamental de negociaciones y pactos transaccionales¹⁵⁴.

El propio presupuesto europeo no es un instrumento uniforme, puesto que existen excepciones al principio de no compensación (es decir, fondos preasignados a determinados gastos, como es el caso de la contribución financiera de los Estados miembros a algunos programas de investigación), así como fondos extrapresupuestarios (como el Fondo Europeo de Desarrollo, o los fondos manejados

¹⁵³ Reteniendo, en el caso de los aranceles y exacciones agrícolas, un 25% del montante total percibido, en concepto de gastos de gestión.

¹⁵⁴ A este respecto ilustra Cipriani (2010: 101): “*the UK rebate (which limits the balance between UK payments to the EU budget and EU expenditure in its favour to one-third), the variable financing of this rebate according to the member states concerned (Germany, Austria, the Netherlands and Sweden pay only 25% of their normal share), the limitation of the VAT resource calculation base to 50% of GNI, the reduction of the rate of call of the VAT resource for some member states (Austria, Germany, the Netherlands and Sweden), the member states’ levy of 25% of customs duties collected and ad hoc ‘bonuses’ for several member states*”. Entre estos últimos *ad hoc bonuses*, España recibió para el marco presupuestario 2007-2013 suplementos para Ceuta y Melilla (50 millones de euros), Canarias (100 millones de euros), además de 2000 millones de euros a distribuir libremente a nivel nacional entre los objetivos españoles de los Fondos Estructurales.

por el Banco Europeo de Inversiones)¹⁵⁵. La consiguiente falta de respeto a los principios de universalidad y de no compensación amplifica la opacidad del presupuesto, lo que va en detrimento de la conexión con los subsistemas de control político y social. Además, la multiplicidad de programas de gasto de escasa cuantía hace que muchos de ellos no puedan tener un impacto visible a nivel transnacional europeo (Cipriani 2010: 18), lo que socava la proyección del poder supranacional.

El problema del sistema presupuestario de la Unión no sólo va en el sentido de la contradicción que supone llamar “recursos propios” a lo que en realidad son contribuciones intergubernamentales; también es notable el problema de la complejidad del sistema. En efecto, el ciudadano europeo no sabe cuánto paga, lo que contribuye a un desinterés en lo relativo a la buena gestión financiera de la Unión, socavándose el control social, cúspide del sistema de control presupuestario. Como señala Shah (2004: 38), la disociación entre decisiones de imposición y decisiones de gasto perjudica la correcta rendición de cuentas del sector público. Por otro lado, la concepción del Estado miembro como sujeto de Derecho financiero de la Unión puede ser más o menos cierta a nivel del ingreso (recordemos, alrededor del 90% de los ingresos de la Unión pueden considerarse contribuciones de los Estados), pero no al nivel del gasto. Los beneficiarios de los principales programas de subvenciones de la Unión son los ciudadanos, no los Estados miembros directamente. Todo ello conduce a una disociación entre el debate sobre los ingresos de la Unión, que se hace a nivel de los Estados miembros, y el debate sobre la asignación de los gastos, donde tienen más preponderancia los ciudadanos. Esto puede llevar a que se pida mucho (porque no se es consciente del coste de los programas de gasto, ya que los ciudadanos en la práctica no contribuyen directamente al presupuesto de la Unión), y que se fiscalice socialmente poco (igualmente, porque no se es consciente del coste que para el bolsillo del contribuyente tienen las políticas de la Unión), lo cual acaba derivando en un sistema de control presupuestario excesivamente enfocado hacia la espectacularidad mediática (por lo tanto, obsesionado con la incidencia del fraude), y guiado más bien por dinámicas políticas de cuestionamiento del propio proyecto europeo (euroescepticismo).

La situación del sistema impositivo europeo resulta por lo tanto paradójica. Como señala Cipriani (Cipriani 2010: 66-67), si en 1776 los colonos americanos se quejaban de que debían hacer frente a

¹⁵⁵ Todo esto ha llevado al Parlamento Europeo a lamentar que en la evolución del sistema financiero de la Unión, los regímenes de excepción de los que va acompañado el sistema de recursos propios “han aumentado su complejidad, lo han hecho más oscuro para los ciudadanos y cada vez menos equitativo, y han dado lugar a un sistema de financiación que ha provocado desigualdades inaceptables entre los Estados miembros” (Parlamento Europeo, Resolución de 8 de junio de 2005 sobre los retos políticos y medios presupuestarios de la Unión ampliada 2007-2013, párr. L).

impuestos sin tener la posibilidad de verse políticamente representados, en 2014 los ciudadanos europeos se ven políticamente representados, pero no perciben que tengan impuestos a los que hacer frente. El principio “no taxation without representation”, en su formulación de “no representation without taxation” no se da en el caso de la Unión: hay representación en el seno del Parlamento Europeo, pero no hay una tributación visible y explícita¹⁵⁶. La falta de una relación directa entre ciudadano y presupuesto europeo es una manifestación más del “déficit de legitimidad democrática” de la Unión (Moravcsik 2002, Follesdal y Hix 2005), que en último término socava la solidez constitucional de la construcción europea.

En definitiva, a pesar de la retórica de los “recursos propios”, puede afirmarse que el ámbito de las finanzas públicas de la Unión constituye una de las esferas donde las dinámicas intergubernamentales son más fuertes. Se comprueba así cómo las finanzas públicas constituyen un elemento nuclear de los Estados y por ello éstos se resisten a transferir el ejercicio de competencias financieras a la Unión.

¹⁵⁶ Es así que el Parlamento Europeo se expresaba en 1994 señalando: “*the transfer to the Community of an increasing number of political powers in fields such as agricultural policy, external trade, internal trade, development aid, transport and social policy and economic and monetary policy should go hand in hand with corresponding action to provide the Union with democratic legislative powers, which would include both tax and budgetary powers and appropriate financial autonomy (‘no representation without taxation’)*” (European Parliament, Resolution of 21 April 1994, para. 21).

CAPITULO VIII EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS

1. UN MODELO COMPLEJO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

El carácter complejo del edificio institucional europeo tiene su correspondiente correlato en la complejidad a que se somete la ejecución del presupuesto. En efecto, existe una variedad de modos de ejecución del presupuesto de la Unión, cada uno de ellos intrínsecamente complejo. Estos modos de ejecución vienen reflejados en los artículos 58 a 63 del Reglamento Financiero:

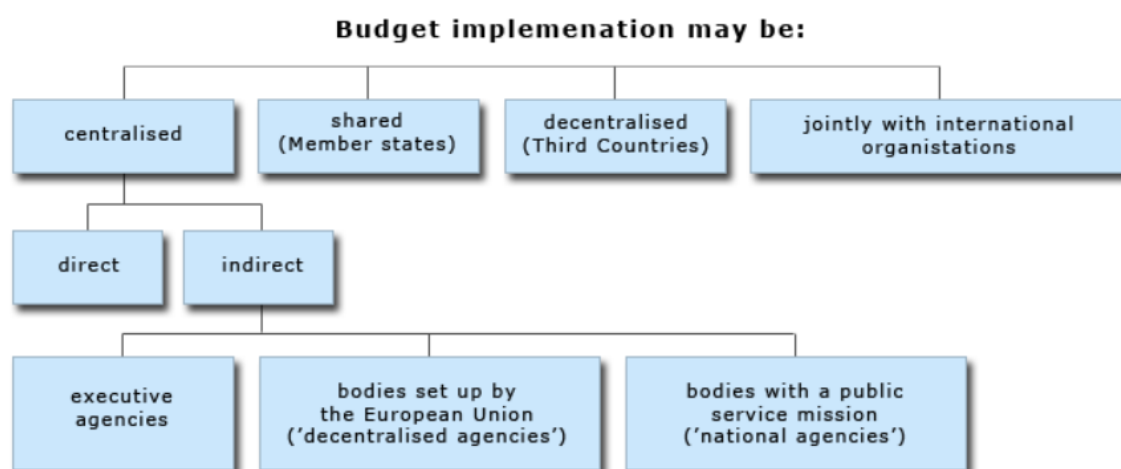
1. Gestión directa. Se produce básicamente en el marco de determinadas políticas de Acción Exterior, políticas de ciudadanía, políticas de transporte y energía, política de Investigación y Desarrollo Tecnológico, política de información y sociedad, otras políticas de libertad, seguridad y justicia, políticas internas de la Comisión y gastos administrativos. Puede ser realizada directamente por la Comisión, o confiada a una agencia ejecutiva de la Unión¹⁵⁷. En la gestión directa es la Comisión la que diseña el programa de gasto, selecciona a contratistas y a beneficiarios de subvenciones, liquida los fondos y supervisa y controla el uso que se hace de los mismos.
2. Gestión compartida. Implica la delegación de partes de la gestión (ejecución, así como planificación o control) a los Estados miembros (a nivel central, regional o local, dependiendo de la propia estructura constitucional del Estado). El art. 59.1 del Reglamento Financiero establece que cuando la Comisión ejecute el presupuesto en régimen de gestión compartida, se delegarán en los Estados miembros competencias de ejecución. La delegación de la ejecución presupuestaria hace que los Estados miembros actúen como intermediarios entre la Unión y los beneficiarios finales: la Unión efectúa los pagos a los Estados miembros los cuales, a continuación, se encargan de pagar y rembolsar a los beneficiarios. Las políticas sectoriales que se someten a gestión compartida son principalmente agricultura y cohesión económica, social y territorial. Igualmente, las políticas tributarias, la gestión del sistema de ingresos de la Unión, entran dentro de la gestión compartida (en lo concerniente a las grandes

¹⁵⁷ Se refiere a las Agencias creadas por la Comisión para un período determinado de existencia, sobre la base del Reglamento 58/2003 del Consejo.

categorías de ingresos: aranceles, exacciones agrarias, proporción del IVA ponderado y proporción de la RNB). Otros programas de escasa cuantía que se gestionan de manera compartida son el Fondo Europeo para las Fronteras Exteriores, el Fondo Europeo para los Refugiados, el Fondo Europeo para el Retorno y el Fondo de Solidaridad.

3. Gestión descentralizada. Implica la delegación de partes de la gestión a Estados terceros beneficiarios de ayudas. Se incluyen en esta categoría programas como el Instrumento de Preadhesión (para los Estados candidatos a ser miembros de la Unión), el Instrumento Europeo de Vecindad y Asociación y el Fondo Europeo de Desarrollo.
4. Gestión conjunta con otras Organizaciones Internacionales. Implica la delegación de ciertas partes de la gestión a Organizaciones Internacionales. Se produce en el área de Acción Exterior, especialmente en lo concerniente a la contribución de la UE a Fondos especiales de las NN.UU, así como al Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo, al Banco Mundial o al Comité Internacional de la Cruz Roja. La gestión conjunta se articula en base a: a) cuando se hace de manera sistemática, convenciones-marco internacionales donde se explicitan los términos administrativos y financieros de la cooperación; b) cuando se hace de manera puntual, a partir de proyectos o programas conjuntos (por ejemplo, los Fondos de Ayuda Humanitaria); c) a veces se hace en el marco de fondos multidonantes (en los que incluso pueden participar donantes privados¹⁵⁸).

El siguiente diagrama elaborado por la propia Comisión resume los distintos modos de gestión presupuestaria:



¹⁵⁸ Éste es el caso de instancias como GAVI (Global Alliance for Vaccines and Immunization) y otros fondos gestionados por los organismos especializados de la ONU o los bancos internacionales de desarrollo.

Fuente: http://ec.europa.eu/budget/explained/management/managt_who/who_en.cfm

La Comisión siempre es igualmente responsable de la ejecución del presupuesto conforme al art. 317 TFUE, independientemente del modo a través del cual ejecute el presupuesto de la Unión y de cuáles sean las concretas competencias que ejerza en dicho modo de ejecución.

Es así que el artículo 58 del Reglamento Financiero 966/2012 se establece que, independientemente del método de ejecución presupuestaria, “La Comisión seguirá siendo responsable de la ejecución del presupuesto de conformidad con el artículo 317 del TFUE”.

2. UN MODELO COMPLEJO DE CONTROL

El sistema de control de los fondos europeos sometidos a gestión compartida involucra a una multiplicidad de actores en un sistema de elevada complejidad institucional. Tanto en el control interno como en el control externo del 80% del gasto europeo cogestionado pueden participar organismos de todos los niveles territoriales. Así, por ejemplo, un gasto efectuado en Andalucía con base al presupuesto europeo en régimen de cogestión puede estar sometido al control interno de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de la IGAE y de los servicios de Auditoría Interna de la Comisión. Ese mismo gasto puede ser fiscalizado también por la Cámara de Cuentas de Andalucía, por el TCu y por el TCEu.

El panorama resulta complejo, y no tiene sentido que cada institución de control dirija sus verificaciones únicamente a la parte de las acciones financiadas por su propia Administración territorial: que sólo el TCEu verifique la subvención europea; el TCu, la aportación nacional, y la Cámara de Cuentas de Andalucía la aportación autonómica: se produciría, en lo concerniente a las acciones materiales auditadas, un solapamiento ineficiente. Igualmente, una ausencia de cooperación entre niveles de gobernanza puede generar situaciones paradójicas como la elaboración de informes de fiscalización contradictorios sobre un mismo programa de gasto público. O peor aún, la ausencia de colaboración entre los organismos de control puede generar lagunas o acabar conduciendo a rebajar el nivel de exigencia y la calidad del control, a causa de que cada uno de ellos, actuando individualmente, puede tender a atenuar el tono crítico de sus observaciones (por los efectos que éstas pudieran tener para sus territorios en términos de suspensión de fondos o de correcciones financieras), generándose incluso un supuesto de competencia a la baja (*o race to the bottom*).

Ante este panorama, el principio de subsidiariedad propone una “regla de oro”: “la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida [...] puedan alcanzarse mejor [...], a escala de la Unión”. Sin embargo, la aplicación de esta regla gira en torno a la determinación etérea de “alcanzar mejor los objetivos”, y puede resultar dudosa. ¿Pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros los objetivos de legalidad y regularidad en el gasto de la Unión? Parte de la doctrina ha manifestado sus dudas de que esto sea así, puesto que precisamente en las partidas presupuestarias sujetas a gestión compartida es donde la incidencia de error financiero es mayor¹⁵⁹.

La evidencia empírica muestra que, hasta el momento, en las áreas sujetas a gestión compartida el complejo sistema de control del gasto europeo, tanto interno como externo, es deficiente¹⁶⁰. En efecto, las actividades de control de los distintos organismos internos y externos generan solapamientos y espacios sin controlar y, en última instancia, déficits de eficiencia. Como señalaba Fabra Vallés (en García Crespo *et al.* 2005: 16): “el ámbito de control no está definido adecuadamente, hay demasiados casos de superposición y duplicación de funciones y, además, no se apoyan suficientemente en el trabajo llevado a cabo por otros organismos [...] la gestión compartida debería llevar aparejado el control compartido”. Ante la afirmación de Fabra Vallés hay que matizar que el control compartido existe, y que se articula en base al Reglamento Financiero de la Unión y sus normas de aplicación, inspirados en el principio de subsidiariedad. Lo que sucede es que ese sistema es imperfecto.

En este deficiente sistema de control de los fondos europeos no resulta difícil contemplar al subsistema de control nacional como el “eslabón débil” de la cadena. Y dentro del subsistema de control nacional, los organismos de control externo gozan de plena independencia de actuación, por lo que su participación en un marco integrado resulta aún más problemática¹⁶¹. La posibilidad de contemplar un perfecto “marco de control integrado” se hace poco probable en la medida en que en la UE no existe un equivalente a los principios de supremacía y de coordinación, como en el sistema

¹⁵⁹ A estos efectos, ha señalado Levy (1999: 14): “*Others have pointed to a loss of capability, directly attributable to the adverse impact of subsidiarity on the Commission’s powers which has leached away at the direct implementation and control functions of the Commission in favour of the Member States (e.g. Kok3 and ECA annual reports, 1987 and 1989)*”.

¹⁶⁰ Y en este sentido se viene pronunciando el TCEu en sus informes anuales, en los que la política de cohesión, sujeta a cogestión y cofinanciación, es la que alcanza las más elevadas tasas de error financiero (en los años financieros 2009 y 2010, superiores al 5%), muy por encima del nivel de materialidad.

¹⁶¹ A este respecto señalaba Antoni Castells (2005: 162), refiriéndose al subsistema de control externo que “la cuestión clave es de qué forma es posible mantener el equilibrio entre la independencia y la autonomía de estas entidades, por una parte, y por otra parte, la coordinación y la cooperación entre ellas en las numerosas cuestiones en que existen intereses comunes”.

de control externo de España. Los principios que lo rigen son el de cooperación enunciado en el art. 317 TFUE (y de manera general en el art. 4.3 TUE), así como los ya señalados de proporcionalidad y subsidiariedad.

En el específico escenario de los entes políticos descentralizados (como es el caso de España), la situación resulta más complicada en la medida en que gran parte de los programas de gasto son cogestionados y cofinanciados por los gobiernos autonómicos como organismos intermedios (*vid. supra*, Cap. VI, epígrafe 4.1). Y esta complejidad se vuelve particularmente difícil de manejar en la medida en que el interlocutor del TCEu en cada Estado miembro se situará siempre a nivel nacional¹⁶².

En este contexto problemático la mayoría de los actores coincide en afirmar que haría falta que los órganos de control verificasen de manera coordinada el gasto público emprendido a escala europea, de tal manera que se permitiese un control integral de los fondos europeos.

A continuación, se aborda la problemática del control de los fondos europeos a partir de una descripción de los subsistemas de control interno y externo al nivel supranacional.

3. EL CONTROL EXTERNO

3.1. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea

3.1.1. Origen y evolución

El TCEu fue creado por el Tratado de Bruselas de 22 de julio de 1975 (Tratado por el que se modifican ciertas disposiciones financieras de los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas), y entró en funcionamiento el 18 de octubre de 1977. Su creación en 1975 era una consecuencia de la introducción del sistema presupuestario de recursos propios con la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, a partir de la cual los ciudadanos de los países miembros de las Comunidades Europeas comenzaron a contribuir al presupuesto comunitario.

¹⁶² Artículo 287.3 TFUE: “En los EE.MM, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes. El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los EE.MM cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas si tienen la intención de participar en el mencionado control.”

La Decisión de 1970 constituía un paso esencial en la configuración supranacional de las Comunidades Europeas, por cuanto suponía establecer una relación más directa entre las Comunidades y los ciudadanos, sin la pantalla de los Estados. A efectos de otorgar legitimidad al sistema de recursos propios, se convirtió al Parlamento Europeo en órgano representante de los ciudadanos en materia de gestión presupuestaria europea. Esto llevó a que en el mismo año 1970 se aprobase el “primer tratado presupuestario”, (“Tratado por el que se modifican algunas disposiciones presupuestarias”, o Tratado de Luxemburgo) en el cual se confirieron competencias al Parlamento para la aprobación del presupuesto (pudiendo introducir enmiendas en los llamados “gastos no obligatorios”, esto es, los gastos que no derivaban directamente de los tratados, básicamente todo el presupuesto menos los fondos de la Política Agrícola Común). En el art. 6 del Tratado de Luxemburgo también se introdujo un procedimiento incipiente de aprobación de la gestión presupuestaria, por el que el Consejo y el Parlamento aprobaban la gestión del presupuesto realizada por la Comisión.

Con anterioridad a 1970, el poder presupuestario recaía exclusivamente sobre el Consejo. El procedimiento presupuestario preveía que la Comisión elaborase un anteproyecto de presupuesto, que era aprobado por el Consejo (previa consulta al Parlamento) y ejecutado por la Comisión. Como el Consejo era la única autoridad presupuestaria, detentaba de forma exclusiva las competencias de aprobar la gestión presupuestaria anual. A estos efectos, el Consejo se ayudaba de una Comisión de Control de las cuentas, antecedente del TCEu: en efecto, el TCEu se creó sobre la base de una serie de órganos de control externo existentes desde el origen de las Comunidades. Los Tratados de París y Roma habían creado el Comisario de Cuentas y la Comisión de Control respectivamente, y en 1959 una Decisión del Consejo los fusionó en una única Comisión de Control. Ambos órganos pasaron a ser sustituidos por el TCEu.

El problema es que la Comisión de Control carecía de los atributos propios de una EFS: al haberse fijado su estatuto en una Decisión del Consejo, carecía de garantía constitucional y podía ser objeto de cualquier modificación circunstancial. Además, carecía también de los fundamentos básicos para la independencia orgánica y funcional. Por otro lado, el incremento sostenido del presupuesto comunitario, especialmente durante el decenio 1965-1975 agudizó la necesidad de reforzar los circuitos de control financiero.

En el Tratado presupuestario de 1975 se reforzó el nivel de control político, introduciéndose una competencia plena del Parlamento para aprobar la gestión de todo el presupuesto (el Consejo pasaba a quedar relegado a pronunciarse con una *recomendación* no vinculante). Consecuencia lógica de

este procedimiento de aprobación del presupuesto era la creación de un órgano auxiliar especializado de fiscalización, una EFS, por cuanto que el Parlamento Europeo, como todos los parlamentos en derecho comparado, carece de los recursos técnicos para garantizar un control completo, exhaustivo e independiente sobre las cuentas y las transacciones financieras.

El TCEu se convirtió en la quinta Institución de la UE de pleno derecho con la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993¹⁶³. Su posición constitucional se vio afianzada con dicho Tratado, con la introducción del requisito de publicar anualmente una Declaración de Fiabilidad Anual sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes. La exigencia al TCEu de emitir una Declaración de Fiabilidad fue una opción impulsada por el Reino Unido y Holanda, con un notable apoyo del propio Parlamento Europeo (a través de su Comisión de Control Presupuestario).

Igualmente en 1999, con la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam, se produjo un nuevo avance en las competencias del TCEu, al conferírsele la posibilidad de recurrir ante el TJCE en defensa de sus prerrogativas (recurso de anulación del art. 263 TFUE), y al extenderse su ámbito de competencias de control presupuestario al segundo y tercer pilares (Commission Européenne 2009: 359, 363), en la medida en que se tratase de acciones y políticas financiadas con cargo al presupuesto de las Comunidades Europeas. Igualmente, el Tratado de Ámsterdam resaltó la función del TCEu con respecto a las irregularidades y las medidas para combatir el fraude, al introducir la exigencia de que, al examinar la legalidad e irregularidad el TCEu “informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad”.

En cuanto al Tratado de Niza de 2001, introdujo la posibilidad de que el TCEu aprobara determinadas categorías de informes y Dictámenes en salas (sin tener que reunirse en Pleno, actual art. 287.4 TFUE). Igualmente, el Tratado de Niza confirmó la práctica de publicar observaciones específicas de la Declaración de Fiabilidad para cada ámbito principal de la actividad comunitaria (actual art. 287.1 TFUE). Conviene notar que el Tratado de Niza no llegó a prever la posibilidad de publicar observaciones específicas *por Estado miembro*. Por lo tanto, el TCEu se ha negado a proporcionar los datos de error financiero por Estado miembro, a pesar de repetidos intentos del Consejo y el Parlamento por conseguirlo. En efecto, los niveles de error específicos por Estado miembro pueden considerarse como “el secreto mejor guardado” del TCEu, que no lo hace público

¹⁶³ La primera nueva Institución desde la creación de las Comunidades Europeas.

porque considera que no tiene cobertura constitucional, siguiendo por tanto una lógica de preservación del principio de integración en la construcción europea y de evitar dar una mayor resonancia a la lógica intergubernamental de los “saldos” de contribuyentes y receptores netos (Bernicot 2007: 276).

Finalmente, el Tratado de Niza recogió, en su Declaración aneja nº 18, una invitación “al Tribunal de Cuentas y a los Órganos fiscalizadores nacionales para que mejoren el marco y las condiciones de su cooperación, aunque manteniendo su autonomía respectiva. A tal fin, el Presidente del Tribunal de Cuentas podrá crear un Comité de Contacto con los presidentes de los Órganos fiscalizadores nacionales”.

3.1.2. El Tribunal de Cuentas Europeo en la actualidad

En la actualidad el TCEu es una Institución de la Unión Europea, con sede en Luxemburgo, teniendo encomendada la fiscalización y el control de las cuentas de la Unión Europea (art. 285 TFUE).

Se produce la particularidad de que en el TUE las menciones al TCEu son mínimas, previéndose una remisión al TFUE (art. 13.3 TUE: “Las disposiciones relativas al Banco Central Europeo y al Tribunal de Cuentas [...] figuran en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”). Por lo tanto la regulación esencial del TCEu se contiene en el TFUE (artículos 285 a 287), lo cual es una muestra de que aunque se conciba como Institución de la Unión, no se encuentra en un mismo plano que el Consejo, la Comisión, el TJUE y el Consejo Europeo.

En cuanto a su composición, el TCEu está integrado por un nacional de cada Estado miembro, que pertenezca o haya pertenecido en su respectivo Estado a las instituciones de control externo o que esté especialmente cualificado para esta función (art. 286.1 TFUE). El mandato de los miembros del TCEu abarca un período renovable de seis años, y son nombrados a propuesta de los Estados miembros, por mayoría cualificada del Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo (art. 286.2 TFUE). Hasta el momento la práctica es que los candidatos propuestos por los Estados miembros tienden a ser los nombrados por el Consejo. Existe en este sentido una lógica tendencia a que las propuestas de los Estados no sean puestas en cuestión por el Consejo (un órgano compuesto precisamente por los Estados miembros), a pesar de que en determinados casos el Parlamento Europeo ha rechazado determinadas candidaturas (algunos candidatos, ante el rechazo del Parlamento, decidieron desistir *motu proprio*¹⁶⁴, pero otros fueron finalmente nombrados por el

¹⁶⁴ <http://www.europeanvoice.com/article/imported/don-t-get-mad-organise-a-hearing/78665.aspx>

Consejo¹⁶⁵). Por su parte, los miembros del TCEu eligen a uno de ellos para que ocupe la Presidencia¹⁶⁶, que contará con un mandato renovable de tres años (art. 286.2 TFUE).

Resulta a este respecto muy interesante notar el hecho de que los miembros del TCEu son nombrados por el Consejo, es decir, por otra Institución de la Unión. Se diferencian en ello de los miembros del TJUE, que son nombrados “de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados” (art. 19.2 TUE). El hecho de que el nombramiento de sus componentes venga dado por otra Institución de la UE va precisamente en la línea de configurar al TCEu como un “órgano de relevancia constitucional”, pero no un auténtico “órgano constitucional”¹⁶⁷, lo cual se añade a la cuestión de la remisión al TFUE en su regulación, en vez de hacerse directamente en el TUE.

Tanto el tamaño¹⁶⁸ como la posible pérdida de independencia que del nombramiento de los miembros del TCEu por el Consejo se deriva han sido objeto de críticas por parte de la doctrina. Particularmente en lo relativo a la falta de independencia, por lo que supone de contradicción con la misma razón de ser del TCEu como EFS (Desmoulin 2005).

Dada su naturaleza de ente de control *externo*, los Tratados hacen especial hincapié en la independencia de los miembros que componen el TCEu. Dicha independencia se sostiene, en primer lugar, sobre la inamovilidad de sus integrantes, que sólo podrán ser cesados (o privados de su derecho de pensión o cualquier otro beneficio sustitutivo) sobre la base de causas tipificadas (que dejen de reunir las condiciones requeridas o de cumplir las obligaciones que dimanen de su cargo), por el TJUE a instancias del propio TCEu (art. 286.6 TFUE), y ello siguiendo criterios de legalidad, nunca de oportunidad política. Así, el cese de los miembros sólo podrá producirse por la renovación

¹⁶⁵ <http://www.nineoclock.ro/leonard-orban-candidacy-for-european-court-of-auditors-rejected-by-ep/>

¹⁶⁶ Un español ha ocupado la presidencia del TCEu entre 2002 y 2005: Juan Manuel Fabra Vallés.

¹⁶⁷ Así, durante la elaboración del Tratado de Niza, el TCEu propuso que sus miembros fuesen también nombrados “de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados”, a efectos de reforzar su posición en la arquitectura constitucional europea (Rideau, citado en Desmoulin 2005).

¹⁶⁸ El tamaño del TCEu ha sido objeto de críticas, como en el caso del resto de Instituciones europeas. Basado en la regla un Estado, un consejero, el tamaño ha crecido hasta 27 miembros en 2007. Como el TCEu adopta sus documentos por mayoría de sus componentes, existe una creciente dificultad para llegar a mayorías suficientes en torno a los informes y dictámenes. Así, se puede observar que entre 2003 y 2005 el número de informes adoptados se redujo de 15 a 6, a pesar de que el personal de la Institución se incrementó en 200 miembros. Una forma de tratar de hacer frente a este problema ha sido la creación de cámaras especiales para la adopción de determinados informes o dictámenes, lo cual estaba previsto en el Tratado de Niza.

periódica del Tribunal, por fallecimiento, por dimisión voluntaria o por cese forzoso impuesto por el TJUE (art. 286.5 TFUE). En segundo lugar, para garantizar su independencia los miembros del TCEu gozan de los mismos privilegios e inmunidades que los jueces que componen el TJUE (art. 286.8 TFUE). Tercero, los miembros del TCEu han de comprometerse a respetar las obligaciones derivadas de su cargo y, en especial, los deberes de honestidad y discreción en cuanto a la aceptación, una vez terminado su mandato, de determinadas funciones o beneficios relacionados con su actividad previa de auditoría (art. 285.4 TFUE). En cuarto lugar, la independencia se refleja en la prohibición de solicitar o aceptar instrucciones de cualquier otra Institución u organismo de la Unión Europea, así como de cualquier Estado miembro (art. 285.3 TFUE). Finalmente, la independencia del Tribunal se asienta sobre las incompatibilidades de sus miembros, que no podrán ejercer ninguna otra actividad profesional, aun cuando sea no retribuida (art. 285.4 TFUE).

El Tribunal comprueba la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos de la Unión Europea, velando por la buena gestión financiera (art. 287.2 TFUE). Asimismo se encarga del control de las cuentas de los órganos u organismos creados por la Unión Europea, a menos que el acto constitutivo de tal órgano u organismo excluya expresamente la fiscalización del TCEu (art. 287.1 TFUE). El art. 161.4 del Reglamento Financiero 966/2012 añade que la actividad del TCEu de control del gasto de la Unión se extiende más allá de las propias Instituciones Europeas, indicando que “La verificación de la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y el control del principio de buena gestión financiera se extenderán a la utilización de los fondos de la Unión percibidos a título de contribuciones por organismos exteriores a las instituciones”.

Finalmente, el art. 287.4 TFUE prevé la competencia del TCEu para emitir Dictámenes, a instancias de una de las demás instituciones de la Unión. Estos Dictámenes pueden ser facultativos u obligatorios (este último es el caso de la competencia consultiva que tiene el TCEu para dictaminar determinados proyectos de Reglamentos con repercusiones financieras¹⁶⁹).

Tal y como está configurado por el TFUE, el TCEu, a pesar de llamarse Tribunal, carece de competencias jurisdiccionales. A este respecto, habría que considerar que quizás el TCEu puede contribuir decisivamente a superar el problema estructural de falta de motivación de los Estados miembros por controlar los fondos europeos como si fuesen propios (*vid. infra*, Cap. IX, epígrafe 3)

¹⁶⁹ A saber: 1) las normas financieras por las que se determinen las modalidades de establecimiento y ejecución del presupuesto, así como las referentes a la rendición y censura de cuentas; 2) las normas por las que se organice el control de la responsabilidad de los agentes financieros, en particular de los ordenadores de pagos y de los contables; 3) las normas por las que se establezcan las modalidades y el procedimiento con arreglo a los cuales deberán ponerse a disposición de la Comisión los ingresos presupuestarios previstos en el régimen de recursos propios de la Unión; 4) las normas relativas a la lucha contra el fraude

si se le asignase potestad coercitiva, pudiendo sustanciar la responsabilidad contable. Aunque en todo caso esta posibilidad, que se encuentra completamente fuera de la agenda política¹⁷⁰ (y que requeriría modificación de los tratados), articularía una forma muy diluida de responsabilidad. Esto sucede especialmente en el caso de la Unión porque el número y el tamaño de las ilegalidades e irregularidades en las muestras auditadas es mínimo en comparación con la totalidad de transacciones producidas a lo largo del ejercicio financiero. Como mucho, lo que habría que plantear es un sistema de correcciones financieras realizadas en base a extrapolaciones hechas sobre la tasa de error encontrada. O confiar en la construcción de un sistema de responsabilidad contable integrado con los Estados miembros, en el que los subsistemas de control nacionales y subnacionales estuvieran obligados a remitir al TCEu todo supuesto de ilegalidad encontrado a efectos de que éste sustanciase la responsabilidad contable correspondiente. Pero la factibilidad política e incluso jurídica de esto es dudosa.

La proliferación de corrientes euroescépticas ha hecho que el TCEu haya cobrado una especial relevancia y protagonismo en el escenario político europeo. Temas como las deficiencias del sistema de control, la falta de responsabilidad contable, el derroche y el fraude, son asuntos favoritos para los actores hostiles a la Unión (Harden *et al.* 1995: 600). Sánchez Barrueco (2008: 43) cita a los Europarlamentarios Wermheuer y Blak en el debate sobre el informe anual del ejercicio financiero 1999 en la Comisión de Control Presupuestario, el 15 de noviembre de 2000, con afirmaciones como: “cuando el Tribunal de Cuentas presenta su informe, incluso ya algunas semanas antes, la opinión pública interesada espera el gran escándalo que se pueda vender bien en los titulares de los periódicos” o incluso que “la prensa está totalmente salvaje y huele sangre cada año cuando aparece el Tribunal de Cuentas con su informe”. Igualmente, señalaba la Cámara de los Lores británica en 2006 que “los que quieran golpear a la UE siempre podrán valerse del informe anual del Tribunal de Cuentas”¹⁷¹.

¹⁷⁰ Aunque Sánchez Barrueco (2008: 59) hace referencia a un informe emitido por el Parlamento solicitando a la Conferencia Intergubernamental de 1996 que se reconociese un poder jurisdiccional al Tribunal de Cuentas. Igualmente, un sector de la doctrina propugna la conversión del Tribunal de Cuentas en una jurisdicción (Sánchez Barrueco 2008: 84).

¹⁷¹ Sánchez Barrueco (2008, 43) menciona a título de ejemplo artículos de prensa donde se utilizan los resultados negativos del control para criticar la gestión presupuestaria europea: «Cada eurodiputado gastó 38 millones sin justificar en 1997», *El Mundo*, 7/06/98; el editorial de *Le Monde*, 31/08/99 «Edith Cresson soupçonnée de faux en écriture»; Jean Quatremer: «UE: un zéro pointé pour la Commission», *Libération* 10/09/99; Marcel Scotto: «Europe: les "erreurs" de la Commission ont porté sur 4,2 milliards d'euros en 1998» *Le Monde*, 17/11/99; Tim O'Brien: «Powdered milk fraud uncovered», *Financial Times*, 17/01/01; Sandro Pozzi: «El fraude de las ayudas al empleo», *El País*, 5/03/01; Javier García: «El puente de la Expo de Lisboa tiene graves problemas estructurales, según el Tribunal de Cuentas», *El País*, 15/03/01; Nicolás-Jean Brehon: «L'addition salee du sucre», *Le Monde*, 3/04/01, que recoge las conclusiones del informe especial sobre la organización común del mercado del azúcar e isoglucosa; Majerczak Julie: «La

3.2. La posición central del control externo en el sistema de control del gasto público europeo

En el caso de la UE, el TCEu es el órgano encargado de efectuar el control externo de las cuentas públicas a efectos de proporcionar confianza al conjunto de actores políticos y sociales acerca de que el presupuesto se está gestionando conforme a la voluntad de los ciudadanos. La labor del control externo en el sistema de control del gasto público característico del Estado democrático tiene una dimensión central, en la medida en que el resto de niveles de control acaba orbitando en torno al mismo. Como hemos visto, la cúspide del sistema de control la constituye el control social, que es el ejercido por el pueblo; el segundo nivel lo constituye el control político, que tiene en la sede parlamentaria su centro operativo; el tercer nivel se opera en sede judicial, y no es un nivel sistemático sino casuístico, basado en posibles denuncias y con un carácter por tanto reactivo. Sin embargo, debe recordarse que tanto el control social como el político, como en su caso el control jurisdiccional, todos ellos niveles de control que se sitúan por encima del nivel de control externo, añaden poco a la labor de fiscalización ejercida por este último. La razón reside en que el control externo está diseñado para llevar a cabo una aproximación omnicomprendensiva a la problemática del control financiero de las cuentas públicas. Por lo tanto resulta difícil concebir que, con un sistema de control externo óptimo, el control jurisdiccional encuentre evidencias de ilegalidades en el gasto público a través del sistema de denuncias, o que el control político pueda señalar ilegalidades no encontradas antes por el control externo. El control externo está diseñado precisamente para proporcionar confianza a todos los grupos concernidos por la ejecución presupuestaria, y por lo tanto su cometido es estar un paso por delante del resto de sistemas de control.

Si bien es evidente que, de acuerdo con la metáfora de la pirámide de control, los subsistemas de control jurisdiccional, político y social se construyen sobre el control externo, el hecho de que el subsistema de control interno también grave en torno al subsistema de control externo puede no quedar bien reflejado a simple vista en la metáfora de la pirámide. Como ya hemos señalado, el sistema de control interno tiene dos propósitos: en primer lugar, dar confianza al correspondiente “ápice estratégico” de la Administración Pública (esto es, el Gobierno), de que los objetivos que desde el mismo se hayan determinado se están cumpliendo sin desviaciones significativas; en segundo lugar, también es objetivo del control interno servir de base al resto de niveles de control.

comptabilité tres opaque de l'UE», Liberation, 28 de marzo de 2003, Rivais, Rafaële: «La gestión du budget communautaire épinglée», Le Monde, 13 de noviembre de 2002 y «La responsabilisation de la Commission: une réforme inachevée», Le Monde, 4 de septiembre de 2003.

Los niveles de control se construyen uno sobre otro, pero los niveles inferiores no adoptan una actitud pasiva (es decir, no se limitan a generar de manera mecánica o automática outputs de información que serán procesados por los niveles superiores), sino que tratan de acoplarse a los niveles de arriba (es decir, tratan de adaptar sus outputs y sus procesos de transformación para ajustarlos a las necesidades de los niveles superiores). Se produce por tanto un proceso de ajuste mutuo entre todos los niveles de control a efectos de que la pirámide se mantenga estable. En este proceso de ajuste mutuo, podemos decir que el estrato más esencial es el nivel de control externo, en torno al cual se acabarán acoplando el resto de niveles. En definitiva, puede afirmarse que si el control externo funciona correctamente, el sistema general de control de las finanzas públicas girará en torno al mismo. Y esto es aplicable al marco de control financiero de la UE que pivota, en último término, en torno a la labor auditora del TCEu.

Conviene señalar que el control interno puede llegar a tener una fijación extrema por acoplarse al control externo, sobre todo en la medida en que el Gobierno esté en una situación de debilidad con respecto al Parlamento. En un escenario que podemos calificar como de parlamentarismo no partitocrático, como es la forma de gobierno de la UE, donde los grupos parlamentarios son muy laxos y se caracterizan por la escasa disciplina (por estar conformados por partidos de base geográfica distinta, y de base política no siempre enteramente asimilable), donde no hay pues una identificación partidista entre Ejecutivo y Parlamento, y donde la conformación de mayorías parlamentarias acaba siendo más precaria que en los sistemas nacionales, el Ejecutivo tiende a situarse en una posición de debilidad sistémica frente al Parlamento. Como la tendencia es que no exista un soporte parlamentario sólido para la Comisión, los supuestos de confrontación con el Parlamento acaban siendo más frecuentes. Como resultado, tal debilidad se manifiesta en una tensión subyacente en los mecanismos de confianza parlamentaria: en el caso de la UE, investidura y moción de censura. Esta tensión subyacente ha venido a acrecentarse con el tiempo, sobre todo desde la caída de la Comisión Santer, producida precisamente a partir de la amenaza parlamentaria de una moción de censura.

La espada de Damocles de la moción de censura está particularmente presente sobre la cabeza de la Comisión, y esto ha conllevado que un mecanismo como la aprobación de la gestión presupuestaria, que no entraña la automática responsabilidad política del Ejecutivo (en este caso de la Comisión), se haya asimilado a un mecanismo de confianza, con la correspondiente exigencia de responsabilidad política. Es decir, la amenaza de una moción de censura en caso de denegación de la aprobación de la gestión presupuestaria se hace particularmente presente en el sistema constitucional europeo. Todo

esto ha llevado a que la Comisión, y por ende su servicio de control interno, se esfuerce sobremanera por contentar al sistema de control externo, a efectos de que la recomendación del auditor de la UE sea conceder el llamado descargo presupuestario (es decir, la aprobación de la gestión presupuestaria). Y como resultado de todo ello, la configuración del descargo presupuestario como mecanismo de confianza política ha acabado reforzando la posición del TCEu como pieza central del sistema de control del gasto público europeo, en torno al cual gravitan el resto de niveles.

3.3. La actividad de auditoría realizada por el TCEu

El TCEu, como todo auditor, tiene por misión proporcionar confianza. Confianza al Parlamento y al conjunto de la ciudadanía europea, de que el dinero público se recauda y se gasta correctamente. Esta confianza se proporciona a través de la emisión de conclusiones en sus Informes, y de una opinión anual sobre la fiabilidad de las cuentas y sobre el cumplimiento de las normas de Derecho aplicables. Las conclusiones y opiniones que emite el TCEu a efectos de proporcionar confianza, son el resultado de una actividad de fiscalización, que contrasta la realidad del gasto público europeo con parámetros objetivos, contenidos en la ley y en los principios generalmente aceptados de contabilidad.

La obligación por parte del TCEu de auditar las cuentas de la Unión se contiene en el art. 285 TFUE, y se especifica en el art. 287 TFUE. El art. 285 TFUE indica: “La fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas”. Esta afirmación deja abierta la cuestión de qué sean las “cuentas de la Unión”. Esto es así en la medida en que existen fondos extrapresupuestarios como el Fondo Europeo de Desarrollo, o las aportaciones para la financiación de Acciones Comunes en el ámbito de la Política Exterior y de Seguridad Común (cuando éstas no se hagan a cargo del presupuesto de la Unión¹⁷²), que se articulan en base a una lógica más bien intergubernamental, con aportaciones voluntarias de los Estados. Por otro lado también existen los gastos e ingresos del Banco Europeo de Inversiones, que al ser una entidad jurídicamente autónoma que se sitúa en cierto modo fuera del marco institucional de la Unión, no se incluyen en el presupuesto de la Unión. Sin embargo todos estos elementos pueden caer en el ámbito de fiscalización del TCEu en determinadas circunstancias.

¹⁷² Hay que considerar que aportaciones en el ámbito PESC que no se hagan a cargo del presupuesto de la Unión podrán no obstante ser fiscalizadas por el TCEu cuando así se haya decidido expresamente. Resulta interesante notar dos Acciones Comunes de la PESC en las que se concedió competencia fiscalizadora al TCEu: la administración de Mostar por la UE (establecida por Decisión del Consejo de 1994) y la observación europea de las elecciones del Consejo Palestino (establecida también por Decisión del Consejo de 1994).

El art. 285 TFUE deja abierto el ámbito institucional abarcado por el concepto de “Unión”, puesto que la Unión Europea engloba un amplio sistema institucional, con siete “Instituciones” (enunciadas en el art. 13 TUE: Parlamento Europeo, Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, Comisión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Banco Central Europeo y Tribunal de Cuentas), más dos órganos consultivos (Comité Económico y Social y Comité de las Regiones), un órgano de garantías (Defensor del Pueblo Europeo), un órgano de financiación (Banco Europeo de Inversiones, que tiene un estatuto jurídico *sui generis*), cuatro órganos interinstitucionales (Oficina de Publicaciones Oficiales, Oficina Europea de Selección de Personal, Supervisor Europeo de Protección de Datos, Escuela Europea de Administración), más las múltiples agencias especializadas y agencias ejecutivas establecidas por la Unión para un cometido particular. Es por ello que el art. 287.1 TFUE señala: “El Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión *en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen*”¹⁷³. En este sentido, el Reglamento del Fondo Europeo de Desarrollo (que es un instrumento extrapresupuestario), así como los reglamentos constitutivos de las agencias de la UE, contienen explícitamente la previsión de realización de auditorías por parte del TCEu a efectos de una mayor claridad. Más aún en el caso del Fondo Europeo de Desarrollo, que se ve afectado por una Declaración adjunta al Tratado de Bruselas de 1975 (instituyendo el TCEu), en la que se prevé expresamente que las cuentas de dicho fondo han de ser auditadas por el TCEu.

Hay que recordar que tanto las auditorías financieras como las auditorías de cumplimiento implican también auditar la eficacia de los sistemas de control interno. Es decir, que el objeto analítico se sitúa en un doble plano: por un lado, los específicos estados financieros e informes de ejecución presupuestaria, junto con las transacciones financieras subyacentes a los mismos. Y por otro lado, los sistemas de control establecidos por las propias entidades auditadas a efectos precisamente de asegurar la fiabilidad de sus estados financieros e informes de ejecución presupuestaria, así como la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes a los mismos. Así, el TCEu proporciona confianza no sólo de que las cuentas y las transacciones se hicieron correctamente, sino

¹⁷³ Ejemplos de órganos u organismos cuyos actos constitutivos excluyen en parte el examen del TCEu son el Banco Europeo de Inversiones, que excluye el control del TCEu sobre las cuentas y operaciones realizadas en base a sus propios recursos (el TCEu mantiene su competencia sobre aquellas realizadas sobre fondos del presupuesto de la Unión cuya gestión se haya delegado al BEI). Otro ejemplo es el Banco Central Europeo.

también de que son óptimos los sistemas establecidos para que dichas cuentas y transacciones se hagan correctamente.

El art. 287 TFUE especifica cómo habrá de plantearse la actividad auditora del TCEu, que a continuación pasamos a describir. La importancia de su exposición es grande, en la medida en que viene a ilustrar el contenido sustantivo de la actividad de control de la ejecución presupuestaria.

El trabajo del TCEu se articula en base a las *pruebas de auditoría*, que son técnicas o procedimientos que utiliza el auditor para contrastar la realidad de hecho con los enunciados normativos y principios aplicables, y así obtener la *evidencia de auditoría* sobre la que se basarán sus conclusiones y su opinión. Las pruebas de auditoría analizan una realidad empírica sobre la que se producirá la fiscalización para verificar el cumplimiento de las cuentas y transacciones con la normativa aplicable: tratan por tanto de contrastar el ser con el deber ser. La evidencia sobre la que se realizan las pruebas de auditoría puede emanar de fuentes tanto internas como externas a la entidad auditada. La evidencia interna a la entidad son por ejemplo las facturas, contratos, realidad física de bienes y servicios adquiridos con la ayuda de subvenciones, etc. Por su parte, la evidencia externa a la entidad puede ser: (a) producida por el propio auditor (lo que puede venir constituido, por ejemplo, por análisis financieros realizados sobre la base de la información de la entidad auditada); (b) externa al propio auditor: importancia especial tiene en esta categoría el uso de información producida por otros auditores.

Las principales pruebas de auditoría, en las auditorías financieras y de cumplimiento son (European Court of Auditors 2012: 163):

- Pruebas de cálculo: analizar que las cuentas cuadren aritméticamente, y que las consolidaciones se hayan hecho correctamente.
- Pruebas analíticas: Análisis de la consistencia y coherencia de las cuentas con respecto a la tendencia que han marcado los años anteriores. Análisis de los principios y normas de contabilidad utilizados. Análisis de los propios procesos de toma de decisión dentro de la entidad.
- Pruebas de inspección: Inspección física de documentos. Inspección física de bienes y servicios que las subvenciones o el gasto directo de la Unión pretendían financiar.
- Pruebas de confirmación: confirmación de elementos como los saldos bancarios, los créditos con terceros o las garantías.

El TCEu realiza auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión, conforme a la estructuración seguida por los estándares ISSAI de Nivel 3: “Principios Fundamentales de Auditoría”.

3.3.1. Respecto a las auditorías financieras (de fiabilidad de las cuentas)

La obligación de llevar a cabo auditorías de fiabilidad de las cuentas se contiene en el art. 287.1 TFUE al indicarse que “El Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión”.

El objetivo general de las auditorías financieras o de fiabilidad es determinar que las cuentas reflejan fielmente, en todos sus aspectos significativos (es decir, dentro de los márgenes de materialidad), la situación financiera real, los resultados de las operaciones y los flujos de caja del ejercicio, de acuerdo con el “marco de información financiera aplicable”. En el caso de las cuentas de la UE, este “marco de información financiera aplicable” viene constituido por las disposiciones del Reglamento Financiero 966/2012 (junto con los correspondientes Reglamentos y Decisiones de desarrollo) y las reglas de contabilidad desarrolladas por el Jefe de Contabilidad de la Comisión (que es Director Adjunto de la Dirección General de Presupuesto), inspiradas en las Normas Contables Internacionales del Sector Público (IPSAS) dictadas por la Federación Internacional de Contables o en su defecto, estándares aplicables al sector privado como las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC (*International Accounting Standards*) y las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (*International Financial Reporting Standards*) dictadas ambas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board, IASB*)¹⁷⁴. El marco de información financiera aplicable se extiende no sólo a la Comisión, sino al conjunto de las Instituciones Europeas.

La auditoría de fiabilidad de las cuentas tratará precisamente de comprobar que las cuentas financieras sean fiables, analizando cuestiones como la coherencia interna de las mismas (“que cuadren las cuentas”), e indagando igualmente que la información proporcionada venga respaldada por la documentación correspondiente. La auditoría de fiabilidad de las cuentas toma en consideración también aspectos cualitativos de la práctica contable de la Unión, incluyendo indicadores de sesgo en el juicio de los contables de la Comisión. Además, con carácter general la información presentada en las cuentas anuales habrá de ser no sólo fiable, sino también relevante,

¹⁷⁴ Conforme al artículo 143.1 del Reglamento Financiero 966/2012: “El contable de la Comisión adoptará normas fundadas en las normas de contabilidad internacionalmente aceptadas para el sector público”.

comparable y comprensible para los usuarios de la misma (usuarios que son tanto la Comisión como el Parlamento Europeo, así como la ciudadanía europea en general).

Las cuentas anuales de la UE comprenden las cuentas anuales individuales de cada una de las Instituciones y Agencias de la UE, así como las cuentas consolidadas del conjunto de la UE. La importancia de las cuentas anuales consolidadas es trascendental, en la medida en que pretenden ofrecer la imagen fiel de la situación financiera de la Unión como ente jurídico en su conjunto. Las cuentas anuales consolidadas reproducen la estructura de las cuentas anuales individuales, y comprenden:

1. Los estados financieros consolidados (agregados, no separados por áreas presupuestarias o entidades). Los estados financieros consolidados comprenden el balance de situación (que es la descripción del total de activos y pasivos) y el estado de resultados financieros (saldo desagregado de los ingresos y gastos obtenidos durante el año, imputados en función de la corriente real de derechos y obligaciones, no de las corrientes de tesorería), que recogen toda la situación patrimonial y financiera y el resultado económico, a 31 de diciembre, del ejercicio precedente; el cuadro de flujos de tesorería (en el que figuran las corrientes de tesorería: cobros y desembolsos de tesorería del ejercicio, así como la situación de tesorería final); y el estado de cambios en los activos netos (que hace referencia básicamente a las reservas a disposición de la Unión). Igualmente los estados financieros consolidados incluyen un resumen de las políticas contables junto con notas explicativas sobre asuntos de relevancia contable, como posibles cambios de criterios contables producidos durante el ejercicio. En el caso del resumen de las políticas contables, los servicios de contabilidad han de justificar la conformidad de dichas políticas con el marco de información financiera aplicable, tal y como fue definido por el Jefe de contabilidad de la Comisión.

A estos efectos, en lo concerniente al marco de información financiera aplicable, la Comisión tiene la obligación no sólo de respetarlo, sino también de explicitar y clarificar la conformidad de las cuentas con el mismo, haciendo referencia y describiendo claramente las disposiciones aplicables, como justificación de los criterios contables usados.

2. Los informes consolidados sobre ejecución presupuestaria, que incluyen la cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria y un informe de síntesis de los principios presupuestarios aplicados. La cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria hace una recapitulación de la totalidad de operaciones presupuestarias realizadas en el ejercicio, desglosadas en ingresos y gastos. Es como el presupuesto, pero no en términos de previsión hacia el futuro, sino de reflejo del pasado. Por lo tanto su estructura es idéntica a la del

presupuesto mismo, sólo que la cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria no tiene por qué aparecer en equilibrio, ya que los ingresos y los gastos podrán haber sido distintos¹⁷⁵.

Con respecto a la cuenta de resultados económicos, su fiscalización trata de comprobar que los ingresos y los gastos se han producido efectivamente (dejando la comprobación de la legalidad de las operaciones que dieron lugar a los mismos a la auditoría de cumplimiento), y que su reflejo contable ha sido exacto, completo y correctamente recogido en el ejercicio apropiado, y presentado de acuerdo con las normas contables pertinentes.

El específico contenido que adoptan las conclusiones sobre la fiabilidad de las cuentas puede caracterizarse de la siguiente manera (European Court of Auditors 2012: 18-20):

a) Durante el ejercicio financiero. Conclusiones sobre la forma en que las transacciones y otros hechos fueron reflejados en las cuentas.

- Ocurriencia: que las transacciones que se hubiesen reflejado contablemente hayan tenido efectivamente lugar, y que hayan afectado a la entidad.
- Exhaustividad: todas las transacciones que debían recogerse han sido reflejadas en las cuentas.
- Exactitud: las cantidades específicas expresadas en las transacciones han sido reflejadas correctamente.
- Cierre de cuentas: las transacciones han sido registradas en las cuentas del ejercicio financiero que les correspondía.
- Clasificación: las transacciones han sido consignadas en las cuentas apropiadas, de acuerdo con las categorías pertinentes.
- Legalidad y regularidad: en principio, la cuestión de la ilegalidad o irregularidad de las transacciones se encuadra en la auditoría de cumplimiento. De esta manera, una transacción ilegal no afectará a la auditoría financiera en la medida en que hubiese sido registrada siguiendo los procedimientos contables aplicables. Sin embargo, el impacto financiero negativo que hubiese producido una transacción que hubiese sido identificada como ilegal, sí

¹⁷⁵ Si bien la UE no puede endeudarse y rige el principio de equilibrio, sí es cierto que se podrían usar reservas (nunca deuda) para ejecutar un presupuesto con más ingresos que gastos.

tiene que ser reflejado en la contabilidad, y si no se hace, la auditoría financiera habrá de constatar tal error.

b) A la finalización del ejercicio financiero. Conclusiones sobre los saldos de las cuentas y sobre los balances de situación a la finalización del ejercicio financiero.

- Existencia: los activos y pasivos existen.
- Derechos y obligaciones: el organismo auditado tiene la titularidad o controla de manera efectiva los activos reflejados en balance. Igualmente, se encuentra obligado por los pasivos.
- Exhaustividad: todos los activos y pasivos que debían ser recogidos en el balance de situación han sido efectivamente reflejados.
- Valoración y asignación: los activos y pasivos han sido incluidos en las cantidades correspondientes, y cualquier tipo de ajuste de valoración (ej., las amortizaciones de capital) ha sido consignado correctamente, de acuerdo con las normas de contabilidad aplicables.

c) En la presentación de los estados financieros. Conclusiones sobre la situación financiera a la finalización del ejercicio.

- Ocurrencia: el conjunto de hechos, transacciones y cualquier tipo de afirmaciones financieras reflejadas en las cuentas ha tenido lugar y ha afectado al ente auditado.
- Exhaustividad: todas las declaraciones y matizaciones que debieran haber sido hechas se han reflejado correctamente en los estados financieros.
- Clasificación y comprensibilidad: la información financiera ha sido presentada de manera adecuada y comprensible, de acuerdo con los principios contables relevantes.
- Precisión y valoración: la información es presentada de acuerdo con las cantidades apropiadas.

3.3.2. Respecto a las auditorías de cumplimiento (sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes)

Señala el art. 287.2 TFUE que “El Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos”, lo que supone la realización de auditorías de cumplimiento.

En lo concerniente a las auditorías de cumplimiento, se trata de determinar la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes a las cuentas (es decir, ingresos y gastos) que se produjeron durante el periodo temporal cubierto, dentro de unos márgenes de materialidad. El

concepto de transacciones subyacentes hace referencia en último término a transacciones financieras que entran y salen del patrimonio de la UE.

En las auditorías de cumplimiento el auditor determina si la partida presupuestaria contra la cual se cargó la transacción era efectivamente existente y había sido aprobada. Igualmente determina si los actos jurídicos de base sobre los que se sustenta dicha transacción fueron conforme a derecho y proporcionaban efectivamente un soporte jurídico básico a la actuación administrativa. A continuación verifica la conformidad de la transacción tanto con la partida presupuestaria como con el acto jurídico de base y el compromiso jurídico de gasto. La fiscalización de las transacciones ha de enfrentarse a la complicación de que las mismas atraviesan distintas fases en el ciclo de gasto (compromiso presupuestario y legal, validación, autorización y pago), lo que dará lugar a distintos apuntes en las cuentas.

El TCEu está en condiciones de emitir un juicio sobre la legalidad y regularidad de una transacción sólo cuando la misma ha completado el ciclo compromiso-validación-autorización-pago, y además hay suficiente evidencia sobre la existencia o inexistencia de la realidad económica que debe subyacer a la transacción, es decir, un gasto justificado por el beneficiario¹⁷⁶ final del dinero (en el caso de subvenciones), o un flujo de bienes y servicios (en el caso de un gasto directo efectuado por las Instituciones de la Unión). La realidad económica que debe subyacer a la transacción no necesariamente ha de ser un bien o servicio completamente acabado, pues existen los pagos anticipados y los pagos intermedios, presentes en los proyectos plurianuales, que son precisamente los más comunes en el caso de los fondos estructurales. En estos casos la realidad económica subyacente será el propio progreso del proyecto al que se referencian.

El específico contenido que adoptan las conclusiones sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras que subyacen a las cuentas anuales puede caracterizarse de la siguiente manera:

¹⁷⁶ El artículo 2.4 del Reglamento 1083/2006 define al beneficiario en los siguientes términos: “Todo operador, organismo o empresa, de carácter público o privado, responsable de iniciar o de iniciar y ejecutar las operaciones. En el ámbito de los regímenes de ayuda a que se refiere el artículo 87 del Tratado, se entenderá por beneficiario toda empresa pública o privada que lleve a cabo un proyecto particular y reciba ayuda pública”. Dicho concepto de beneficiario es asimilable al que figura en el artículo 11 de la Ley General de Subvenciones (a este respecto, cabe decir que el Reglamento 1083/2006 introdujo un cambio, aparentemente significativo (Báscones Ramos 2006: 93), en el concepto de beneficiario, toda vez que en el periodo 2000-2006 el beneficiario era el organismo público que concedía las ayudas en lugar del sujeto último que las recibía; éste recibía la consideración de “destinatario último de la ayuda”, siendo el gasto subvencionable la ayuda pagada por la Administración y no el gasto pagado por el sujeto último).

- Realidad y medición correcta: las transacciones subyacentes existen y han sido reflejadas de manera ajustada.
- Elegibilidad de las transacciones: los criterios de elegibilidad se cumplen para cada transacción.
- Cumplimiento con otros requisitos normativos: criterios normativos distintos de la elegibilidad (por ejemplo, forma en que se hizo una licitación pública).
- Corrección en los cálculos: por ejemplo, que el cálculo de los costes se haya hecho de manera correcta.
- Exhaustividad y precisión de la contabilidad de las transacciones: que las transacciones no se incluyan más de una vez, y que se contabilicen en el ejercicio financiero correspondiente y al valor al que se produjeron.

A) Los conceptos de legalidad y regularidad

Los criterios de legalidad con los que se debe fiscalizar el cumplimiento de las transacciones se encuentran en el art. 263 TFUE, donde se señalan como elementos que entrañan la ilegalidad de actos de la Unión: “incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder”.

Por lo que respecta a la regularidad, existe la ya señalada definición contenida en el Reglamento 2988/1995, relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas cuyo art. 1.2 hace referencia a que “Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido”. Esta definición se retoma posteriormente en el art. 2 del Reglamento 1083/2006, de los fondos estructurales, de manera casi literal: “toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una actuación u omisión de un agente económico y que tenga, o que pueda tener, por consecuencia causar un perjuicio al presupuesto general de la Unión Europea al cargarle un gasto injustificado”.

De dicha definición se desprende que la irregularidad no es sino una expresión que acompaña a la ilegalidad para tratar de proteger el presupuesto de la Unión incluso en casos en los que se ve afectado por actos que no conculcan de manera precisa una disposición claramente recogida en el

corpus jurídico del Derecho de la Unión. Evidentemente la Unión, como Comunidad de Derecho que es, no puede fundamentar un juicio sobre la irregularidad de una transacción en base a criterios arbitrarios, éstos habrán de referenciarse siempre al Derecho.

Se comprueba por tanto la dificultad que existe para establecer una línea que delimite los contornos conceptuales de la irregularidad con respecto a la ilegalidad (*vid. supra*). Como resultado, el TCEu no hace a efectos prácticos distinción entre transacciones ilegales y transacciones irregulares.

B) Marco jurídico de los parámetros de legalidad y regularidad

La legalidad y regularidad de las transacciones fiscalizadas por el TCEu se determinan usando como referencia:

1. El Derecho de la Unión, lo que comprende fundamentalmente las normas financieras (las contenidas en el TFUE, así como el Reglamento Financiero 966/2012 y sus normas de aplicación, junto con los Reglamentos Financieros sectoriales), la legislación básica que rige la política sectorial de que se trate y el programa o actividad concretos, otras normas de desarrollo que se hubiesen aprobado de conformidad con dicha legislación básica, así como las normas contractuales en el caso de que la transacción se vehiculase a través de un contrato. También se incluye la normativa interna del propio órgano administrativo afectado por la transacción. Particular importancia tiene el Reglamento Financiero de la Unión, que ha sido calificado por la propia Comisión como “*the European Union’s financial bible. It sets out the essential rules and principles governing the establishment and implementation of the budget and the control of Europe’s finances*” (European Commission 2003).
2. El Derecho de los Estados miembros, en los supuestos en que (a) la normativa de la Unión permita a los Estados miembros aprobar un marco normativo que haya de regir el gasto de los propios programas de la Unión dentro de una política sectorial determinada, o (b) cuando el gasto se produce en la modalidad de gestión compartida y los programas son financiados en parte por los Estados miembros, se generará una concurrencia inevitable de normativas aplicables.
3. La desviación de poder, que toma como referencia las finalidades que el conjunto del ordenamiento jurídico fija a las Administraciones Públicas.

C) Requisitos para la legalidad y regularidad de las transacciones: el doble fundamento jurídico y el compromiso presupuestario

Las transacciones de la UE han de tener un doble fundamento jurídico (el acto jurídico de base y el compromiso jurídico de gasto), y un fundamento presupuestario: la correspondiente asignación presupuestaria. A estos efectos, hay que recordar que el presupuesto tiene una doble naturaleza, por un lado es un documento de planificación del conjunto de ingresos y gastos, y por otro lado es un acto jurídico de autorización de los mismos.

- El “acto jurídico” de base viene constituido por normas jurídicas, es decir, los Reglamentos, Directivas y Decisiones enunciados en el art. 288 TFUE (fuentes del Derecho de la UE). El acto jurídico de base establece, junto con el compromiso presupuestario, el fundamento para el correspondiente compromiso jurídico de gasto.
- El compromiso presupuestario es la operación que reserva los créditos de pago, asignando la cantidad de dinero necesaria para hacer frente al compromiso jurídico¹⁷⁷. Tiene que venir referenciado a una partida presupuestaria debidamente aprobada por la autoridad presupuestaria. En principio corresponde al propio ordenador aprobar tanto el compromiso jurídico como el compromiso presupuestario. El compromiso presupuestario podrá ser individual, cuando pueden determinarse el beneficiario y el importe del gasto, o global cuando al menos uno de los elementos necesarios para el establecimiento del compromiso individual no está determinado. El derecho financiero de la Unión impone que el compromiso presupuestario preceda siempre al compromiso jurídico de gasto.
- El compromiso jurídico de gasto hace referencia a lo que en Derecho español sería propiamente un acto administrativo de compromiso de gasto. Es por lo tanto un acto por el cual el Ordenador u Ordenador delegado (*Authorising officer* o *Authorising officer by delegation*, que son quienes tienen potestad, de acuerdo con el Reglamento Financiero 966/2012, de disponer de los fondos de la Unión), crea una obligación jurídica de la que se derivará un cargo, por importe determinado o determinable, al presupuesto de la Unión¹⁷⁸. Podrá tratarse de un acto unilateral de la Unión o de un contrato.

Una vez producido el compromiso presupuestario, se produce la liquidación de gasto, un acto por el cual el ordenador competente:

¹⁷⁷ Art. 85.1 Reglamento Financiero 966/2012: “Un compromiso presupuestario es la operación mediante la cual se reservan los créditos necesarios para ejecutar pagos posteriores como consecuencia de compromisos jurídicos”.

¹⁷⁸ Art. 85.1 Reglamento Financiero 966/2012: “Un compromiso jurídico es el acto mediante el cual el ordenador hace nacer o hace constar una obligación de la que se deriva un cargo”.

- a) comprueba la existencia de los derechos del acreedor;
- b) determina o comprueba la realidad y el importe referidos por los títulos de crédito;
- c) comprueba las condiciones de exigibilidad de los citados títulos.

Producida la liquidación del gasto (con la que se termina la “fase declarativa” de la ejecución presupuestaria), se permite la ordenación del gasto, acto por el cual el ordenador competente, tras verificar la disponibilidad de los créditos, da al contable, mediante la emisión de una orden de pago, la instrucción de pagar el importe de un gasto.

Finalmente, corresponde al contable proceder al pago de los gastos con arreglo a los fondos disponibles. El pago del gasto deberá estar respaldado por la prueba de que la acción correspondiente es conforme con las disposiciones del acto jurídico de base o del contrato. Se distinguen cuatro tipos de pago: por un lado, el pago de la totalidad del crédito de pago; y por otro lado, el pago parcial, que a su vez puede tener la forma de anticipos, pagos intermedios y pagos finales.

D) Consecuencias de la comisión de ilegalidad o irregularidad

Las consecuencias de la comisión de una infracción de ilegalidad o irregularidad en la ejecución del presupuesto de la Unión se describen en el art. 2 del Reglamento 2988/1995, relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas. Dichas consecuencias pueden ser, por regla general, o bien simplemente la aplicación de una medida correctiva (no punitiva, sino limitada a compensar la pérdida ocasionada), o bien la aplicación de una sanción administrativa en el caso de que la irregularidad sea intencionada o provocada por negligencia. Por “aplicación de una medida” el Reglamento 2988/1995 entiende “*la obligación de abonar las cantidades debidas o de reembolsar las cantidades indebidamente percibidas*” (art. 4), es decir, la obligación del reintegro por parte del beneficiario final de los fondos, lo que en España se regula en el Título II de la Ley General de Subvenciones.

Todo ello sin perjuicio de que las acciones u omisiones que generen la ilegalidad puedan ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública Europea, de acuerdo con los artículos 305 y 306 del Código Penal, que recogen el contenido del Convenio Europeo para la protección de los intereses financieros de las Comunidades, de 26 de julio de 1995.

F) Las circunstancias especiales de la auditoría de cumplimiento

Las auditorías de cumplimiento han de contemplarse dentro del contexto específico del gasto de la UE. Determinadas circunstancias hacen que el riesgo inherente de las transacciones financieras realizadas por la UE sea relativamente alto. Esto se produce especialmente en el marco del gasto sometido a gestión compartida (que representa el 80% del gasto presupuestario de la Unión), así como en la gestión conjunta y descentralizada. Estas circunstancias son:

- Compleja estructura institucional: el gasto sometido a gestión compartida, descentralizada o conjunta, entraña un riesgo de delegación, en una relación principal-agente. Como se señalaba en el Dictamen 2/2004 (punto 6), “La Unión Europea constituye una organización única en razón de su contexto político y jurídico, así como de su tamaño y complejidad. En la gestión de su presupuesto intervienen tanto las instituciones Europeas como los Estados miembros (y los Estados beneficiarios que no son miembros de la Unión). Esta gestión se ve complicada por el número y la variedad de regímenes de ayudas, los millones de beneficiarios y la participación de tantos organismos de los Estados miembros, que en muchos casos, además, tienen culturas administrativas diferentes”.
- Complejidad de la estructura normativa: existen diferentes normas aplicables en diferentes fases de ejecución, con una yuxtaposición normativa entre los niveles supranacional, nacional y subnacional¹⁷⁹. Esto supone no sólo un riesgo inherente de que las transacciones puedan incumplir algún enunciado normativo, sino que además incrementa el riesgo de control, esto es, el riesgo de que los errores pasen inadvertidos al auditor. Existe además en este sentido la percepción (Cipriani 2010: 31) de que a nivel supranacional la Comisión Europea, sintiéndose en una posición de debilidad en sus sistemas de control, debido a la lejanía con la que se producen los gastos sobre el terreno y la precaria relación de agencia que la vincula con las autoridades nacionales (en la que tiene poco conocimiento de lo que está sucediendo a nivel de los Estados miembros a la hora de desembolsar las ayudas a los beneficiarios), ha optado por reforzar las estructuras normativas relativas al gasto (normas de elegibilidad, de contratos...). Aunque lo cierto es que ésta es una pauta que se ha estado revirtiendo desde 2006, con importantes simplificaciones normativas respaldadas por la propia Comisión (Levy

¹⁷⁹ Cuando los fondos europeos cofinancian regímenes de ayudas nacionales, en la mayoría de los casos las bases reguladoras de las subvenciones establecen condiciones y criterios de elegibilidad que no figuran en la normativa comunitaria, o que simplemente son más restrictivos. Esto es así porque la normativa europea, en aplicación del principio de subsidiariedad, no aspira a regular todos los aspectos relacionados con las ayudas (Báscones Ramos 2006: 92). En este sentido es claro el precepto contenido en el apartado 4 del artículo 56 del Reglamento 1083/2006 relativo a los fondos estructurales, que establece que: “Las normas sobre subvencionabilidad del gasto se establecerán a escala nacional, salvo excepciones indicadas en los Reglamentos específicos correspondientes a cada Fondo. Dichas normas cubrirán la totalidad del gasto declarado en el marco del programa operativo”.

et al. 2011: 1562) e introducidas de manera sucesiva para los marcos 2007-2013 y 2014-2020.

- Complejidad de la propia normativa: normas como las que rigen los criterios de elegibilidad a efectos de percibir una subvención, o como las que rigen las grandes operaciones de infraestructura financiadas por el FEDER, son inherentemente complejas. Por otro lado, la complejidad de la normativa también viene determinada por el carácter dinámico y cambiante de la legislación existente.
- Multiplicidad de beneficiarios: una proporción muy alta de créditos de pago son ejecutados en base a solicitudes presentadas por muchos y muy diversos beneficiarios, tanto públicos como privados, tanto personas físicas como jurídicas de distinta naturaleza. Algunos de estos beneficiarios incluso se sitúan en terceros países (en el caso de programas sometidos a gestión conjunta). Otro problema añadido es que muchos de los programas de gasto articulados en base a subvenciones prevén que sean los propios beneficiarios los que declaren la cantidad subvencionable.
- Multiplicidad de sistemas de control: implica una dificultad añadida en lo concerniente a la realización de los controles de sistemas (pues se habrán de controlar muchos sistemas, y asimilar una gran heterogeneidad de los mismos), y puede generar confusión en el propio ente auditado, en la medida en que las posibles divergencias de metodología entre sistemas de control puedan no dejarle claro en lo relativo a qué atenerse respecto a cuestiones como interpretación de enunciados normativos, criterios contables a aplicar, niveles de riesgo tolerable, etc.

2.3.3. Clases de informes de auditoría emitidos por el TCEu

Existen tres tipos de informes de auditoría emitidos por el TCEu: anuales, anuales específicos e informes especiales.

A) Informes anuales

El art. 287.4 TFUE establece que “El Tribunal de Cuentas elaborará, después del cierre de cada ejercicio, un informe anual. Dicho informe será transmitido a las instituciones de la Unión y publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas”. Además del informe anual sobre el presupuesto general de la UE, el TCEu tiene que realizar de manera independiente un informe anual

sobre el Fondo Europeo de Desarrollo. La práctica actual del informe conduce a que en el mismo se incluyan también conclusiones individuales sobre áreas presupuestarias específicas (conforme al enunciado del art. 287.1 TFUE, introducido en Niza).

Finalmente el informe anual, como el resto de informes, adjunta las observaciones de la institución controlada a continuación de las observaciones del Tribunal, de acuerdo con el principio de contradicción. Esto se hace siguiendo el ya mencionado art. 17.2 de la Declaración de Lima, conforme al cual “La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada”.

Desde el mandato de Fabra Vallés como Presidente del TCEu (2002-2005) se introdujo la costumbre de que a la presentación oficial del informe anual ante Consejo y Parlamento, a cargo del Presidente, siguieran sendas presentaciones a cargo de cada miembro del Tribunal en su país de origen, generalmente ante el Parlamento nacional. Estas presentaciones, que no están contempladas legislativamente, contribuyen a hacer visible el informe anual ante los Estados miembros. Su importancia puede resultar significativa en la articulación multinivel del control presupuestario europeo.

B) Informes anuales especiales

El TCEu elabora informes anuales especiales que contienen resultados de las auditorías financieras y de cumplimiento sobre las agencias especializadas y ejecutivas de la UE, y en definitiva, sobre cualquier órgano, entidad o empresa establecida por la Unión, en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen.

El presupuesto de las agencias europeas se extrae del presupuesto general de la Unión¹⁸⁰, pero dichas agencias escapan al informe anual general del TCEu porque no se rigen por las normas comunes del resto de áreas presupuestarias, disponen de autonomía de gestión, y no responden ante la Comisión como gestor principal del presupuesto Europeo, sino directamente ante el Consejo (además de ante el Parlamento, en el proceso de aprobación de la gestión presupuestaria).

C) Informes especiales

¹⁸⁰ Existen excepciones, como las Agencias establecidas sobre la base de la PESC: Instituto de Estudios de Seguridad, Centro de Satélites y Agencia Europea de Defensa. En el caso de estas agencias, su presupuesto es financiado por los Estados miembros. Es por ello que no se someten a las fiscalizaciones del TCEu. Otras Agencias (como la de Armonización del Mercado Interno que tiene sede en Alicante) tienen un alto grado de autofinanciación en base al cobro por los servicios que prestan.

El TCEu puede en cualquier momento emitir observaciones, en forma de Informes especiales, sobre asuntos específicos seleccionados por él mismo de acuerdo con el art. 287.4 TFUE: “El Tribunal de Cuentas podrá, además, presentar en cualquier momento sus observaciones, que podrán consistir en Informes especiales, sobre cuestiones particulares”. El art. 287.4 TFUE señala la posibilidad de presentar observaciones, lo cual implica la realización de auditorías para sustentar tales observaciones. De ello se desprende que la realización de auditorías y la emisión de Informes especiales sobre la base de las mismas vienen dados por la propia iniciativa del TCEu (al contrario que la emisión de Dictámenes, que en principio sólo podrá hacerse a iniciativa de otra Institución de la Unión).

El art. 287.4 TFUE permite, especialmente, que el TCEu pueda definir ámbitos de auditoría en base a criterios de oportunidad, ámbitos que podrían quedar descuidados si se enfocase únicamente sobre las auditorías necesarias para los informes anuales. Esto permite al TCEu realizar auditorías en ámbitos específicos, además de las generales que tiene que realizar anualmente. Ámbitos en los que se han desarrollado Informes especiales han sido las auditorías de cumplimiento, y sobre todo las auditorías de gestión. De hecho, precisamente a través de los Informes especiales es como las auditorías de gestión del TCEu tienen su principal vía de expresión.

Las auditorías de los Informes especiales se hacen sobre ámbitos geográficos y temáticos determinados, sobre específicas áreas presupuestarias, sobre determinados problemas contables o sobre problemáticas como los contratos públicos. Los objetivos de tales auditorías podrán variar, pero a título de ejemplo podría señalarse la realización de investigaciones indagando sobre las causas de la alta incidencia de transacciones ilegales o irregulares en determinados ámbitos, o el funcionamiento de un subsistema de control interno específico a nivel de la Comisión o de un Estado miembro, o la eficiencia y eficacia en la gestión de un determinado programa o política¹⁸¹.

A pesar de su condición singular, los Informes especiales también son tenidos en cuenta a la hora de conceder el descargo presupuestario. En los últimos años, la producción de Informes especiales por

¹⁸¹ A título de ejemplo, Informes especiales publicados en el segundo semestre de 2012 versaron sobre: Eficacia del Régimen de Pago Único por Superficie como régimen de transición para las ayudas a los agricultores de los nuevos Estados miembros, Asistencia de la UE a Kosovo en el programa de afianzamiento de Estado de Derecho, Gestión de los conflictos de intereses en varias agencias de la UE, Aplicación de la legislación de la UE en materia de higiene en mataderos de países que se adhirieron a la UE a partir de 2004, Ayuda de la Unión Europea al desarrollo para el abastecimiento de agua potable y saneamiento básico en países del África subsahariana, El proceso de elaboración de estadísticas europeas fiables y creíbles por parte de Eurostat y la Comisión, Ayudas directas para vacas nodrizas y para ovejas y cabras en virtud de la aplicación parcial del Régimen de Pago único, La eficacia del desarrollo del personal en la Comisión Europea, El sistema de control que rige la producción, transformación, distribución e importación de productos ecológicos.

parte del TCEu se ha incrementado sensiblemente, en un intento por aligerar de contenido el informe anual, simplificándolo y consiguiendo así hacer más fácil su lectura y por ende la visibilidad e impacto del TCEu. Además, al sacarlos del ámbito del informe anual, las fiscalizaciones de los Informes especiales se liberan del corsé temporal que sujeta al Informe anual¹⁸², lo que facilita la labor de control del TCEu, que puede así escalonarse a lo largo del año. Como afirmaba un antiguo Presidente del TCEu “En lugar de un informe anual voluminoso, hemos presentado 25 Informes especiales, cuyas conclusiones figuran en un informe anual más sintético. Estimamos que gracias a esta presentación el público será informado de manera más rápida y regular de nuestros trabajos” (Friedmann, citado en Sánchez Barrueco 2008: 91).

D) La Declaración de Fiabilidad

La esencia última de la fiabilidad reside en que los usuarios de la información contable puedan confiar en ella a efectos de tener una representación fiel de la situación financiera y de cumplimiento con la legalidad de la Administración correspondiente. La Declaración de Fiabilidad implica que las cuentas y las transacciones subyacentes se hallan exentas de errores importantes (es decir, errores que traspasen el umbral de materialidad). La Declaración de Fiabilidad se sustenta por lo tanto sobre las averiguaciones hechas en las auditorías de fiabilidad (sobre las cuentas) y de cumplimiento (sobre las transacciones subyacentes a las cuentas).

Como ya hemos ido señalando, el TFUE y el Reglamento Financiero 966/2012 obligan al TCEu a elaborar un informe anual. Junto con este informe anual el TCEu tiene que remitir al Parlamento y al Consejo la Declaración de Fiabilidad. Conforme al art. 287.1 TFUE, “El Tribunal de Cuentas presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes que será publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea. Dicha declaración podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad de la Unión”. La declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes debe ser realizada sobre el presupuesto general de la UE, así como sobre el Fondo Europeo de Desarrollo y otras agencias y

¹⁸² El Jefe de Contabilidad de la Comisión tiene que entregar al TCEu las cuentas consolidadas provisionales, junto con el informe sobre la gestión presupuestaria y financiera “a más tardar el 31 de marzo siguiente al cierre del ejercicio” (art. 147.3 del Reglamento Financiero 966/2012). Las definitivas tienen que entregarse antes del 31 de julio. Tras la presentación de las cuentas provisionales se abre un periodo de dos meses y medio para que el TCEu formule las observaciones que pretende incluir en su informe anual. El Tribunal entrega sus observaciones, bajo la forma de un proyecto de informe anual de fiscalización, “a más tardar el 30 de junio”, lo que se comunica confidencialmente a la concreta Institución afectada (art. 162.1 del Reglamento Financiero 966/2012). Ésta dispone hasta el 15 de octubre para transmitir sus respuestas al TCEu (y, en su caso, a la Comisión). Finalizada la fase contradictoria, los documentos son devueltos nuevamente al Pleno del TCEu para su aprobación final, la cual implica la publicación en el Diario Oficial, antes del 15 de noviembre.

órganos (siempre en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen). En jerga europea la Declaración de Fiabilidad se conoce como DAS (del francés, *Déclaration d'Assurance*).

La práctica actual lleva a que la Declaración de Fiabilidad se incluya en el informe anual del TCEu. Pero son documentos jurídicamente distintos. Además, la Declaración de Fiabilidad se acompaña de información y evaluaciones específicas sobre las que se apoya, así como las conclusiones alcanzadas respecto de los sistemas de control interno.

La Declaración de Fiabilidad contiene la opinión del auditor acerca de la fiabilidad de las cuentas anuales y la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes. Existe en este sentido una correspondencia entre el término jurídico europeo “Declaración de Fiabilidad” y el concepto técnico de auditoría de “informe del auditor” (utilizado en el ámbito privado por los *International Standards on Auditing*). Lo que sucede es que la auditoría pública cubre un ámbito más amplio que la privada, por cuanto que la auditoría privada se limita a comprobar la fiabilidad de las cuentas, mientras que la pública además tiene que informar y dar una opinión sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes.

De acuerdo con los estándares internacionales, tanto de auditoría pública (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, publicados por la INTOSAI) como privada (*International Standards on Auditing*), los objetivos principales del auditor son: 1. Formar una opinión sobre las cuentas anuales y las transacciones subyacentes, basada en una evaluación de las conclusiones inducidas de la evidencia derivada de las pruebas de auditoría (ISSAI 1700, ISA 700). Este objetivo se cumple por el TCEu con la publicación del Informe Anual. 2. Expresar claramente tal opinión a través de un informe escrito que explique cómo se basó la misma (ISSAI 1720, ISA 720). Este objetivo se cumple por el TCEu con la publicación de la Declaración de Fiabilidad.

Los objetivos de la Declaración de Fiabilidad son informar a la autoridad presupuestaria de:

- Fiabilidad de las cuentas: que las cuentas anuales de la entidad auditada presentan, sin errores materiales, la posición financiera a cierre de ejercicio, así como los flujos de caja producidos durante el mismo. Igualmente que la presentación de las cuentas anuales se haya hecho de acuerdo con las normas y estándares relevantes de información contable. La opinión sobre la fiabilidad de las cuentas se basa en la información acreditada en las auditorías financieras.

- Legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las cuentas: que las transacciones subyacentes a las cuentas anuales se hicieron conforme al marco normativo aplicable. La opinión sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las cuentas se sustenta sobre la información acreditada en las auditorías de cumplimiento.

Como ya se ha señalado, fue el Tratado de Maastricht el que introdujo la obligación del TCEu de presentar anualmente al Parlamento y al Consejo una Declaración de Fiabilidad, relativa a la fiabilidad de las cuentas y a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes, completando así la posición institucional del TCEu conforme a los estándares internacionales de auditoría pública. Esta figura jurídica es análoga a la existente en la mayoría de las EFS nacionales (así, el TCu remite anualmente una Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado al Congreso de los Diputados, conforme al art. 136.1 CE y art. 10 LOTCu).

Como señala Sánchez Barrueco (2011: 35), cuando se redactó el Tratado de Maastricht algunos concibieron la Declaración de Fiabilidad como un medio para superar las deficiencias del control financiero de la UE, en la medida en que así se acababa con la falta de consecuencias imperativas para los informes del TCEu. Quienes así pensaban consideraban que una Declaración de Fiabilidad negativa debía implicar la denegación del Parlamento de conceder el descargo presupuestario (en este sentido, Kapteyn y Verloren van Themaat 1998: 387). Sin embargo, la práctica política no ha seguido dicho planteamiento, y desde 1994 nunca se ha rechazado el descargo presupuestario a pesar de las siempre negativas Declaraciones de Fiabilidad.

En sentido estricto, y debido a la complejidad de las finanzas de la Unión, la “Declaración de Fiabilidad” se compone realmente de cuatro opiniones de auditoría. La primera opinión es sobre la fiabilidad de las cuentas. La segunda sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a dichas cuentas, y se desagrega en tres opiniones: una sobre los ingresos, otra sobre los créditos de compromiso y otra sobre los créditos de pago¹⁸³.

Con respecto al contenido de la Declaración de Fiabilidad, puede adoptar resultados distintos¹⁸⁴:

¹⁸³ Los créditos de compromiso son créditos que cubren, durante el ejercicio en curso, el coste total de los compromisos jurídicos contratados para acciones cuya realización va más allá de un ejercicio. Los créditos de pago financian los gastos resultantes de la ejecución de esos compromisos durante el ejercicio en curso o en ejercicios anteriores (http://europa.eu/legislation_summaries/budget/134015_es.htm).

¹⁸⁴ A estos efectos son particularmente relevantes los estándares ISSAIs 1705 “Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente” y 4200 “Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros”.

1. El primer supuesto es que no se encuentren áreas presupuestarias afectadas por materialidad. En tal caso, la Declaración de Fiabilidad se emitirá sin salvedades. La Declaración de Fiabilidad sin salvedades podrá presentar un párrafo de énfasis a efectos de resaltar un hecho determinado, que si bien no incide en la fiabilidad de las cuentas o la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes, sí puede resultar interesante al usuario de la información. Por ejemplo, puede hacerse un párrafo de énfasis para recordar que los criterios contables en determinadas cuentas han cambiado, y como resultado, la comparación con el ejercicio anterior ha de hacerse teniendo tal cambio en consideración.

El auditor debe emitir una Declaración de Fiabilidad sin salvedades respecto a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes cuando puede concluir que tales transacciones cumplen, dentro de los márgenes de materialidad, con el marco normativo aplicable.

En el caso de Declaración de Fiabilidad sin salvedades en relación con la auditoría financiera (sobre la fiabilidad de las cuentas) el TCEu ha venido usando la fórmula estandarizada de: “En opinión del TCEu, las cuentas anuales de la entidad auditada presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad auditada a la fecha en que se hubiese realizado la auditoría, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de tesorería del ejercicio finalizado a dicha fecha, de conformidad con las disposiciones del Reglamento Financiero 1605/2002 y las normas contables”.

Hay que señalar que las “normas contables” hacen referencia al “marco de información financiera aplicable” adoptado por el Jefe de Contabilidad de la Comisión, y que como ya se ha señalado, viene inspirado por las IPSASs.

2. El segundo supuesto consiste en que exista materialidad en determinadas áreas presupuestarias, pero no en todas. La superación de la materialidad en determinadas áreas presupuestarias puede venir dada por la incidencia de desviaciones respecto del marco normativo aplicable, o bien por la incapacidad del auditor de fundamentar su opinión sin la certeza suficiente debido a obstrucciones del propio ente auditado o a otras dificultades. En ambos casos la Declaración de Fiabilidad se emite “con reservas”.

3. Finalmente, existe la Declaración de Fiabilidad “desfavorable” o “denegada”. En el caso de Declaración desfavorable existe un nivel de error por encima del umbral de materialidad afectando a bastantes áreas presupuestarias, o errores transversales, o errores sustanciales que pueden afectar la

comprensión por parte del usuario de la información contable. Estos errores pueden incidir ya sea en la fiabilidad de las cuentas o en la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a dichas cuentas.

Podrá darse una Declaración denegada cuando el TCEu haya encontrado determinadas dificultades en su trabajo que le hayan imposibilitado fundamentar su opinión sin la certeza de que no existen áreas presupuestarias afectadas por un error financiero que supere el umbral de materialidad, afectando así a su capacidad para emitir una opinión sobre bastantes áreas presupuestarias, o sobre cuestiones transversales, o sobre áreas presupuestarias sustanciales que puedan afectar a la comprensión por parte del usuario de la información contable. Además, en algunos casos puede darse la situación de que, si bien sí se pueden emitir opiniones sobre las áreas presupuestarias individualmente consideradas, no se puede fundamentar en cambio una opinión sobre el conjunto de las cuentas y transacciones, debido a que falta algún elemento necesario para dar un sentido de conjunto a las mismas. En estos casos la Declaración también sería denegada.

El Reglamento Financiero 966/2012 impone un plazo máximo al TCEu para emitir su informe anual junto con la Declaración de Fiabilidad (art. 148.6), actualmente el 15 de noviembre del año n+1 (año siguiente al del ejercicio financiero auditado). Ambos documentos se someten al examen del Parlamento que, sobre la recomendación del Consejo, decide la aprobación de la gestión presupuestaria llevada a cabo por la Comisión.

Desde la primera Declaración de Fiabilidad (publicada en 1995, sobre el ejercicio 1994) el TCEu ha venido manifestando que las cuentas de la Unión reflejan fielmente los ingresos y los gastos así como la situación financiera a cierre de ejercicio. Es decir, siempre se ha otorgado una Declaración de Fiabilidad positiva en lo concerniente a la *fiabilidad de las cuentas*. Por otro lado, el TCEu hasta el momento nunca ha tenido ocasión de denegar una opinión de auditoría sobre la base de la imposibilidad de emitirla.

Cuestión distinta ha sido en las *auditorías de cumplimiento*, referidas a la legalidad y regularidad de las transacciones. En lo relativo a las auditorías de cumplimiento, las Declaraciones de Fiabilidad han sido históricamente sin reservas para las transacciones relativas a ingresos y a créditos de compromiso. El auténtico problema ha venido en lo referido a las transacciones de créditos de pago (es decir, los créditos efectivamente liquidados y pagados). Inicialmente los créditos de pago estaban afectados por un gran nivel de error en la legalidad y regularidad en prácticamente todas las áreas presupuestarias. Sin embargo, con el tiempo se ha ido mejorando la situación en determinadas áreas presupuestarias, como los gastos administrativos, los agrícolas (cubiertos por un sistema

ultrasimplificado de pagos: el “régimen de pago único por superficie”), así como determinadas partes de la Acción Externa y de las ayudas a la preadhesión. De este modo, la única área en la que se han introducido reservas desde 2007 ha sido la política de cohesión, en lo relativo a los créditos de pago, afectados por una cuantía de error bastante superior al margen de materialidad (un error del 7,7% en la Declaración de Fiabilidad sobre el ejercicio financiero de 2011). El hecho de que después de casi 20 años el TCEu no haya podido otorgar una sola Declaración de Fiabilidad positiva por encontrar siempre áreas donde el error financiero excede los umbrales de materialidad, se ha convertido en un problema político estructural de la Unión.

Recientemente se ha puesto en duda la conveniencia de la Declaración de Fiabilidad a efectos de ofrecer una opinión cualificada de la gestión financiera del presupuesto europeo. Una primera objeción que se ha planteado es que la Declaración de Fiabilidad se emite como negativa por el mero hecho de que una sola área presupuestaria figure como afectada por errores por encima del nivel de materialidad. Más aún, se ha criticado el hecho de que mientras que la Declaración de Fiabilidad hace referencia a la gestión de la Comisión, la mayor parte de la gestión del presupuesto (por el lado del gasto) se hace de manera compartida entre la Comisión y los Estados miembros, y la mayoría de los errores que subyacen a las Declaraciones de Fiabilidad negativas se encuentran precisamente a nivel nacional.

E) Las opiniones parciales

En principio la opinión de fiabilidad tiene que ser global, referida al conjunto del presupuesto de la Unión. Esto es así porque las *International Standards on Auditing* previenen contra posibles opiniones de auditoría parciales. Sin embargo, debido al carácter altamente complejo y heterogéneo del presupuesto de la Unión, la Declaración de Fiabilidad global puede verse complementada con opiniones específicas concernientes a áreas de gasto concretas. Se entiende que, a pesar de que las normas generales de auditoría no conciben esta metodología, el TFUE sí lo hace, al establecerse en su art. 287.1, con la ya mencionada cláusula introducida en el Tratado de Niza, que “El Tribunal de Cuentas presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes que será publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea. *Dicha declaración podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad de la Unión*”. En este sentido, el punto 146 de los estándares ISSAI 4200 se pronuncia en la línea de permitir la adaptación de la forma de la

opinión de auditoría, en base a la “*complexity of the reported issues [...] the needs of the intended users*”.

Por lo tanto, se hace una excepción en relación con las opiniones parciales, y la práctica es que se presenten conclusiones separadas para áreas presupuestarias distintas, puesto que se considera que en un presupuesto tan complejo como el europeo, esta solución puede facilitar una mejor capacidad de decisión para los usuarios de la información.

Si la opinión es sin reservas, o bien denegada, en principio afectará al conjunto de las transacciones y cuentas que estén dentro del ámbito de la auditoría (es decir, el auditor no puede dar una opinión sin reservas pero denegada en determinadas áreas presupuestarias, o a la inversa). Es precisamente una derivación del principio general de auditoría, que rechaza la posibilidad de elaborar opiniones de auditoría parciales. Sin embargo, en lo relativo a la opinión de auditoría de cumplimiento, concerniente a la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes, se considera que su complejidad en el ámbito de la UE es tal que es mejor no seguir el estándar internacional, que excluye las auditorías parciales. Como resultado, se ofrece una información desagregada por áreas presupuestarias, puesto que se considera que puede ser más útil para los usuarios de la información de auditoría. En efecto, si un área presupuestaria se encuentra particularmente afectada por la incidencia de errores de legalidad y regularidad, la práctica seguida por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento es la de solicitar la comparecencia individual del Comisario responsable de la misma. Más aún, en este ámbito el Parlamento ha amenazado en repetidas ocasiones con solicitar la recusación individual del Comisario, lo que podría adquirir virtualidad y conllevar una dimisión del mismo si dicha amenaza se presenta como condición para no plantear una moción de censura del conjunto del Colegio de Comisarios¹⁸⁵.

3.3.4. Derecho del TCEu de acceso a la información

Tanto el TFUE (art. 279) como el Reglamento Financiero 966/2012 (arts. 159 y 161) otorgan al TCEu un derecho de acceso a cualquier documento e información necesarios para la realización de sus auditorías. El TFUE prevé que las instituciones de la Unión, cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión, cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto y las “instituciones nacionales de control” o, si éstas no poseen las competencias necesarias, los servicios nacionales competentes, comunicarán al Tribunal de Cuentas,

¹⁸⁵ Ya que, en todo caso, el Presidente de la Comisión antes que dejar derribar el conjunto del Colegio puede hacer dimitir al Comisario en virtud del art. 17.6 TUE: “Un miembro de la Comisión presentará su dimisión si se le pide el Presidente”.

a instancia de éste, cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión (art. 287.3).

La expresión “instituciones nacionales de control” hace referencia en principio a entidades de control externo, aunque debido a la variada taxonomía de EFS y OCEX a lo largo de todo el territorio de la UE, el TFUE ha adoptado la más neutral expresión “instituciones de control”. Conviene subrayar que el concepto de “instituciones nacionales de control” no es equivalente a “instituciones superiores de control”. Este concepto comprende no sólo a las instituciones superiores de control (EFS), sino también a OCEX en Estados federales en los que tienen asignados las competencias de control externo de los fondos europeos, como en el caso de Alemania los *Landesrechnungshöfe* (Belle 2006: 151)¹⁸⁶.

La competencia de control del TCEu se extiende, en cuanto a su ámbito subjetivo de aplicación, tanto a la institución o servicio gestor que efectúa materialmente el gasto (ya sea a nivel de la Unión, o de los Estados miembros, o de países terceros u Organizaciones Internacionales) como al beneficiario final, tal y como se refleja en el art. 161 del Reglamento Financiero 966/2012:

“La Comisión, las demás instituciones, los organismos que gestionen ingresos o gastos en nombre de la Unión y los perceptores darán al Tribunal de Cuentas toda suerte de facilidades y toda la información que este considere necesaria para el cumplimiento de su misión. Pondrán a disposición del Tribunal de Cuentas toda la documentación sobre adjudicación y ejecución de contratos financiados por el presupuesto y todas las cuentas en metálico o en especie, todos los documentos contables o justificantes, así como los correspondientes documentos administrativos, toda la documentación relativa a los ingresos y gastos, todos los inventarios, todos los organigramas que el Tribunal de Cuentas considere necesarios para la comprobación, mediante verificación de documentos o inspección in situ, del informe sobre el resultado de la ejecución presupuestaria y financiera y, con los mismos fines, todos aquellos documentos y datos elaborados o conservados electrónicamente”.

Las disposiciones mencionadas conceden al TCEu la potestad de solicitar y obtener evidencia apropiada y suficiente para alcanzar una conclusión basada en los objetivos de auditoría. Sin embargo, el TCEu no tiene potestades ejecutivas para obligar por la fuerza a la entidad auditada a

¹⁸⁶ Alonso Murillo (2008: 103), de manera aparentemente errónea, considera que la expresión “instituciones nacionales de control” hace referencia a las EFS de los Estados miembros.

que ponga a su disposición la información requerida. En el caso de que una entidad obstaculice la función de fiscalización, entonces el TCEu no tendrá más opción que ejercer una acción de nulidad o de omisión si se trata de una Institución u órgano de la Unión, o en caso de entes de los Estados miembros (que rechacen poner a disposición del TCEu información propia o de entes privados sometidos a su jurisdicción), informar a la Comisión para que ejerza una acción de incumplimiento contra el Estado miembro correspondiente, conforme al art. 258 TFUE. El TCEu tendrá además que buscar mecanismos alternativos para ver si es posible encontrar otros medios con los que obtener la evidencia necesaria para fundamentar la auditoría.

A) Acceso a la información de las Instituciones Europeas

Cuando la entidad que obstaculiza la función de fiscalización es una Institución de la Unión, manifestando su rechazo con una negativa por escrito a un requerimiento formal de aportar un documento determinado, el TCEu podría interponer un recurso de anulación, de conformidad con el art. 263 TFUE, contra dicho acto de negación. Por otro lado también podría instar un recurso de omisión conforme al art. 265 TFUE, si la Institución sencillamente no responde en dos meses al requerimiento escrito del TCEu.

B) Acceso a la información de los beneficiarios finales

En cuanto a los gastos del presupuesto de la Unión ejecutados en modalidades no directas (compartida, conjunta o descentralizada), el TFUE permite al TCEu controlar los gastos de la UE desde el nivel de la UE hasta el beneficiario último, siguiendo cada euro de dinero público en todo su recorrido. Así, el art. 287.3 TFUE señala que “El control se llevará a cabo sobre la documentación contable y, en caso necesario, en las dependencias correspondientes de las otras instituciones de la Unión, en las dependencias de cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión y en los Estados miembros, *incluidas las dependencias de cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto*”.

El TFUE va más allá en la atribución de competencias fiscalizadoras al TCEu, puesto que además prevé una *obligación* de los beneficiarios de comunicar al TCEu, “a instancia de éste, cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión” (art. 287.3 TFUE). A este respecto, el Reglamento Financiero 966/2012 especifica que “Toda financiación de la Unión en favor de perceptores exteriores a las instituciones estará supeditada a que tales perceptores, o en su defecto los contratistas o subcontratistas, acepten por escrito la verificación del Tribunal de Cuentas de la utilización de la financiación concedida”. En efecto, debido a que la fiscalización del beneficiario

final por parte de la propia UE puede generar dudas jurídicas (en la medida en que supone establecer una relación directa entre la UE y los ciudadanos, sin pasar por los Estados miembros), las “Condiciones Generales Aplicables a los Acuerdos de Ayuda de la Unión Europea” vienen a desarrollar el Reglamento Financiero en el sentido de prever que cualquier financiación a cargo del presupuesto debe ser objeto de un convenio o contrato suscrito entre la Comisión y el beneficiario, con cláusulas tasadas como la establecida en el artículo 14.2: “El beneficiario da su acuerdo a que (...) el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas verifique el uso que se da a la ayuda (...) a lo largo de la duración del acuerdo y durante cinco años después de la fecha de finalización de la operación”. El mismo artículo recoge la necesidad del compromiso por parte del beneficiario de asegurarse de que posibles subcontratistas acepten las mismas obligaciones. Esta obligación se conecta además con el concepto de pista de auditoría (*audit trail*), por el cual los beneficiarios tienen que guardar la documentación contable, en el caso de los fondos estructurales hasta tres años después de la finalización del PO (art. 90 Reglamento 1083/2006).

La implicación que ha tenido la pista de auditoría en la detección de ilegalidades e irregularidades ha sido grande. Supone en último término que se tenga que guardar la documentación relativa a un gasto durante toda la duración del PO, y hasta tres años después de finalizado. Ya que los POs duran siete años, esta disposición tiene como implicación que puede surgir la obligación de tener que guardar durante diez años las facturas, documentos de licitación, hojas de tiempos y formularios de dedicación, etc., relativas a gastos que se realizaron a comienzos del PO. La dificultad de cumplir con esta obligación contribuye a incrementar el riesgo inherente de ilegalidad e irregularidad. Esto produce que al final de cada PO los niveles de error financiero detectados por el TCEu en los compromisos de pago aumenten notablemente. Evidentemente, no todo el mundo tiene la paciencia suficiente para guardar toda la documentación durante diez años, o no puede mantener el orden administrativo durante ese tiempo. Además, hay que considerar que en diez años pueden producirse relevos y rotación de personal en la organización, lo que puede ocasionar disrupciones en la “cadena de custodia” de los documentos.

Es precisamente por ello que el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 vino a introducir cambios en el régimen de la pista de auditoría. Así, el artículo 136 de dicho Reglamento establece como “Períodos de registro” un período general de cinco años a partir del pago recibido por el beneficiario, y un período reducido de tres años en el caso de las subvenciones de escasa cuantía.

C) Acceso a la información de instituciones nacionales

Finalmente, el TCEu controla los gastos del presupuesto europeo efectuados por parte de los servicios gestores correspondientes en los Estados miembros¹⁸⁷. Algo que se produce en los ámbitos de cofinanciación y gestión compartida, básicamente los programas de financiación europeos integrados en la política agrícola común y la política de cohesión.

El último inciso del art. 287.3 TFUE introduce una previsión esencial para la articulación multinivel del subsistema externo de control del gasto de la Unión, al preverse la colaboración y la cooperación del TCEu con las “instituciones nacionales de control de los Estados miembros”. En coherencia con la naturaleza independiente de los entes de control externo, el art. 287.3 TFUE prevé un modelo no de *coordinación* sino de *cooperación*, en el cual se respeta y se mantiene la independencia de todos los actores involucrados en el subsistema de control externo. Los ámbitos, el nivel y la extensión de la cooperación quedan por lo tanto en cada caso a discreción de las partes.

Aunque el modelo de articulación del subsistema de control externo de la Unión se sustenta fundamentalmente sobre procedimientos de cooperación, se reconoce también una dimensión coordinadora del propio TCEu. Así se prevé la *obligación* de las instituciones nacionales de control de comunicar al TCEu “cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión”. Esta obligación puede generar dificultades: en la medida en que las EFS no cumplan con los requerimientos de información provenientes del TCEu, el Estado miembro estará cometiendo un ilícito de Derecho europeo, lo que podría en último término conllevar una condena por parte del TJUE. Sin embargo, las EFS son entes independientes, y así tiene que ser conforme a la Declaración de Lima. En esta situación, la única posibilidad que tendría el Estado miembro para no incurrir en responsabilidad sería modificar legislativa o incluso constitucionalmente el marco orgánico de su respectiva EFS, aunque sea sólo con carácter puntual para hacerle cumplir con el requerimiento del TCEu. O bien intentar ampararse en el art. 4.2 TUE, por el cual la Unión respetará la identidad nacional de los Estados miembros “inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos”.

Si un organismo nacional se niega a proporcionar una información determinada, existe el inconveniente de que el TCEu no está legitimado activamente para instar un recurso de incumplimiento contra el Estado miembro. Legitimados activamente en el recurso de incumplimiento están únicamente la Comisión y los propios Estados miembros (arts. 258 y 259 TFUE, respectivamente). Por lo tanto sólo cabría que el TCEu contase con la “intermediación” de la

¹⁸⁷ Hay que tener en cuenta que el TCEu controla igualmente a los servicios nacionales encargados de recaudar los ingresos por cuenta de la Unión.

Comisión para que ésta interpusiese el recurso de incumplimiento, sobre la base de la obligación de los Estados miembros de colaborar con el TCEu (contenida en el art. 287.3 TFUE), así como del principio general de cooperación leal contenido en el art. 4.3 TUE. Sin embargo, lo cierto es que, como señala Sánchez Barrueco (2008: 87) el TCEu no ha llegado a recurrir o a solicitar a la Comisión el recurso al TJUE debido a que “ha seguido una línea de conceder una importancia mayor al principio de colaboración con quienes sufren sus controles. Así, se percibe la creencia, incorporada ya a la memoria institucional, de que ganará más autoridad si consolida la efectividad de sus informes que reclamando por vía judicial las sanciones propias de una potestad coercitiva que se le niega por vía legislativa y constitucional”.

3.4. La evaluación de riesgos. Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría

A la hora de considerar la concreta articulación institucional de los sistemas de control externo, hay que tener en cuenta que la actividad de control externo ha de adaptarse a la naturaleza de las actividades auditadas. El elemento esencial que determinará la forma de enfrentar la auditoría de un determinado gasto presupuestario es la ponderación del riesgo.

En primer lugar, el *riesgo inherente* es el riesgo intrínseco a la naturaleza de las actividades, operaciones y estructuras de gestión, que puede provocar una incidencia de ilegalidades o irregularidades en las transacciones, o problemas de fiabilidad en las cuentas. El auditor ha de determinar qué fuentes de riesgo inherente existen y realizar una estimación del mismo. Determinar las áreas de riesgo inherente resulta crucial para la articulación del plan de trabajo del auditor. La razón estriba en el hecho de que las áreas de alto riesgo requieren una especial consideración, que ha de impeler al auditor a dedicar una particular atención a tales partidas presupuestarias, y sobre todo al análisis de los sistemas de control interno de las mismas. Por otro lado, el hecho de que el riesgo inherente determine la intensidad y la metodología que habrá de seguir el plan de auditoría conduce a que las auditorías tengan que diseñarse por áreas presupuestarias.

Si los sistemas de control interno son considerados como no apropiados, el auditor tiene que indicarlo. En estos casos el auditor refleja lo que se denomina un alto grado de “*riesgo de control*”, es decir, riesgo de que los sistemas de control interno yerren. Esto puede llevar a replantear la situación y revelar un error sistémico, que afecte no ya a la muestra sujeta a comprobación, sino al conjunto de la población de cuentas y transacciones de manera transversal. Además, la percepción por el auditor de un alto grado de “*riesgo de control*” hace que no pueda confiar su análisis a la realización de un control de sistemas (es decir, analizar los sistemas de control interno y a partir de

ahí elaborar conclusiones), sino que tendrá que realizar un control sustantivo de las concretas cuentas y transacciones.

Decimos que el TCEu ha de emitir una conclusión, que es una descripción y análisis de las evidencias encontradas, y una opinión, que es un posicionamiento sobre la fiabilidad y la legalidad de las mismas. La conclusión y la opinión de auditoría tratan de aportar una garantía *razonable*, lo que implica que el auditor reduzca el riesgo de equivocarse hasta un nivel aceptablemente bajo. Se trata de obtener una garantía razonable sobre la fiabilidad (o no fiabilidad) de las cuentas y sobre la legalidad (o ilegalidad) y regularidad (o irregularidad) de las transacciones financieras, ya sea para proporcionar una opinión favorable o desfavorable. En la Declaración de Fiabilidad el TCEu ofrece una opinión fundamentada en una “fiabilidad razonable”. El concepto relativamente indeterminado de fiabilidad razonable hace referencia a un alto grado de fiabilidad, y se considera que se alcanza cuando el auditor ha obtenido pruebas de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptable. El *riesgo de auditoría* es el riesgo de que el TCEu exprese una opinión que no se ajuste con la realidad (es decir, que el auditor se equivoque).

El cometido del TCEu consiste lógicamente en determinar que la realidad observada se ajusta a la realidad debida. Sin embargo, el TCEu trabaja dentro de márgenes de certidumbre: no puede declarar de manera rotunda que las cuentas reflejan o no la realidad financiera de un año determinado; y mucho menos puede confirmar que las transacciones financieras subyacentes fueron o no legales y regulares. La razón de ello es que para dar una certeza total, el TCEu tendría que ser omnisciente, cualidad imposible, y de la que dista manifiestamente. Si por lo menos el TCEu pudiese auditar el 100% de las transacciones financieras, y desplegar un ingente elenco de recursos humanos, quizá podría acercarse a la certeza total, pero eso no es factible por ser económicamente inviable. El TCEu se ha fijado un nivel de confianza del 95% como el umbral a partir del cual considera que puede fundamentar su opinión. A dicho umbral se llega a partir de procedimientos de estadística inferencial, que analizan el grado de confianza que arrojan los resultados obtenidos a partir de la muestra de cuentas y transacciones auditada.

3.5. Aproximación al concepto de error financiero

No se puede realizar un estudio consistente del sistema de control del gasto público sin alcanzar una comprensión mínima del error financiero, puesto que el control del gasto público tiene precisamente como uno de sus objetivos básicos revelar y en último término evitar la incidencia del mismo. El error financiero hace referencia a los errores de fiabilidad de las cuentas, o de legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes. El carácter básico del error financiero viene dado por el hecho de

que su ausencia constituye un presupuesto lógico para la consecución de un gasto público acorde con el principio de buena gestión financiera. En efecto, difícilmente se puede concebir que un gasto pueda ser económico, eficaz y eficiente si no es legal. Sin embargo, sobre todo si la ley está mal diseñada, tal supuesto puede darse: un reparto de ayuda humanitaria que se hace directamente saltándose todos los procedimientos administrativos puede ser ilegal, pero venir justificado por una situación de emergencia. Aunque por regla general, si un gasto se efectúa o se contabiliza de forma ilegal o irregular, será poco probable que alcance los objetivos de buena gestión financiera.

El error financiero puede adoptar dos tipos de configuración, en función de si afecta a una específica transacción o cuenta financiera, o si afecta al propio sistema de control. Así, se distinguen errores sustantivos y errores del sistema de control.

Cuando se está realizando una auditoría de los sistemas de control, un error es una desviación del sistema de control real con respecto a un sistema de control óptimo. El total de errores de los sistemas de control se expresa como “tasa de desviación” o “frecuencia de la desviación”. Por su parte, cuando se está realizando una auditoría de las específicas cuentas y sus transacciones subyacentes, un error sería una anomalía en las cuentas o un incumplimiento de la ley en una transacción. El total de errores detectado se expresa a través de una “tasa proyectada de error financiero” (es una tasa proyectada porque deriva de una extrapolación; es decir, de una muestra auditada se extrapolan conclusiones sobre el conjunto de la población auditada). El auditor ha de proporcionar además un análisis no sólo del nivel de error, sino también de la naturaleza y la causa de los errores y sus posibles efectos en el sistema de control interno.

El error financiero puede venir producido por una o varias de las causas siguientes (European Court of Auditors 2012: 78-79):

1. Deliberado. En este caso se estará ante un indicio de fraude, si va acompañado de una voluntad ilícita de lucro.
2. Accidental.
 - Debido a la complejidad de la normativa aplicable.
 - Debido a un conocimiento inadecuado o a una mala aplicación de la normativa.
 - Debido a la inobservancia de los procedimientos establecidos.
 - Debido a un mal diseño de los sistemas de supervisión y control.
 - Debido a un fallo puntual de los sistemas de supervisión y control.

3.6. La materialidad

El TCEu, como todo auditor, asume que para que su función sea útil, ha de producir información relevante. Como consecuencia, se considera que los informes de auditoría han de manifestar sólo ilegalidades e irregularidades que sean relevantes, y que las opiniones de auditoría sólo podrán manifestar reservas o ser desfavorables o denegadas en caso de desviaciones relevantes respecto de la legalidad y regularidad. Que en una factura de 100.000 € exista un error de varios céntimos de € debido a un redondeo mal hecho no es relevante. Inundar los informes de auditoría con este tipo de errores sería contraproducente en la medida en que podría desconcertar al usuario y convertir en irrelevante todo el informe debido a la oscuridad y complejidad del mismo: para evitar esto la auditoría aplica el concepto de *materialidad*.

La materialidad consiste en un nivel de error a partir del cual se considera que el usuario de la información financiera puede alterar sus parámetros de toma de decisiones. Es decir, el nivel de materialidad es aquél a partir del cual se considera que el usuario de la información comenzará a preocuparse por un nivel de error “alto”. En el caso de la UE, la trascendencia de la materialidad radica en que señala el umbral a partir del cual el TCEu emitirá reservas en su Declaración de Fiabilidad.

Pero para abordar la materialidad en el ámbito de la auditoría pública no se puede realizar la aproximación tradicional, que concibe su razón de ser en términos de la claridad con que se presenta la información: esto supone una inercia respecto a la auditoría privada. En la auditoría pública hay que reivindicar una aproximación más amplia y rigurosa, puesto que la relevancia de la información que ésta proporciona no puede concebirse de la misma forma que la de la auditoría privada. Si en la privada se hace énfasis en aspectos como la relevancia cuantitativa de la información (a efectos de orientar las decisiones económicas de los usuarios de la información y evitar su confusión con una inundación de datos), en la pública ha de hacerse énfasis en el impacto político de la información. La consideración del impacto político de la información de auditoría es algo que va más allá de la necesidad de evitar la confusión del usuario de la misma.

Por ello la determinación de la materialidad traduce una elección política de importancia trascendental para articular los sistemas de control del gasto público, especialmente en escenarios multinivel. Para establecer la materialidad, lo ideal sería que el usuario de la información manifestase de forma explícita sus umbrales de aversión al riesgo de error financiero. En ausencia de esto, podría concebirse que un tercero (el legislador) estableciese un nivel de materialidad por defecto. Sin embargo, en el caso de la UE no se dan ninguna de las dos opciones. La segunda no ha lugar por

cuanto que el usuario directo de la información es el legislador mismo. En efecto, los dos destinatarios de la Declaración de Fiabilidad del TCEu son las “autoridades presupuestarias” encargadas de conceder el descargo presupuestario: Consejo y Parlamento. En cuanto a la primera opción, que el propio destinatario de la información declarase cuál es su aversión al riesgo, tampoco se da: y la razón de esto se sitúa más en el ámbito del Consejo que en el del Parlamento.

En efecto, los representantes gubernamentales de los Estados miembros que se reúnen en el Consejo, encuentran muy difícil explicar ante sus ciudadanos que un determinado nivel de error financiero en el gasto público es “aceptable” cuando no traspasa un umbral de materialidad. Y más aún en el específico contexto de la UE, debido a que muchos medios de comunicación en ciertos Estados miembros (especialmente en los países que son contribuyentes netos al presupuesto europeo) tienden a identificar error financiero con fraude, y a publicar periódicamente informes sobre un supuesto estado de despilfarro y malversación en las finanzas públicas de la Unión.

Sin embargo, lo cierto es que tanto el TCEu como la Comisión, el Consejo y el Parlamento han intentado cambiar de una u otra forma los niveles de materialidad, y realizar una aproximación diferenciada, con distintos niveles para distintas áreas presupuestarias. De hecho, fue el TCEu quien abrió el debate, con su trascendental Dictamen 2/2004, donde señalaba en el punto 25 que “No se puede esperar que un sistema asegure que todas las operaciones son correctas; en consecuencia, el alcance y la intensidad de los controles deberían proporcionar un equilibrio adecuado entre el coste global de su realización y los beneficios globales que aportan. Dicho beneficio puede considerarse en términos de reducción o limitación de los casos de errores, de irregularidades y de empleo ineficaz de los fondos, o responder a otro tipo de consideraciones como el hecho de que los ciudadanos vean que el presupuesto comunitario se gestiona debidamente”. El TCEu introdujo la idea de materialidades distintas, en función de riesgos de error tolerable distintos para las diferentes áreas presupuestarias, indicando en su punto 50 que “Según los distintos ámbitos presupuestarios, el nivel aceptable de errores o irregularidades puede variar, en función del coste de controles, así como del riesgo inherente de las operaciones que contienen errores e irregularidades”. El nivel de riesgo tolerable sería igual al riesgo inherente menos el riesgo mitigado por aquel nivel de controles donde los beneficios son iguales a los costes de control. En consecuencia, el nivel de riesgo tolerable sería diferente para las distintas áreas presupuestarias, porque los sistemas de gestión, la normativa, el tipo

y el número de beneficiarios son distintos para cada área presupuestaria de la Unión. Se trataba por tanto de llegar a un equilibrio entre los beneficios del control y los costes del mismo¹⁸⁸.

Consideramos que, por beneficios del control del gasto público deben entenderse, en sentido estricto, el dinero que se recupera a resultas de los errores financieros detectados. En un sentido más amplio pueden considerarse como beneficios del control los errores (y fraudes) que se evitan como resultado del “efecto disuasión” inspirado por los controles; los cambios en la gestión pública que se puedan introducir como consecuencia de los errores sistémicos detectados; así como el beneficioso efecto que los controles tienen en la afirmación del Estado de Derecho, tanto en términos de legitimidad democrática (evitando los llamados “riesgos de reputación” que pueden correr las Administraciones Públicas como resultado de operaciones financieras cuya ilegalidad acaba impactando en la opinión pública) como en términos de eficacia económica (derivado del aumento de la confianza en las instituciones públicas, concebidas como células de aprendizaje social, acumulación de capital y reducción de los costes de transacción).

Por su parte, consideramos que los costes del control del gasto público habrían de cifrarse, *en sentido estricto*, en los propios gastos incurridos en mantener y operar los sistemas de control y auditoría, y *en sentido amplio*, en los problemas de burocratización y anquilosamiento organizativo que puede introducir una excesiva interferencia de los sistemas de control sobre los procedimientos administrativos. Igualmente, habría que contemplar como un coste del control del gasto público la posibilidad de que el reforzamiento de los controles conlleve una excesiva aversión al riesgo de incurrir en errores financieros por parte de la Administración Pública o de los propios beneficiarios, lo que puede conducir a un inmovilismo nocivo.

Como hemos señalado arriba, el TCEu indicó en su Dictamen 2/2004 que el 2% que actualmente usa como umbral de materialidad no necesariamente tiene que ser el nivel óptimo en el cual los beneficios y los costes de los controles se igualan para todas las áreas presupuestarias de la Unión. Como resultado, sugirió que se fijasen niveles de materialidad distintos para las distintas áreas presupuestarias, recomendando que la Comisión realizase una propuesta para ser tomada en consideración por el Consejo y el Parlamento¹⁸⁹. Ante la posición adoptada por el TCEu en su

¹⁸⁸ A este respecto, cabe recordar que Suárez Suárez (1986: 56) hablaba de una situación de “paradoja del control”, en la que el coste del control superaría los beneficios que el mismo reporta. Precisamente hacía referencia a esta paradoja a efectos de argumentar en favor de la selectividad de las actividades de control en función de la relevancia de los programas y órganos fiscalizados, y la posibilidad de generar efecto disuasorio en los actores controlados.

¹⁸⁹ Dictamen 2/2004, punto IX: “el Consejo y el Parlamento deberían ser responsables de la aprobación de la relación coste/beneficio en los diferentes ámbitos presupuestarios”. Igualmente, en su punto 20 se afirmaba que “la falta de objetivos claros podría interpretarse

Dictamen 2/2004, el Consejo indicó en noviembre de 2005 “*that it should reach an understanding with the European Parliament regarding the risks to be tolerated in the underlying transactions, having regard to the cost benefits of controls for the different policy areas and the value of expenditure concerned*” (European Commission 2008b: 3). Este posicionamiento sería retomado en 2008, cuando la Presidencia eslovena del Consejo señaló que “*the Presidency believes, in line with the 2005 Council conclusions [...] that a common understanding between the European Parliament and the Council should be reached regarding the residual risk to be tolerated in the underlying transactions, having regard to the costs and benefits of controls for the different policy areas and the value of the expenditure concerned*” (European Commission 2008b: 3).

Por su parte el Parlamento también se ha mostrado a favor de una mayor flexibilidad en la fijación de los niveles de materialidad, y esto lo ha reflejado en sus resoluciones de descargo presupuestario de 2003, 2006 y 2009. En 2008 la cuestión de la materialidad fue específicamente abordada en un documento redactado por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento, donde se sugería que “*a political recognition of the calculated risks involved in EU actions be encouraged*”, y señalaba la necesidad de “*precise and reliable information as regards the present information be provided*”¹⁹⁰. Precisamente en lo relativo a esta última previsión, la Comisión ya incluyó, en su Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado de 2006, el objetivo de poner en marcha un procedimiento de cálculo de los costes de control financiero (cálculo que se enfocaría sobre los costes directos, los más fáciles de calcular¹⁹¹).

En 2010 la Comisión presentó una propuesta concreta de umbrales de materialidad, basados en niveles de error tolerable (es decir, en cálculos realizados por la Comisión de los beneficios y los costes del control financiero), para las áreas presupuestarias de “Desarrollo Rural” y de “Investigación, Energía y Transporte”. El problema es que los cálculos de la Comisión sólo comprendían lo que arriba hemos considerado como *costes en sentido estricto* (es decir, los costes administrativos de realizar los controles) y los *beneficios en sentido estricto* (es decir, los beneficios

como que la finalidad de los sistemas de control interno es garantizar o asegurar la completa legalidad y regularidad de todas las operaciones, lo que resulta poco realista”.

¹⁹⁰ WORKING DOCUMENT No 2 on the budget review "Tolerable risk of error". Committee on Budgetary Control. Rapporteur: Herbert Bösch. 8.4.2008. <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/200807/20080710ATT34012/20080710ATT34012EN.pdf>

¹⁹¹ Nos referimos a los costes en sentido estricto, que vienen constituidos por los propios gastos incurridos en mantener y operar de los sistemas de control y auditoría.

directos derivados de la detección de los errores¹⁹²), a pesar de que el Dictamen 2/2004 del TCEu ya había propugnado la necesidad de tomar en consideración los costes en sentido amplio (señalando los “costes monetarios y políticos” – apartado II). El resto de costes y beneficios no son tenidos en cuenta, puesto que son más difíciles de calcular¹⁹³. Igualmente en 2010 la Comisión introdujo propuestas para modificar el Reglamento Financiero en el sentido de introducir la noción de nivel de error tolerable, y el TCEu se volvió a pronunciar sobre la necesidad de tomar en consideración umbrales de materialidad distintos para distintas áreas presupuestarias (Dictamen 1/2010).

En este contexto, en 2012 el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 se pronunció en favor de una aproximación diferenciada a la materialidad de las distintas áreas presupuestarias. Así, se establece que los agentes ordenadores delegados deben tener en cuenta el nivel esperado de riesgo de error y los costes y beneficios de los controles en la elaboración de las propuestas legislativas y el establecimiento de los respectivos sistemas de gestión y control. Previéndose además un seguimiento continuo de los niveles de error tolerable, al establecerse que el ordenador delegado debe informar en el Informe Anual de Actividad sobre los resultados de los controles y los costes y beneficios de los mismos. El planteamiento del Reglamento Financiero expresa un posicionamiento muy claro por parte de las Instituciones de la Unión, aunque no es una disposición autoejecutiva, sino que llama a la *elaboración de propuestas legislativas*. El debate político queda por lo tanto supeditado a un desarrollo legislativo ulterior, y a que el Consejo y el Parlamento den por buenas las propuestas legislativas presentadas por la Comisión.

¹⁹² Nos referimos a los beneficios del control del gasto público en sentido estricto, que vienen constituidos por el dinero que se recupera a resultas de los errores detectados.

¹⁹³ Respecto a la dificultad de calcular los costes de control y la incertidumbre sobre esta materia, transcribimos aquí a Davies y Polverari (2011: 701): “*The European Commission has funded research on the costs of administering Cohesion policy. One study of a sample of Member States found that the cost of financial controls alone was on average 3.5% of European Regional Development Fund (ERDF) payments, but that the cost in individual regions and Member States varied from less than 0.5% to over 12% (CEC 2008b). At least two other studies have been funded by the Commission. One examined a sample of sixteen programmes in eight Member States and estimated total implementation costs as a percentage of European Union receipts (ÖIR et al. 2003). It found very widely ranging results (between 1.4% and 25.4%), but also noted significant methodological weaknesses. The results of a second study for the Commission remain unpublished (SWECO 2009). This study covered all Member States and focused on all administrative costs (that is, not only financial management, control and audit), not only in public authorities but also in project-level final beneficiaries. Further studies of the administrative costs of Cohesion policy by individual Member States have produced widely differing results, depending, for example, on domestic salary levels and administrative structures, as well as diverse methodologies (FERRY and MCMASTER 2009). Figures range from 2% of European Union receipts in the UK (HOUSE OF LORDS 2008) to 4.8% in Sweden (STATAKONTORET 2000), to 5.5% in Malta (PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC) 2006a), to 7.0% in Poland (DORADCA 2007) and to 9.0% of total funding in Estonia (PWC 2006b). However, significant uncertainties are associated with these estimates. For example, it is often difficult for policy-makers to separate out the Cohesion policy component of administrative costs, particularly as funds are often channelled into domestic instruments. In addition, the multiplicity of organizations involved in administering an individual programme makes it difficult to obtain a comprehensive overview, especially as information on administrative costs is sensitive because the two main variables are staff time and salary levels*”.

Ante la sucesión de posicionamientos que las Instituciones de la Unión han ido haciendo desde 2003, y a pesar de que la Comisión ya ha presentado propuestas concretas para niveles de materialidad en áreas presupuestarias determinadas, se produce una situación análoga a un partido de fútbol en el que cada actor (Comisión, TCEu, Parlamento, Consejo) se pasa la pelota sin animarse a rematar a puerta. Porque en este caso rematar a puerta significa arriesgarse a una respuesta negativa u hostil por parte de una ciudadanía preocupada por el uso que se hace del dinero público.

Hay que considerar que la consagración legislativa del reconocimiento de un nivel de error financiero como aceptable, puede generar dudas desde un punto de vista jurídico-público, puesto que puede ser considerada como una quiebra del principio de legalidad en la medida en que supone admitir la aceptabilidad de una situación en la que el gasto público se ejecuta de manera ilegal o irregular. Sin embargo, a nuestro modo de ver, la fijación de niveles de error tolerable es compatible con el principio de legalidad y de Estado de Derecho, puesto que: 1) El reconocimiento de un nivel de error financiero como tolerable no implica que cuando la incidencia de error se encuentre por debajo de dicho nivel las transacciones afectadas por ilegalidades pasen a ser consideradas como legales. Al fin y al cabo el nivel de error financiero constituye una variable estadística, puesto que es una extrapolación que se hace sobre la base de una muestra auditada; no supone por tanto un juicio sustantivo sobre las específicas transacciones operadas en un ejercicio financiero. 2) El principio de buena gestión financiera reconocido en el art. 310.5 TFUE no podría ser llevado a cabo si no se considerase un nivel de riesgo como tolerable, aunque sólo sea de manera implícita. En efecto, si existiese una total aversión al riesgo habría que implementar un sistema de control superreforzado que, además de ser incapaz *per se* de eliminar completamente el error financiero, dificultaría la actuación de la Administración Pública, más aún en el entorno social complejo y cambiante al que se tiene que enfrentar el Estado de la gobernanza.

En definitiva, a pesar de las voces que se alzan por una fijación de la materialidad a nivel político, la autoridad presupuestaria de la Unión, compuesta por Parlamento y Consejo, no acaba de fijar un umbral de materialidad. Y es el TCEu quien al final ha tenido que llenar el vacío, fijando unilateralmente un umbral de materialidad. El TCEu estableció de manera implícita el nivel del 2% con la publicación de la primera Declaración de Fiabilidad en 1995.

El umbral de materialidad del 2% es el estándar internacional aconsejado en el ámbito privado para las auditorías financieras (es decir, auditorías de fiabilidad de cuentas, ya que en el ámbito privado no existe la auditoría de cumplimiento sobre las transacciones subyacentes, porque el auditor se

limita a verificar el cumplimiento de las cuentas con las normas y estándares de contabilidad aplicables, sin considerar en principio la legalidad de las transacciones reflejadas en dichas cuentas). El TCEu ha hecho una interpretación muy lata de este estándar para extenderlo no sólo a las auditorías financieras, sino también a las auditorías de cumplimiento. Esta situación ha sido muy discutida por parte de la Comisión, el Parlamento y el propio TCEu en los últimos años. Pero a falta de un acuerdo por parte del Consejo de la Unión, es y seguramente seguirá siendo el 2% el umbral de materialidad usado por el TCEu, a pesar de que la Comisión y el Parlamento han manifestado no estar satisfechos con el umbral escogido. Y a pesar de que el establecimiento de un umbral de materialidad, en la medida en que se referencia a las percepciones políticas de los destinatarios de la información de auditoría, es al final un supuesto de ejercicio de poder político, en el que el TCEu (un órgano que en teoría debe ser apolítico) acaba ostentando por defecto tal potestad.

Por otro lado hay que considerar que auditar a niveles bajos de materialidad exige emplear más recursos, no sólo por parte del subsistema de control interno sino también por parte del subsistema de control externo. En efecto, el auditor basa sus conclusiones y opiniones sobre una muestra de cuentas y de transacciones auditadas. El auditor ha de ofrecer seguridad al usuario de la información acerca de que sus conclusiones y opiniones emitidas son representativas de la totalidad de la población estadística de cuentas y transacciones financieras (como ya hemos señalado, el TCEu se fija un margen de fiabilidad del 95%). Dar seguridad de que el nivel de error es muy bajo requiere una muestra de cuentas y transacciones muy amplia. Esto conlleva costes, de tal manera que a mayor seguridad, mayor coste. La posibilidad de un umbral en el que los costes de auditar sean superiores a sus beneficios sería también una cuestión a tener en cuenta, puesto que el propio sistema de control presupuestario ha de conformarse al principio de buena gestión financiera del art. 310.5 TFUE y 30 del Reglamento Financiero 966/2012 (en el caso del TCEu), y a los principios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 CE (en el caso de OCEX españoles y TCu – *ex art. 8.3 LFTCu*¹⁹⁴).

Por otra parte hay que considerar que la materialidad puede ser cuantitativa o cualitativa. La materialidad cuantitativa se determina por un valor numérico, es decir, un umbral de materialidad

¹⁹⁴ “La organización de la sección de fiscalización en departamentos sectoriales se acomodará, en la medida de lo posible, a las grandes áreas de la actividad económico-financiera del sector público, con el fin de conseguir la máxima eficiencia y economía de la función fiscalizadora del Tribunal”.

expresado en un tanto por ciento sobre la base auditada. En el caso del TCEu el umbral de materialidad usado es el 2%¹⁹⁵ indicado.

Por su parte, la materialidad cualitativa hace referencia a supuestos de error financiero que no pueden ser expresados de manera cuantitativa¹⁹⁶. Tales supuestos pueden ser:

- Materiales por naturaleza: hacen referencia a características inherentes de un determinado hecho de relevancia financiera que se considera que puede tener un impacto en la toma de decisiones de los destinatarios de la información de auditoría. Aquí pueden incluirse las sospechas fundadas sobre la existencia de fraude o cualquier tipo de distorsión consciente y voluntaria de la información contable.
- Materiales por el contexto: hacen referencia a determinados elementos que son materiales debido a que, por determinadas circunstancias distintas a su propia cuantía, pueden afectar a las decisiones de los usuarios de la información. Un ejemplo de este supuesto viene constituido por aquellos casos en que las partidas contables afectadas son especialmente sensibles desde un punto de vista político o mediático. Por ejemplo, un error pequeño en una partida dedicada al pago de alimentos destinados a paliar una crisis humanitaria, o en una partida dedicada al pago de dietas a representantes públicos pueden tener un gran impacto político. A este respecto hay que recordar que, como ya hemos señalado, la posición constitucional de las EFS impide que éstas ejerzan poder político. Por ello la EFS tiene que tener cuidado en el empleo de criterios políticos para determinar la materialidad cualitativa de un error financiero. Y así el TCEu, en su manual de auditoría financiera, señala que para determinar la materialidad cualitativa en estos casos se tendrá en cuenta el especial interés mostrado por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento Europeo (European Court of Auditors 2012: 29).

¹⁹⁵ El TCEu usa un sistema de “luces de tráfico”, por el cual da una luz verde a las áreas presupuestarias con incidencia de error de menos del 2%, luz ámbar para las áreas con incidencia de error entre el 2 y el 5%, y luz roja para las áreas con incidencia de error de más del 5%. En todo caso, a partir del 2%, el TCEu introduce reservas en su opinión de auditoría.

¹⁹⁶ Hay que tener presente que determinados errores financieros que en principio no son cuantificables, como la no publicación de una licitación pública, son considerados como errores cuantificables, y a través de una ficción jurídica se les asigna una proporción de la cuantía sobre la que versaban. Por ejemplo, la no publicación de una licitación de un contrato público por valor de 100.000 € puede ocasionar en opinión del TCEu una pérdida de un 30% (30.000 €) para el presupuesto. Estos errores son considerados por tanto como “cuantificables”, aunque no lo parezcan a simple vista.

Finalmente, hay que subrayar que, si bien los supuestos de materialidad cualitativa por naturaleza o por contexto son recogidos en las conclusiones de los informes del TCEu y pueden tener un fuerte impacto político, sólo en casos excepcionales el TCEu decide tomarlos en consideración a la hora de basar sobre los mismos su opinión de auditoría, concediendo o denegando la fiabilidad (European Court of Auditors 2012: 29).

3.7. La problemática del fraude

Existe una tendencia a confundir la función del control presupuestario, especialmente la llevada a cabo por el subsistema de control externo (que tiene como propósito principal proporcionar confianza al Parlamento y a la Sociedad de que las cuentas presentadas por el Gobierno son fiables, y las transacciones subyacentes a las mismas legales y regulares) con la detección del fraude. Sin embargo, la relación entre ambos conceptos no es de identidad, sino de intersección entre dos ámbitos jurídicos diferenciados: el control del fraude queda en parte englobado en el control presupuestario (el fraude es un supuesto concreto de ilegalidad), pero tiene una dimensión que va más allá del mismo. Como ya indicamos al comienzo de este trabajo, los circuitos de control tratan de asegurar el sometimiento del poder a los principios que lo legitiman. De entre estos elementos de legitimación se sitúa un conjunto de normas penales que prohíben la utilización de los fondos públicos para el lucro personal ilegítimo.

Como señala Fernández Ajenjo (2009: 219), el fraude es un supuesto de corrupción, que supone una infracción del ordenamiento jurídico delimitada por un *elemento prescriptivo* (el incumplimiento de un deber o función), unos *elementos causal y subjetivo* (el beneficio irregular de un funcionario), y otros *elementos subjetivos, materiales y formales* (el daño para la Administración Pública y la ausencia de publicidad).

El *elemento prescriptivo* implica el incumplimiento de las normas aplicables a la gestión de la Hacienda Pública, por lo que el descubrimiento de estas prácticas irregulares se encuentra en principio dentro del *control de cumplimiento*. Sin embargo, los elementos causal, subjetivo y el resto de elementos constitutivos del fraude van más allá del control de cumplimiento. El beneficio obtenido por las prácticas fraudulentas, el carácter de funcionario de quien lo comete, la posible existencia de terceros, el daño para los intereses públicos o la ocultación de la infracción, no se encuentran dentro de la normativa que establece el régimen jurídico y el procedimiento aplicable a la actividad financiera pública (Fernández Ajenjo 2009: 219-220). Si un funcionario acepta un soborno para adjudicar un contrato a un contratista determinado, estará incumpliendo los principios de concurrencia y objetividad que rigen el procedimiento de contratación, lo que implicará una

ilegalidad detectable en el control de cumplimiento, pero este control no irá más allá, no se adentrará, por ejemplo, en la indagación de si la misma surge en virtud de un intento de generar un beneficio privado del funcionario (fraude) o de su mera impericia (error).

Por cuanto al *control de fiabilidad* (que verifica que la actividad financiera se somete a las normas de contabilidad a las que están sujetas las Administraciones Públicas), hay que señalar que la concurrencia del fraude y las irregularidades contables suele ser lo habitual cuando se utiliza la contabilidad como instrumento para facilitar la clandestinidad (que es el *elemento formal* del fraude). Así, por ejemplo, si un funcionario percibe un soborno para adjudicar un contrato a mayor precio que el de mercado, esto podrá suponer la contabilización de los bienes recibidos por mayor cuantía de lo que admiten los principios contables, y se estará cometiendo una irregularidad contable que deberá ser detectada por los controles de fiabilidad (Fernández Ajenjo 2009: 220).

Respecto al *control de gestión*, hay que considerar que el fraude tenderá a materializar la adopción de decisiones económicas dañinas para el patrimonio de la Administración (*elemento material*). Así, una adjudicación fraudulenta con sobreprecio supondrá una operación en vulneración del principio de economía. Pero el control de gestión únicamente detectará que se ha producido una adquisición a precio superior de los valores de mercado, sin adentrarse en si la operación ha sido consecuencia de una mala decisión económica o de una relación fraudulenta entre el funcionario público y el contratista. Igualmente, en lo concerniente al principio de eficacia, hay que señalar que las actividades corruptas tienden a desviar a la Administración de sus objetivos, puesto que el funcionario sustituye los objetivos públicos por los personales, lo cual tenderá a generar un impacto detectable por los circuitos de auditoría de gestión.

Por otro lado, como ya hemos señalado, la sospecha de fraude constituye por naturaleza un supuesto de materialidad cualitativa, que ha de llevar al auditor a introducir reservas en su opinión si considera que, independientemente de la cantidad afectada, la existencia de fraude puede tener un impacto en la toma de decisiones de los destinatarios de la información de auditoría. Lo cual resulta lógico, pues es comúnmente sabido que el fraude es un problema que salta con facilidad a la arena política.

En definitiva, la verificación del fraude sólo forma parte parcialmente del contenido del control presupuestario de fiabilidad, de cumplimiento y de gestión. Las actuaciones de control presupuestario sirven para determinar la existencia de indicios de prácticas corruptas, pero son otras instancias las que se encargan de investigar el fraude. Los métodos de fiscalización a partir de los que opera el control externo pueden arrojar luz sobre casos de fraude, pero no están específicamente

diseñados para ello, y el riesgo de que determinados casos de fraude no sean detectados es muy alto, con lo que no cabe confiar exclusivamente en el control presupuestario a efectos de su detección.

Los casos sospechosos de fraude se vienen situando en alrededor del 0,2% del presupuesto de la UE (según estimaciones de OLAF para 2009)¹⁹⁷. El fraude puede venir tanto del lado del ingreso (cuando no se paga una cantidad debida al presupuesto de la Unión) como del gasto (cuando alguien se apropia indebidamente de una cantidad de fondos de la Unión). Precisamente el área donde la incidencia de fraude es mayor resulta ser la misma que el área presupuestaria donde la incidencia del error financiero es mayor (una correlación lógica): esto es, los fondos estructurales.

El órgano de control externo se limita a fiscalizar la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las transacciones: debido al alto número de transacciones y al volumen de las cuentas, el auditor normalmente no puede ir más allá, no puede arriesgarse a hacer afirmaciones sobre la incidencia de fraude. Por ejemplo, no puede esperarse que el auditor identifique documentos falsos que se hubiesen presentado para justificar gastos reembolsables, a no ser que fuesen falsificaciones evidentes. Por otro lado, los auditores no tienen poderes de investigación como los que puedan tener los Juzgados y Tribunales correspondientes, que son los únicos que determinan a todos los efectos la existencia de fraude.

Desde el Tratado de Ámsterdam se introdujo una disposición, actualmente el art. 287.2 TFUE, por la cual el TCEu “informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad”. Esta cláusula hace referencia a los casos en los que el TCEu detecte en sus auditorías ilegalidades que puedan conllevar responsabilidad administrativa, contable o penal. Por lo tanto, además de la introducción de reservas, una fiscalización que detecte posibles supuestos de fraude ha de notificar la sospecha de los mismos a: 1) los órganos jerárquicamente superiores a aquél en el que el presunto fraude fue detectado, y 2) los órganos dentro del TCEu jerárquicamente superiores. Estos órganos llevarán la sospecha a una Sala específica del TCEu, la Sala CEAD (Sala especial de coordinación, evaluación, fiabilidad y desarrollo, una de las 5 Salas del TCEu), que informa a OLAF, la cual, si se trata de un gasto sometido a gestión compartida, investigará de manera coordinada con las autoridades nacionales, que son las únicas competentes para sancionar y hacer cumplir la ley en el ámbito de la responsabilidad penal. A estos efectos cabe señalar que, respecto al ejercicio financiero 2008, sólo 4 de las 800 pruebas de auditoría realizadas por el TCEu fueron remitidas a OLAF, que sólo llevó adelante las investigaciones pertinentes en 2 casos (Commission Européenne 2009: 367).

¹⁹⁷ Comisión Europea – Comunicado de prensa “La Comisión intensifica sus esfuerzos en la lucha contra el fraude en perjuicio del presupuesto de la UE”, Reference: IP/11/783 Event Date: 24/06/2011.

Por otro lado, conviene indicar que el TCEu se abstiene de realizar auditorías en las áreas en las que OLAF esté investigando, siguiendo una lógica de coordinación entre subsistemas de control y de coherencia en la interpretación de las normas. El objetivo de esto es doble: por un lado evitar solapamientos ineficientes y así liberar recursos que pueden ser usados en otras auditorías, y por otro lado evitar interferir en la investigación antifraude.

La importancia del fraude en el ámbito de la política de control de la acción de gobierno de la Unión conduce a que tal problemática sea abordada de manera directa a nivel constitucional en los Tratados. Así en el art. 325 TFUE se señala que “La Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas [...] que deberán tener un efecto disuasorio”. La disposición esencial a estos efectos es el apartado 2 de dicho artículo, que señala que “Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros” (disposición introducida con el Tratado de Ámsterdam). En definitiva, como ya se ha señalado más arriba, la Unión por sí sola no se basta para hacer frente a un problema de dimensión criminal como el fraude; para ello es imprescindible la colaboración de los Estados miembros. Por lo tanto, lo esencial para la lucha contra el fraude se realizará en el marco de los Juzgados y Tribunales de los Estados miembros.

En lo concerniente a la previsión de una “colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes” de los Estados miembros y de la Unión (art. 325.3 TFUE), resulta una consecuencia necesaria del sistema institucional europeo. En efecto, la gestión compartida de las políticas de la Unión desplaza en la práctica la responsabilidad de prevenir y detectar el fraude hacia los Estados miembros en primer lugar, y sólo en segundo lugar hacia la Comisión. Igualmente, se prevé que la Comisión, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas en la lucha contra el fraude.

3.8. El control de sistemas

Ya hemos señalado que al llevar a cabo las auditorías financiera y de cumplimiento, el auditor realiza un control de sistemas, a efectos de diseñar el plan de auditoría a nivel de cuentas y transacciones. La auditoría de los sistemas de control interno constituye un importante elemento en las auditorías de cumplimiento, a efectos de detectar posibles supuestos de incidencia sistémica de ilegalidad e irregularidad en las transacciones subyacentes. El objetivo de la auditoría de sistemas consiste en comprobar la capacidad de los sistemas de control para:

1. Proporcionar la información que necesita a efectos de asegurar que la ejecución presupuestaria se ajusta al marco normativo aplicable, y que en caso de errores, se toman acciones correctivas.
2. Proporcionar una seguridad y fiabilidad razonables respecto a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes.

Tipos de prueba de auditoría que se realizan en la auditoría de sistemas son el contraste de órganos y procedimientos críticos en el control y en la contabilidad. Por ejemplo, en el ámbito de la determinación de la capacidad de los sistemas para ofrecer cuentas fiables, se procede al análisis del sistema contable central y la verificación del buen funcionamiento de los procedimientos contables considerados clave. En el ámbito de la determinación de la capacidad de los sistemas para procesar transacciones de manera legal y regular, se analizarían por un lado los *procedimientos* de contratación o de licitación, o la elaboración de listas de comprobación, y por otro lado las *estructuras organizativas*, por ejemplo, las autoridades de certificación.

Cuando los sistemas de control han sido auditados y se ha determinado que son eficaces, entonces el auditor podrá esperar un bajo nivel de error en la legalidad y regularidad de las transacciones y de las cuentas. Esto lo tendrá en cuenta en el momento de realizar las auditorías de cuentas y de transacciones, y en consecuencia, considerará que el riesgo de error en dichas cuentas y transacciones es menor, lo que llevará a reducir el número de auditorías financieras y de cumplimiento a realizar. Es una de las ideas subyacentes al modelo de auditoría única invocado por el Dictamen 2/2004.

Cuando la auditoría de sistemas detecta deficiencias, el TCEu, o los servicios de auditoría de la Comisión, identificarán un área como de alto riesgo (riesgo de control), y en consecuencia habrán de aumentar el número de auditorías financieras y de cumplimiento a realizar en las partidas afectadas. En el caso de que dichas auditorías confirmasen las deficiencias, el auditor emitirá las reservas pertinentes, y además podrá identificar explícitamente la causa sistémica de los errores detectados. La identificación de los errores del sistema de control introduce una retroalimentación en los distintos subsistemas, lo que favorece el aprendizaje de los errores y por lo tanto puede permitir una mejora de los sistemas de gestión presupuestaria. Todo lo cual va en la línea de los principios generales del sistema institucional europeo, de acuerdo con el principio de cooperación leal entre instituciones (art. 13.2 TUE), así como el principio de buena gestión financiera (art. 310.5 TFUE y 30 del Reglamento Financiero 966/2012) y el art. 1 de la Declaración de Lima.

En todo caso, también conviene tener en cuenta que el control de sistemas tiende a presentar el inconveniente de hacer que los resultados de fiscalización sean poco asequibles a la ciudadanía y a los parlamentarios, debido a que suelen ser más abstractos. La presentación del análisis de casos concretos de cuentas y transacciones resulta más intuitiva y por tanto más comprensible tanto para los parlamentarios (control político) como para los medios de comunicación y el público en general (control social).

3.9. El concepto de “buena gestión financiera” en el sistema de control del gasto europeo

La buena gestión financiera constituye el parámetro básico de control de las auditorías de gestión. Tal principio está constitucionalmente consagrado en el art. 317 TFUE (en una disposición introducida en 1992 con el Tratado de Maastricht en el art. 205 TCE), en el que se establece que el presupuesto habrá de ejecutarse “con arreglo al principio de buena gestión financiera”. Dos años antes del Tratado de Maastricht el principio de buena gestión financiera ya se había introducido por vía legislativa, a través de una modificación del Reglamento Financiero (Reglamento del Consejo 610/1990), en la que se estableció que “Los créditos presupuestarios deberán ser utilizados con arreglo a los principios de buena gestión financiera y, en particular, de economía y de relación coste/eficacia. Deberán fijarse objetivos cuantificados y efectuarse el seguimiento de su realización”. El Tratado de Ámsterdam reforzó la dimensión multinivel de este principio al añadir que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. A nivel legislativo, el Reglamento Financiero 966/2012 le dedicó el Capítulo 7 (arts. 30 a 33).

El principio de buena gestión financiera se configura como un principio general de derecho público. Como tal principio general su existencia va más allá del derecho positivo, para situarse como una exigencia de la propia racionalidad del ordenamiento jurídico en la orientación y regulación de la actividad del Estado. En este sentido, su consagración constitucional no es estrictamente necesaria, y no hace sino reforzar su operatividad jurídica sin dejar lugar a la duda. Su fuerza jurídica va por lo tanto más allá de la mera posibilidad de su invocación en sede jurisdiccional, puesto que el principio de buena gestión financiera se constituye en una especie de clave de bóveda para mantener en forma consistente toda la construcción dogmática del Estado social. En efecto, el Estado social, con sus requerimientos de provisión de servicios públicos, no podría alcanzar su realización si la Hacienda pública no se administrase de acuerdo con principios de buena gestión financiera.

El art. 30 del Reglamento Financiero 966/2012 especifica qué se entiende por “buena gestión financiera”. Al proclamar que los créditos presupuestarios se utilizarán de acuerdo con el principio de buena gestión financiera menciona que este principio implica una gestión económica, eficiente y eficaz. El principio de economía “prescribe que las instituciones deberán disponer, en el momento oportuno, de los medios necesarios para llevar a cabo sus actividades, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio”. El principio de eficiencia se refiere “a la mejor relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos”. Finalmente, el principio de eficacia hace referencia “a la consecución de los objetivos específicos fijados y a la obtención de los resultados previstos”.

Los principios de economía, eficiencia y eficacia hacen referencia estricta a la gestión de los créditos presupuestarios en orden a alcanzar los objetivos para los que fueron presupuestados. Su control no trata por tanto de determinar la idoneidad de los propios objetivos que se persiguen con dichos fondos, sino de determinar si se alcanzan de manera económica, eficiente y eficaz determinados objetivos de gasto que permiten que el conjunto del sector público se oriente al servicio del desarrollo general de la propia sociedad. Lo que se relaciona con la necesidad de ser precavidos, como ya hemos señalado *supra*, respecto a la confusión entre control político y control presupuestario.

El artículo 30 del Reglamento Financiero 966/2012 establece que el principio de buena gestión financiera se define en relación con los principios de economía, eficiencia y eficacia (comúnmente conocidos como “las 3 Es”). A este respecto subraya el art. 30.3 del Reglamento Financiero que ha de garantizarse su cumplimiento mediante indicadores de eficacia cuantificables y establecidos por actividades, con el fin de poder valorar los resultados obtenidos¹⁹⁸. Resulta relevante que el Reglamento Financiero 966/2012 detecte desde el principio la necesidad del establecimiento de objetivos claros para los programas de gasto si se quiere que el ejercicio de control de gestión sea un ejercicio jurídico y no político.

A pesar de su reflejo a nivel constitucional en el art. 317 TFUE y su desarrollo en el Reglamento Financiero, lo cierto es que en la práctica el control de gestión no se ha desarrollado suficientemente en la Unión (tampoco en el subsistema de control en España).

En primer lugar, el concepto de buena gestión financiera no ha recibido un tratamiento coherente en lo relativo al establecimiento del espacio jurídico en el que tiene que operar (Cipriani 2007: 130;

¹⁹⁸ “Para todos los sectores de actividad cubiertos por el presupuesto se fijarán objetivos específicos, cuantificables, realizables, pertinentes y con fecha determinada. La consecución de dichos objetivos se controlará mediante indicadores de resultados establecidos por actividad [...]”.

2010: 55). Así, el art. 60 del Reglamento 1083/2006, concerniente a las disposiciones financieras de los fondos estructurales, dispone que la Autoridad de Gestión es responsable de la gestión y ejecución del PO de acuerdo con el principio de buena gestión financiera. Sin embargo, la contradicción se produce en la medida en que el art. 60 del mismo Reglamento, al enunciar las competencias de la Autoridad de Gestión, hace referencia a un elenco básicamente relacionado con el control de cumplimiento, no con el control de gestión. Lo mismo sucede en disposiciones como el Acuerdo Inter-Institucional para el Marco Financiero 2007-2013, donde se señalaba la importancia de reforzar el control interno, dando prioridad a la buena gestión financiera con vistas a conseguir una Declaración de Fiabilidad positiva para la ejecución de los fondos sujetos a gestión compartida. Cayéndose en la contradicción de que la Declaración de Fiabilidad emitida por el TCEu hace referencia a la fiabilidad de las cuentas y a la legalidad y regularidad de las transacciones financieras, no a la economía, eficiencia o eficacia con que se hayan ejecutado los fondos. En el mismo sentido puede afirmarse que la obligación enunciada en el art. 317 TFUE de que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos utilizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera” no tiene un desarrollo legislativo concreto, quedando manifiesta la falta de una traducción operativa del principio de buena gestión financiera. En definitiva, se comprueba que la retórica del control de gestión es particularmente atractiva para el legislador, pero que en la práctica la realidad de la gestión pública difiere de la retórica de la ley.

En segundo lugar, el control de gestión ha de hacer frente a determinadas dificultades particulares inherentes al sistema complejo de gasto público europeo. Así, como recuerda Bernicot (2007: 279), hay que considerar que la dinámica intergubernamental de las balanzas fiscales, que traducen una retórica política de insolidaridad financiera en la que se juzgan los programas de gasto en función de que contribuyan o no a alcanzar una balanza fiscal lo más positiva posible para el Estado miembro receptor de los fondos, introduce una distorsión, una tendencia a “falsificar” los parámetros que han de emplearse para determinar la buena gestión financiera de los fondos. En todo caso podemos añadir que esto, si bien es cierto, queda acotado a los subsistemas de control social y político.

Lo que sí supone una distorsión importante para los subsistemas de control interno y externo es el hecho de que al ser un gasto sometido a gestión compartida, los parámetros de control, si quieren arrojar un resultado correcto, habrán de ser tanto europeos como nacionales. En caso de concordancia de parámetros no debería de haber problema. El problema surge cuando los objetivos jurídicos del gasto difieren entre el nivel nacional y el supranacional. A estos efectos, si bien los Programas Operativos individualmente considerados tienen un único conjunto de objetivos

comúnmente consensuados entre Autoridades nacionales, subnacionales y supranacionales, siempre existirán divergencias en los parámetros axiológicos considerados globalmente, es decir, en los criterios de política social y regional que han de orientar el gasto público en su conjunto.

Finalmente, hay que señalar que el obstáculo más serio que ha de enfrentar el control de gestión del gasto público europeo es que éste tiende en la práctica a dispersarse, a diluirse. Es decir, debido a que el presupuesto de la Unión es una proporción ínfima de la renta del conjunto de la Unión, no se podrá alcanzar una concentración suficiente como para poder conseguir resultados nítidos y claramente identificables. Esto se pone en relación con el fenómeno de “espolvoreado presupuestario” al que se hizo mención *supra* (pág. 249). Si bien se podrán alcanzar objetivos parciales en función de los distintos Programas Operativos, el control de gestión europeo nunca podrá llegar a identificar el grado en que se alcanzaron grandes objetivos agregados que cambien de manera tangible la situación de colectivos de población determinados, y que en definitiva permitan a la sociedad discernir el impacto que el presupuesto de la Unión tiene en la vida de sus ciudadanos.

3.10. La cooperación entre EFS y TCEu

El art. 287.3 TFUE prevé que “El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas si tienen la intención de participar en el mencionado control”. La primera frase del art. 287.3 TFUE (“El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia”) es retomada literalmente en el art. 159.2 del Reglamento Financiero 966/2012. El art. 287.3 TFUE, plasmado en el Reglamento Financiero 966/2012, introduce una obligación jurídica de cooperar para el TCEu y las EFS. Sobre esta previsión constitucional se ha generado una dinámica de cooperación (no de coordinación) entre TCEu y las EFS, que pasamos a analizar a continuación.

3.10.1. El Comité de Contacto

El Comité de Contacto agrupa a los presidentes de las EFS de los Estados miembros de la UE y del TCEu. Se trata de una instancia que tiene sus orígenes en los comienzos mismos de la construcción europea: la primera reunión de los presidentes de las EFS de los Estados miembros de la UE (la CEE en aquella época) tuvo lugar en 1960. El TCEu entró a formar parte de las relaciones entre EFS europeas con su entrada en funcionamiento en 1978.

Paralelamente al avance registrado en la integración europea desde el Tratado de Roma ha ido ampliándose el cometido del Comité de Contacto, que ha adquirido un carácter más organizado e

institucionalizado. Esta evolución ha venido en gran parte dada por el impulso del propio Derecho originario europeo, donde la referencia a la cooperación entre EFS ha sido cada vez más explícita. Así, el TCE establecía en su versión de Maastricht que el TCEu debía efectuar su control “en colaboración” con las instituciones nacionales de control de los Estados miembros. Según el artículo 188 C, apartado 3 del TCE “en los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes”. A raíz del Tratado de Lisboa, el contenido de este artículo pasó al art. 287 TFUE. Esta colaboración no es fácil, no sólo por motivos relativos a la preservación de la soberanía nacional frente a la esfera supranacional, sino también por la heterogeneidad de enfoques metodológicos existente entre los distintos Estados miembros (Desmoulin 2005: 520)¹⁹⁹. En la práctica, la aplicación de este enunciado normativo se concreta en la prestación por parte de las EFS de apoyo práctico y logístico a los auditores del TCEu, un apoyo especialmente importante en la medida en que se ofrece un conocimiento específico del ordenamiento jurídico particular y del ámbito auditado.

En el Tratado de Ámsterdam se añadió la frase de que “El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia”, que también forma parte del actual art. 287 TFUE. El Tratado de Ámsterdam estableció la obligación jurídica de entablar una relación puramente horizontal de cooperación, donde instituciones de control iguales e independientes colaborasen para mejorar el marco y las condiciones del control de los fondos comunitarios. Posteriormente, la Declaración 18 del acta final del Tratado de Niza invitó al TCEu a formalizar el Comité de Contacto, señalando: “la Conferencia invita al Tribunal de Cuentas y a los órganos fiscalizadores nacionales a que mejoren el marco y las condiciones de su cooperación, aunque manteniendo su autonomía respectiva. A tal fin, el Presidente del Tribunal de Cuentas podrá crear un comité de contacto con los presidentes de los órganos fiscalizadores nacionales”.

En diciembre de 2006 la Asamblea del Comité de Contacto adoptó una “Guía de Procedimiento” en la que se detallan los aspectos relativos al funcionamiento del Comité de Contacto. El Comité de Contacto se articula a través de su asamblea anual, que debe ser “autónoma, independiente y

¹⁹⁹ Como ya señalaba el TCEu en su Informe Especial de 1995 de apoyo de la Declaración de Fiabilidad relativa a las actividades del presupuesto general para el ejercicio financiero de 1994 (punto 2.3), “Con respecto a la labor de las instituciones nacionales de control (INC), el planteamiento adoptado por éstas en la fiscalización de los gastos comunitarios ha resultado ser muy diferente de un país a otro, tanto en sus objetivos, métodos, alcance y profundidad, como en la frecuencia con que se efectúa”.

desprovista de carácter político, que aspira al intercambio de conocimiento y experiencia profesionales”, tanto en el ámbito de la fiscalización de los fondos europeos como en otras cuestiones relacionadas con las finanzas de la UE (ej., políticas contables o de programación presupuestaria). A su vez, la asamblea anual se apoya sobre un comité de agentes de enlace de las respectivas EFS y del TCEu. Dichos agentes se reúnen dos veces al año con el fin de preparar las reuniones del comité de contacto y aportar una red activa de vínculos. Entre las funciones de los agentes de enlace figuran las de coordinar la planificación de las tareas de fiscalización del TCEu en los Estados miembros, así como el intercambio permanente de información. Igualmente el comité de contacto establece grupos de trabajo sobre temas específicos de interés común. Los grupos de trabajo funcionan bajo la presidencia de una EFS, y cuando son grupos numerosos, designan una ponencia que realiza los estudios preliminares, que una vez debatidos dan lugar a los informes del grupo.

Los objetivos estratégicos del comité de contacto son²⁰⁰:

- Intercambiar conocimientos y experiencia en el ámbito de la UE.
- Mejorar la cooperación profesional entre sus miembros sobre temas europeos.
- Iniciar y coordinar la realización de los trabajos de auditoría de interés común en el ámbito europeo.
- Definir posiciones respecto de las nuevas cuestiones que surjan en el ámbito de la auditoría europea.
- Aplicar el marco de cooperación con las EFS de futuros Estados miembros (países candidatos). Esta cooperación es particularmente importante para preparar los tejidos de absorción de los futuros fondos europeos. Especialmente con el fin de permitir el intercambio periódico de información, armonizar las metodologías de auditoría y promover la formación profesional.
- Comunicar información, opiniones y resultados con otras partes interesadas fuera del comité de contacto.

En la práctica, la cooperación sigue los ámbitos temáticos arriba expresados, aunque en teoría la cooperación es abierta, puede ser tanto bilateral como multilateral, adquirir formas muy variadas y surgir en cualquier ámbito de interés donde dos o más participantes deseen colaborar. En este sentido

²⁰⁰ “Objetivos estratégicos del comité de contacto”, <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/contactcommittee/presentation/missionstatement>

todas las instituciones participantes gozan de plena independencia para elegir las actividades en las que deseen participar y para abrir nuevos ámbitos de cooperación.

De la Fuente y de la Calle (2008: 234) elabora una lista de ámbitos donde se han producido actuaciones de cooperación del Comité de Contacto, entre los que destaca: la realización conjunta de estudios técnicos en materias de interés común; el intercambio de información entre las distintas EFS respecto de fiscalizaciones nacionales sobre la gestión de fondos europeos y sus resultados; el desarrollo de análisis comparativos sobre procedimientos de gestión y control, áreas de riesgos, resultados de las verificaciones; creación de portales telemáticos para compartir información; creación de bases de datos con información sobre los distintos sistemas nacionales en materias específicas relacionadas con el manejo de fondos europeos (especialmente la cuestión de la normativa de contratación); la elaboración de normas comunes de fiscalización de fondos europeos, de naturaleza orientativa; el intercambio de información sobre métodos, procedimientos y normas de control aplicados en la fiscalización; la celebración de seminarios sobre temas concretos o foros de debate, a nivel del propio Comité de Contacto y de técnicos; y especialmente el desarrollo de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas, tanto bilaterales como multilaterales.

Respecto a la elaboración de fiscalizaciones conjuntas y coordinadas, esta colaboración entra dentro del ámbito de la “cooperación operativa” entre el TCEu y las EFS. En la práctica, las fiscalizaciones conjuntas son escasas, y por cuanto a las fiscalizaciones coordinadas, han tenido particular importancia en el ámbito del Comité de Contacto, especialmente en la verificación de diversos aspectos de la gestión y control interno de los Fondos Estructurales (presentándose informes coordinados al Comité de Contacto en sus reuniones de 2004, 2006 y 2008).

3.10.2. La cooperación operativa entre EFS y TCEu

Señalaba Fabra Vallés (en García Crespo 2005: 16) que “Si bien se han creado estructuras de coordinación (como el Comité de Contacto de los presidentes y las reuniones de los agentes de enlace) y procedimientos de asistencia recíproca e intercambio de información, no se ha dado aún el paso decisivo de instaurar una coordinación operativa y eficaz”. La crítica de Fabra Vallés apunta a que en la práctica de las fiscalizaciones la cooperación es escasa, lo que acaba dando lugar a los ya mencionados solapamientos y espacios vacíos, de los que hemos hablado al analizar los problemas de la gobernanza multinivel del control presupuestario.

Una cooperación operativa óptima entre EFS y TCEu habría de potenciar la realización de auditorías cooperativas (es decir, conjuntas, paralelas y coordinadas)²⁰¹. A este respecto, es cierto que las EFS cooperan con el TCEu en la realización de auditorías cooperativas. Sin embargo, la forma de realizarlas no es en realidad una colaboración particularmente sustantiva, sino que se limita a facilitar la actividad del TCEu en los distintos Estados miembros (conforme al art. 287.3 TFUE: “En los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control”). Esta “colaboración con las instituciones nacionales de control” queda pues completamente abierta y se produce en la práctica a través de agentes de enlace, que facilitan información sobre el marco de gasto nacional, así como sobre las entidades nacionales fiscalizadas, y señalando la posible colaboración de OCEX (que a veces, como en el caso de Alemania debido a su régimen federal, serán los únicos controladores externos competentes), o prestando apoyo logístico y asistencia técnica cuando sea posible.

La cooperación entre el TCEu y las EFS es particularmente importante en el desarrollo de las fiscalizaciones que el TCEu hace sobre el terreno. Existe un procedimiento que de forma general e internamente tiene establecido el TCEu, por el cual éste remite a las EFS, mensualmente, el programa de misiones que tiene previsto realizar durante los cuatro meses siguientes (De la Fuente y de la Calle 2008).

La cooperación entre entidades de fiscalización plantea problemas: como afirma Alonso Murillo (2008: 124), “La realización de fiscalizaciones conjuntas resulta complicada, sobre todo si participa un número elevado de EFS, por las diferencias en la formación de los auditores e, incluso, en la comprensión de los métodos de auditoría, por los desfases en los calendarios de fiscalizaciones, por la necesidad de incluir dichas fiscalizaciones en los programas de trabajo de todas las entidades y por la problemática que plantea aprobar informes conjuntos, dada la autonomía de las entidades”. Tal autonomía de las entidades no es sino una más de las dificultades inherentes a la tarea de operar una

²⁰¹ A efectos de claridad terminológica, transcribimos las definiciones de estas categorías que hace la INTOSAI (2007):

“• *Joint audit*: An audit conducted by one audit team composed of auditors from two or more SAIs, who prepare a single, joint audit report for publication in all participating countries. In practice, joint audits are rare.

• *Concurrent (or parallel) audit*: An audit conducted more or less simultaneously by two or more SAIs, but with a separate audit team from each SAI reporting only to its own legislature or government, and only on the observations and/or conclusions pertaining to its own country. This implies that the participating SAIs may each adopt a different audit approach (scope, questions, methods) suited to national needs and preferences. Information exchange is the most important aspect of this form of cooperation.

• *Coordinated audit*: Any form of cooperation between joint and concurrent audits. In a coordinated audit, participating SAIs at least coordinate or harmonize their audit approaches in some way, but differences between countries are possible. It can be a joint audit with separate reports; more commonly it is a concurrent audit with a joint audit report in addition to separate national reports”.

red de gobernanza en base a pautas de cooperación: más aún cuando la independencia de los actores está especialmente protegida al más alto nivel jurídico, como es el caso de la independencia de los controladores externos. En esta línea se pronuncia Castells (2002: 126), diciendo que “No resultaría aceptable que en el momento en que el pleno de la institución procediera a la aprobación de un informe, el juicio de este Órgano estuviera hipotecado por la existencia de acuerdos o proyectos de informe realizados en común previamente”.

Como ya se ha apuntado, la realización de auditorías paralelas ha sido particularmente relevante en el ámbito de los fondos estructurales, con un rol especialmente activo por parte del Grupo de Trabajo sobre Fondos Estructurales del Comité de Contacto. Así se han llevado a cabo fiscalizaciones paralelas en las que las auditorías se realizaban de manera individual por cada EFS, pero con un programa común para homogeneizar los ámbitos controlados y hacer comparables los resultados, para acabar integrando éstos en un informe común (Alonso Murillo 2008: 124-125).

Lo cierto es que el TCEu y las EFS intercambian sus programas anuales de trabajo, así como los de carácter plurianual cuando existen, en lo que respecta a la fiscalización de los gastos realizados en base al presupuesto de la Unión. Sin embargo, muchas veces este intercambio es puramente rutinario. Así, como se afirmaba en el párrafo 8 del Informe de los Agentes de Enlace del Comité de Contacto de 2003, el intercambio de información que se produce entre EFS y TCEu está insuficientemente detallado.

Un particular elemento que impide la eficaz cooperación dentro del subsistema de control externo se refiere a la coordinación temporal de las fiscalizaciones. En efecto, el hecho de que los ciclos de fiscalización de los distintos órganos no estén sincronizados, genera un problema que incide de manera transversal sobre el ciclo de auditoría, afectando a la cooperación en todas las fases: planificación, realización de auditorías y publicación de los resultados. No sólo es que no estén sincronizados, sino que, debido a la asimetría de recursos, el tiempo desde la planificación hasta la publicación de resultados tiende a ser mayor en las EFS que en el TCEu. Lo que conlleva que el TCEu no pueda usar dichos resultados como evidencia de auditoría. En el caso de España, la evidencia de auditoría aportada por el TCu y los OCEX sirve de poco al TCEu o a la Comisión, en la medida en que existe una total falta de sincronía entre los ciclos de fiscalización del TCEu y la Comisión, y los ciclos de fiscalización con que operan los subsistemas de control españoles²⁰². La

²⁰² En el caso del TCu, existe una tendencia histórica a la presentación de sus auditorías de las cuentas públicas de las entidades del sector público con retraso, y al no cumplimiento de las auditorías previstas en los programas de fiscalización (Navas Vázquez 2009: 57). Así, el último informe de fiscalización del sector público local correspondiente a los ejercicios de 2006, 2007 y 2008, lo presentó

lógica habría de implicar que los OCEX tuviesen los ciclos más cortos, para poder proporcionar evidencia de auditoría a las EFS, que a su vez deberían de tener ciclos más cortos que el TCEu para poder proporcionar evidencia de auditoría al mismo. Sin embargo, el desfase en calendarios de fiscalización en la práctica es total.

2.10.3. La cooperación operativa entre TCEu y TCu

La cooperación operativa en España entre el TCEu y el TCu se produce básicamente a través de la actuación que realiza el TCu como enlace entre el TCEu y las entidades nacionales fiscalizadas. Como describe De la Fuente y de la Calle (2008: 219-221), el TCu recibe y da curso entre el TCEu y las instituciones nacionales fiscalizadas a los anuncios de misiones, a las peticiones y remisiones de información, a la transmisión de los resultados provisionales de los controles y las alegaciones a los mismos. El TCu a su vez da conocimiento de las misiones del TCEu a los departamentos de la correspondiente sección de fiscalización de la Administración española responsable de los controles internos en el área objeto de la misión de fiscalización europea, por si desean destacar funcionarios en estas misiones en calidad de observadores. Igualmente el TCu establece un diálogo con el subsistema de control interno respectivo, a efectos de tenerlo al corriente de los flujos de información que se produzcan entre la entidad auditada y el TCEu (esto proporciona a los controladores internos información sobre áreas identificadas por el TCEu como sujetas a riesgos específicos, así como de irregularidades concretas detectadas en la gestión financiera o en el propio control interno).

En cuanto al procedimiento que sigue el TCEu en la realización de las auditorías en los Estados miembros (De la Fuente y de la Calle 2008: 218-219), los trabajos de fiscalización comienzan con un estudio preliminar para determinar el impacto, incidencia y rentabilidad de los mismos. Durante esta fase, los auditores recogen y analizan todos los datos disponibles, de la Comisión y de las autoridades nacionales, con el fin de determinar los principales sistemas de gestión y control interno, y efectúan un análisis de los sistemas de control nacionales, en el que se evalúan los riesgos de control junto con los riesgos inherentes. Paralelamente, se identifican fuentes de obtención de evidencia de auditoría y posibles pruebas de auditoría.

Cada misión se notifica por el TCEu al TCu de manera individualizada, remitiéndose al plan de auditoría con el detalle de las concretas entidades a examinar, el programa de control, las fechas y los auditores que la llevarán a cabo. Esta notificación se hace respecto a las auditorías realizadas sobre instituciones nacionales implicadas en la gestión compartida de fondos europeos, no las que se hagan

en marzo de 2011. Igualmente, en 2010 se presentaron los correspondientes al ejercicio 2004-2005 de varias comunidades como Aragón o Cantabria.

directamente sobre beneficiarios finales respecto de fondos europeos percibidos directamente por particulares españoles (que no hayan sido recibidos, gestionados o intervenidos en algún momento por el sector público español), en modalidades de gestión directa del presupuesto. Finalizados los trabajos, los auditores redactan una carta de observaciones preliminares que se remite a los fiscalizados con el objeto de confirmar la exactitud de los hechos expuestos y de darles la oportunidad de facilitar más información o las explicaciones necesarias. Los resultados provisionales de la fiscalización se recogen en el proyecto de informe, que se vuelve a someter a un procedimiento de discusión bilateral con la entidad fiscalizada a fin de contrastar los hechos expuestos y presentar una respuesta oficial a las observaciones del Tribunal, confirmar la exactitud de los datos y dar oportunidad de facilitar más información, aclaraciones y explicaciones. El TCEu también realiza comentarios a estas alegaciones, que podrán ser objeto de respuesta nuevamente por los entes fiscalizados. El TCEu podrá tener en cuenta en el informe final las alegaciones efectuadas, si las estima adecuadas y suficientes. El informe contendrá las observaciones y resultados de la auditoría, las conclusiones y las recomendaciones de mejora.

El flujo de información bidireccional que se produce entre el TCEu y el TCu permite también a la EFS española tener un importante input de evidencia de auditoría, puesto que se le posibilita tener en cuenta información relevante para el diseño de su programa anual de fiscalizaciones. Igualmente, la información proveniente del TCEu puede ser relevante para el TCu a la hora de poner en marcha procedimientos de responsabilidad contable por la comisión de ilegalidades en el gasto de los fondos europeos. En efecto, conforme al art. 59.2 del Reglamento 966/2012 se atribuye a los Estados miembros la verificación de la correcta ejecución de las operaciones, la prevención, detección y combate de irregularidades y fraudes, la recuperación de las cantidades abonadas indebida o incorrectamente y las pérdidas por errores e irregularidades, debiendo comunicar a la Comisión las medidas adoptadas a tal fin y las cantidades reintegradas. Los Estados miembros deben, asimismo, ejercitar las acciones judiciales necesarias y adecuadas, asumiendo la responsabilidad financiera subsidiaria en caso de falta de recuperación total de dichas cantidades cuando las pérdidas se hayan producido por irregularidades o negligencia del propio Estado. Es en este contexto donde se imbrica la función jurisdiccional del TCu respecto a los fondos europeos. De la particular importancia que las EFS con funciones jurisdiccionales pueden tener da testimonio el trabajo del Comité de Contacto, en cuyo “Grupo de Trabajo de Protección de Intereses Financieros de la Comunidad” se publicó un informe en 2003 en el que se subrayaba la cuestión (De la Fuente y de la Calle 2008: 228-229).

El TCu comunica igualmente las misiones del TCEu en España a los OCEX cuando afectan a recursos de la UE gestionados por entidades que también quedan sujetas al ámbito autonómico de fiscalización. Esto permite que los OCEX puedan igualmente destacar observadores para los controles in situ del TCEu en una Comunidad Autónoma (De la Fuente y de la Calle 2008: 220). El papel de los auditores de los OCEX en su labor de observadores en las misiones del TCEu en España se limita al apoyo técnico mediante el asesoramiento sobre los sistemas nacionales de gestión y control de fondos públicos, y como vehículo de acercamiento a los gestores nacionales facilitando los contactos. Hay que señalar que la colaboración que en este ámbito se produce entre TCu y OCEX puede generar dinámicas de cooperación virtuosas a nivel nacional dando lugar en su caso al desarrollo de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas respecto a ámbitos de interés común.

Otro ámbito de cooperación entre el TCu y el TCEu consiste en la remisión al TCEu de los informes de fiscalización que el TCu elabora. Por otra parte, conforme a las Decisiones del TCEu 9/2003 y 30/2003, también se prevé la posibilidad de que las EFS de los Estados miembros designen a funcionarios para que presten servicios en el TCEu como auditores con carácter temporal. En virtud del principio de reciprocidad, queda abierta la posibilidad de que el TCEu destaque también funcionarios en comisión de servicio en el TCu (De la Fuente y de la Calle 2008: 221).

3.10.4. La problemática de la auditoría única en el subsistema de control externo

Conforme a la Declaración de Lima (art. 5), las EFS han de ser totalmente libres para elaborar sus opiniones de auditoría. Esto implica que pueden tomar en consideración el trabajo de otros auditores, pero en ningún caso pueden verse obligadas o constreñidas a aceptar como válidos los resultados de los mismos. Por lo tanto toda intención de trasladar el principio de subsidiariedad al ámbito de la Declaración de Fiabilidad del TCEu en el sentido de que la misma se sustente sobre declaraciones de fiabilidad nacionales elaboradas por las EFS de los Estados miembros, chocaría con los principios básicos de la auditoría pública. Así como con la configuración constitucional del TCEu. A pesar de ello, a mediados de los 2000, en el contexto del debate sobre los modelos de auditoría única, la Comisión propuso al Consejo²⁰³ la consideración de 27 declaraciones nacionales efectuadas por los ministros de finanzas nacionales y suscritas por las EFS correspondientes. Dicha propuesta suponía “nacionalizar la Declaración de Fiabilidad”, que se convertiría en una especie de compilación de declaraciones de fiabilidad suscritas por las EFS nacionales, refrendadas por el TCEu. Una

²⁰³ Discurso de Siim Kallas, Comisario de Asuntos Administrativos, Auditoría y Lucha contra el Fraude, ante el ECOFIN, el 27 de febrero de 2007.

proposición que no fue retomada por el legislador europeo, en consonancia con los principios internacionales de auditoría, reflejados implícitamente en el art. 287 TFUE (Bernicot 2007: 285).

Como ya hemos ido señalando, la coordinación y cooperación de los subsistemas territoriales de control externo presenta serios desafíos. El primer problema es que los auditores que se sitúan fuera del ámbito del control interno (EFS, OCEX) son totalmente independientes, no sólo con respecto a las Instituciones de la Unión, sino también con respecto a las Administraciones Públicas e incluso cámaras legislativas respectivas.

Otro problema particular, que se presenta con mayor intensidad en las EFS y OCEX, sería el hecho de que su control sobre partidas presupuestarias que financien programas europeos puede ser de carácter no sistemático o incidental, en el sentido de que no se produzca todos los años. En efecto, debido a que los fondos europeos representan sólo una pequeña proporción del total del gasto a fiscalizar por EFS y OCEX, las auditorías que se hagan sobre los mismos serán minoritarias dentro de los respectivos programas nacionales de auditorías. Esto hará difícil que pueda establecerse una relación estable y auténticamente bidireccional entre TCEu y EFS y OCEX.

Igualmente, un problema que se da particularmente en el caso del subsistema de control externo es la diferencia de los mandatos que tienen encomendados los agentes de control. Y es que dentro de la amplísima taxonomía de OCEX en el territorio europeo, resulta verosímil concebir la posibilidad de que determinados OCEX no tengan reconocido un derecho pleno de acceso a las cuentas de los entes auditados, o que tal derecho no sea tan amplio como el reconocido al TCEu en el art. 287 TFUE. En estos casos la fiscalización directa del TCEu será más eficaz. La misma asimetría en los mandatos puede darse en lo concerniente a la dotación de recursos humanos y materiales a disposición de los entes de control. Tal asimetría dificulta pues la homologación de la información de auditoría, y en último término acaba suponiendo una mayor carga de trabajo para el TCEu.

Por otro lado hay que tener en cuenta que cada EFS u OCEX puede operar conforme a sus propios criterios contables, lo que hace que sus conclusiones no sean fácilmente asimilables a los estándares usados por el TCEu y la Comisión, y por lo tanto no puedan ser aprovechadas por los niveles superiores del subsistema de control externo.

Con respecto a la articulación de los subsistemas de control externo dentro de la UE, cabe mencionar el estándar ISSAI 1600, donde se establece que cuando en una auditoría se utilizan trabajos realizados por otros auditores, el auditor principal ha de considerar y determinar cómo afectarán esos

trabajos a su auditoría. El concepto de “otros auditores” hace referencia a controladores externos e independientes, tanto públicos como privados, que han formulado unas conclusiones y han emitido unas opiniones de auditoría sobre las cuentas, los sistemas de control y/o las transacciones financieras. En el ámbito de la UE se distinguen dos categorías de este tipo de auditores:

1. Aquéllos obligados por la legislación de la UE, o de manera contractual, a presentar su opinión de auditoría. En estos casos tal opinión se considerará como parte de los sistemas de control interno, y como resultado, habrá de ser auditada. La ausencia de tales auditorías y controles, o las deficiencias en las mismas, se considerarán como debilidades del sistema de control interno y como tales habrán de ser recogidas en los informes y opiniones correspondientes. A este respecto algunas EFS realizan auditorías en calidad de integrantes de los sistemas de control interno, como en el caso de la EFS del Reino Unido (National Audit Office, NAO), que actúa como organismo de certificación en los fondos FEAGA. En este caso, a pesar de ser una EFS, la NAO actúa como parte integrante del sistema de control interno.

Existe una multitud de actores de auditoría (es decir, con un estatuto de independencia funcional respecto del ente auditado) que desempeñan funciones dentro del subsistema de control interno. En el caso específico del control de los fondos estructurales pueden incluirse en esta categoría: autoridades de certificación, unidades de auditoría interna situadas dentro de las autoridades de gestión, autoridades de auditoría definidas en el Reglamento 1083/2006, y servicios de auditoría interna de la Comisión. Igualmente, en el caso de la gestión presupuestaria centralizada indirecta se incluyen servicios de auditoría interna en agencias de la Unión y, en el caso de gestión descentralizada o conjunta, se incluyen respectivamente los servicios de auditoría interna de países terceros u otras organizaciones internacionales. Finalmente también pueden considerarse otros controles que puedan realizar auditores privados subcontractados por los actores arriba enunciados.

El TCEu ha de evaluar los sistemas de auditoría interna, sobre la base de parámetros como (European Court of Auditors 2012: 93):

- Documentos de estrategia de la entidad de auditoría y programas de auditoría anual.
- Procedimiento de selección, forma del mandato (en el caso de auditorías externalizadas), presentación de los informes de auditoría y seguimiento que la entidad haga respecto al trabajo de otros auditores.
- Análisis de la propia calidad de las auditorías realizadas.

2. En segundo lugar, hay que tomar en consideración aquellos auditores que se insertan en el subsistema de control externo de la UE. En esta categoría se identifican las EFS, de acuerdo con el art. 287.3 TFUE.

En principio, el TCEu ha de auditar el trabajo de los dos grupos de actores mencionados (European Court of Auditors 2012: 93), a efectos de determinar la fiabilidad que pueden tener tales trabajos, y la utilidad que podrían tener para fundamentar sus propias conclusiones y opiniones. Dado el caso, el TCEu prevé la posibilidad de solicitar información adicional al órgano de control de que se trate a efectos de clarificar su fiabilidad, y ayudar a fundamentar su propia opinión.

Un caso particular de auditorías que aunque son realizadas por entidades de control externo no se insertan en el subsistema de control *externo* sino en el subsistema de control *interno* del sector público europeo (por lo tanto, constituyen una categoría híbrida), lo constituyen los informes de auditores privados que algunos beneficiarios tienen que presentar en determinados programas de ayudas, como por ejemplo el FEAGA (donde los beneficiarios han de presentar informes, debidamente auditados, demostrando que las cantidades solicitadas al fondo se corresponden con gastos efectivamente realizados). En estos casos corresponde al TCEu determinar la fiabilidad de tales informes, aunque en principio podrán ser considerados como “evidencia de auditoría”.

4. EL CONTROL INTERNO

En virtud del art. 317 TFUE “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto en cooperación con los Estados miembros de conformidad con las disposiciones de los reglamentos adoptados en virtud del artículo 322, con arreglo al principio de buena gestión financiera”.

La proclamación constitucional que hace el art. 317 TFUE sobre la ejecución del presupuesto por parte de la Comisión es posteriormente matizada por la legislación de desarrollo, en distintos sentidos.

En primer lugar hay que recordar que conforme al principio de legalidad que inspira al Estado de Derecho, todo gasto que haga el Estado ha de tener una base legislativa. Pero esta base legislativa no puede venir constituida sólo por el propio presupuesto. Si bien es cierto que el presupuesto público es un acto jurídico por el cual se prevén y se autorizan ingresos y gastos, se configura como una

condición necesaria pero no suficiente para la autorización del gasto (y del ingreso) público. De la misma forma que, para que se pueda recurrir a un ingreso público no basta con que éste sea previsto en el presupuesto, sino que hace falta una base legislativa en forma de impuesto, igualmente para que se pueda realizar un gasto público no basta con que esté previsto en el presupuesto, sino que hace falta lo que en Derecho de la UE se llama un “acto de base”. Es así que el art. 310.3 TFUE establece que “La ejecución de gastos consignados en el presupuesto requerirá la adopción previa de un acto jurídicamente vinculante de la Unión que otorgue un fundamento jurídico a su acción y a la ejecución del correspondiente gasto de conformidad con el reglamento a que se refiere el artículo 322 [el Reglamento Financiero], salvo las excepciones que dicho reglamento establezca”.

En este sentido, el Reglamento Financiero 966/2012 establece en su artículo 54.2 las excepciones por las cuales la Comisión puede ejecutar créditos consignados en el presupuesto sin necesidad de acto de base. Estas excepciones son:

- a) Créditos que no cumplen un fin en sí mismos, sino conectados a otros créditos posteriores que sí tienen su correspondiente acto de base²⁰⁴.
- b) Créditos cuya base se deriva implícitamente del principio de autoorganización y de las finalidades asignadas a la Comisión²⁰⁵.

Por otro lado, se prevé en el art. 55 del mismo Reglamento que “La Comisión reconocerá a las demás instituciones las competencias necesarias para la ejecución de sus respectivas secciones del presupuesto”, lo cual resulta lógico de acuerdo con los principios de autoorganización y autonomía institucional. Así las distintas Instituciones y Agencias de la Unión se someten a procedimientos específicos de aprobación de su gestión presupuestaria, asumiendo en la práctica sus partes del

²⁰⁴ Se incluyen en esta categoría:

- Créditos destinados a proyectos piloto de carácter experimental cuyo objetivo sea comprobar la viabilidad de una acción y la utilidad de la misma.
- Créditos destinados a acciones preparatorias cuyo objetivo sea preparar propuestas para la adopción de acciones futuras.

²⁰⁵ Se incluyen en esta categoría:

- Créditos destinados a acciones de carácter ocasional, o incluso permanente, que lleva a cabo la Comisión en virtud de funciones derivadas de sus prerrogativas institucionales, en base al Derecho originario de la UE, y distintas de su derecho de iniciativa en materia legislativa, así como las que efectúe al amparo de competencias específicas conferidas directamente por dichos Tratados.
- Los créditos destinados al funcionamiento de cada institución, en virtud de su respectiva autonomía administrativa.

presupuesto. Igualmente, como sucede en los ordenamientos nacionales, si bien en el Derecho de la Unión son las Instituciones las que como Agentes Ordenadores formalmente ejecutan el Presupuesto, el art. 56 del Reglamento Financiero 966/2012 autoriza la delegación administrativa en sus respectivos servicios de las competencias de ejecución, creándose la figura de “agente delegado”.

Otra limitación, de naturaleza más política que jurídica, a la competencia de ejecución presupuestaria de la Comisión, viene constituida por la comitología. De hecho uno de los ámbitos donde se desarrolló inicialmente la comitología era el de la ejecución presupuestaria de los programas de gasto de la política de cohesión. Así, en el caso del Fondo Social Europeo se preveía en el art. 124 del Tratado de Roma (actual art. 163 TFUE) que “La administración del Fondo [Social Europeo] corresponde a la Comisión”, pero que la misma es “asistida en esta tarea por un Comité”. Este Comité para el Fondo Social Europeo (compuesto, por cada Estado miembro, de un representante del gobierno, un representante de la patronal y un representante de los sindicatos) tiene una naturaleza puramente consultiva (la Comisión tendrá que informar al Comité de la forma en que haya tenido en cuenta sus Dictámenes) y limitada.

En la actualidad, la comitología en el ámbito de la ejecución presupuestaria se rige básicamente por el art. 291 TFUE (la norma general que rige los procesos de *comitología* en la Unión). Dicho artículo hace referencia a la posibilidad de que actos legislativos singulares concedan competencias de ejecución a la Unión sometidas al control de los Estados miembros (que, conforme a la legislación de desarrollo – Reglamento 182/2011, en conjunción con las normas sectoriales que rijan las distintas áreas presupuestarias – podrán ejercer una función consultiva o de decisión).

Cabe señalar que en el ámbito de la ejecución presupuestaria, la Comisión ha considerado históricamente que la intervención de un comité de gestión (que podía vetar las acciones propuestas por la Comisión) podía suponer una invasión de su competencia de ejecución presupuestaria conforme al actual art. 317 TFUE. La Comisión sometió la cuestión al TJUE (Caso 16/88, Comisión/Consejo)²⁰⁶, que juzgó que el poder de ejecución presupuestaria del art. 317 TFUE se situaba a un mismo nivel que cualquier otro poder de ejecución que el Consejo pudiese atribuir a la Comisión. Por lo tanto, el TJUE interpretó que los arts. 202 y 211 TCE (en sustancia, los actuales 290 y 291 TFUE, que establecen la base jurídica para el control por los Estados miembros de los poderes de ejecución de la Comisión) no podían plegarse al art. 317 TFUE. En este sentido, el TJUE

²⁰⁶ STJUE 16/88, the Commission/Council, Judgment of the Court of Justice of 24.10.1989, European Court reports 1989, p. 3457, points 16-17.

no consideró al art. 274 TCE (actual 317 TFUE) como “norma especial” que tendría que primar sobre la “norma general” de la comitología. Es así que se comprueban interferencias de los comités de Estados miembros en aspectos relativos a la ejecución presupuestaria llevada a cabo por la Comisión. Por ejemplo, el Comité de Control de Fondos Estructurales (previsto en el art. 103 del Reglamento 1083/2006) ha venido desarrollando una labor de control (y de potencial interferencia) de conformidad con el considerando 73 del Reglamento 1083/2006²⁰⁷.

Finalmente, la última (y más importante) limitación del poder de ejecución de la Comisión viene constituida por el hecho de que el principio de subsidiariedad se extiende también a las competencias de ejecución presupuestaria (cuando la ejecución presupuestaria se haga en el ámbito de las áreas competenciales cubiertas por dicho principio, que son todas menos las competencias exclusivas). Esto se traduce en que la Comisión delegue parte de las competencias de ejecución a los Estados miembros, en los marcos de gestión compartida.

La ejecución presupuestaria conlleva *per se* una función inherente de supervisión y de control interno. Dentro de la Comisión las funciones de supervisión, control financiero interno y auditoría interna son particularmente relevantes, lo que puede comprobarse en que alrededor de un 10% de los 26.000 funcionarios que componen dicha Institución trabajan en actividades relacionadas con la gestión financiera, la contabilidad, el control interno, la lucha contra el fraude, el control de riesgo y la auditoría interna.

4.1. El Servicio de Auditoría Interna

El Servicio de Auditoría Interna fue creado en 2001, en el contexto de la profunda reforma administrativa de la Comisión que tuvo lugar a partir de 1999. La acción 87 del Libro Blanco sobre la Reforma de la Comisión de 2000 indicaba que un Servicio de Auditoría Interna llevaría a cabo una serie de controles sobre los sistemas de gestión y control de todas las Direcciones Generales.

En sentido estricto el Servicio de Auditoría Interna es un Servicio de la Comisión, aunque con la particularidad de que tiene un estatuto que le otorga una posición especial de independencia en el

²⁰⁷ Que prevé dos funciones del Comité: como Comité de Gestión (en el que un dictamen negativo puede dar lugar a la intervención del Consejo como órgano ejecutivo en lugar de la Comisión) a efectos de “garantizar la transparencia y aclarar las disposiciones aplicables a la gestión de los programas operativos por lo que se refiere al establecimiento de categorías de gastos, ingeniería financiera, gestión y control, intercambio electrónico de datos y difusión de la información tras el dictamen del Comité de Coordinación de los Fondos en su condición de Comité de gestión”; y como Comité Consultivo (no vinculante) a efectos de elaborar “(la) lista de zonas subvencionables con arreglo al objetivo de «cooperación territorial europea» en aplicación de los criterios establecidos en el presente Reglamento, las orientaciones indicativas sobre análisis de coste-beneficios necesarias para la preparación y presentación de los proyectos más importantes y para los proyectos generadores de ingresos, las orientaciones indicativas en materia de evaluación y la lista de acciones subvencionables en concepto de asistencia técnica”.

seno de la misma. Dicho estatuto prohíbe a toda autoridad de la Unión interferir en el trabajo de auditoría del Servicio de Auditoría Interna. Más aún, el Comité de Seguimiento de Auditorías, auténtico ápice estratégico del conjunto del subsistema de control interno de los fondos de la Unión, se encarga de velar por que la independencia del Servicio de Auditoría Interna sea efectiva. El Servicio de Auditoría Interna forma parte integrante de la arquitectura de auditoría interna de la Comisión, informando al Comité de Seguimiento de Auditorías e interactuando con las Estructuras de Auditoría Interna integradas en cada una de las Direcciones Generales de la Comisión y en las Agencias de la Unión.

El Servicio de Auditoría Interna ofrece informes, dictámenes y recomendaciones sobre la calidad y el funcionamiento de los sistemas de control interno. Su cometido viene definido en los arts. 98 a 100 del Reglamento Financiero 966/2012 de la Unión. Se trata de un auditor interno, que no ejerce strictu sensu una función de control interno en la medida en que no interviene en la ejecución del presupuesto, sino que es más bien un actor que analiza desde fuera las cuentas y transacciones y los sistemas de control, con un estatus de relativa independencia, propio de su condición de auditor.

De acuerdo con el art. 85, cada Institución de la Unión crea una “función de auditoría interna” (que en el caso de la Comisión es el “Servicio de Auditoría Interna”), que debe ejercerse respetando las normas internacionales pertinentes. La plena independencia del auditor interno ha de venir garantizada por normas específicas fijadas por la Institución. El auditor interno es responsable ante su Institución de la verificación del buen funcionamiento de los sistemas y procedimientos de ejecución del presupuesto. El auditor interno no puede ser ni ordenador ni contable, y asesora sobre el control de riesgos, emitiendo dictámenes independientes sobre la calidad de los sistemas de gestión y control, y formulando recomendaciones para mejorar las condiciones de ejecución de las operaciones y promover una buena gestión financiera. Está encargado, en particular, de:

- a) evaluar la adecuación y eficacia de los sistemas de gestión internos, así como los resultados obtenidos por los servicios en la realización de las políticas, programas y acciones en relación con los riesgos que entrañan los mismos.
- b) evaluar la adecuación y calidad de los sistemas de control y auditoría internos aplicables a todas las operaciones de ejecución presupuestaria.

El auditor interno ejerce sus funciones sobre todas las actividades y servicios de su Institución (o Agencia), y ha de disponer de un acceso completo e ilimitado a cualquier información que sea

necesaria para el ejercicio de sus competencias, si es preciso in situ. Esta previsión de controles in situ se extiende incluso a los Estados miembros y terceros países (art. 99.2 del Reglamento Financiero 966/2012).

El auditor interno informa a su correspondiente Institución de sus constataciones y formula recomendaciones. A este respecto, conforme al art. 99.3 del Reglamento Financiero 966/2012, presenta un informe de auditoría interna anual indicando el número y el tipo de las auditorías internas efectuadas, las recomendaciones formuladas y el curso que se haya dado a las mismas. La Institución, a su vez, ha de garantizar el seguimiento de las recomendaciones (y la verificación de que esto es así es una de las funciones del Comité de Seguimiento de Auditorías).

En el marco del procedimiento de aprobación de la gestión, la Institución ha de remitir anualmente a la autoridad presupuestaria (Consejo y Parlamento) un informe en el que se resuman el número y el tipo de las auditorías internas efectuadas, las recomendaciones formuladas y el curso que se haya dado a las mismas (art. 99.5 del Reglamento Financiero 966/2012).

En el caso del auditor interno de la Comisión, el Servicio de Auditoría Interna sigue un plan de trabajo trienal, actualizado cada año, y elaborado conforme a un análisis de los riesgos inherentes (que, como ya hemos indicado, en el ámbito financiero son los riesgos de que se produzcan ilegalidades o irregularidades en las transacciones o errores de fiabilidad en las cuentas). Dicho programa es presentado anualmente al TCEu, a efectos de que quede informado.

El Servicio de Auditoría Interna es pues uno de los elementos de la arquitectura de auditoría de la Comisión. El Comité de Seguimiento de Auditorías y las Estructuras de Auditoría Interna de cada Dirección General son también elementos de dicho sistema.

4.2. Las Estructuras de Auditoría Interna

Las Estructuras de Auditoría Interna (IAC, Internal Audit Capabilities) hacen referencia al conjunto de equipos de auditoría interna que están presentes en todas las Direcciones Generales y Agencias de la Comisión. Dependen del Director General correspondiente. A efectos de coordinar las estructuras de auditoría interna con el Servicio de Auditoría Interna existe un mecanismo de diálogo específico y de carácter telemático, llamado Audinet, donde se debaten las metodologías de auditoría y los programas de trabajo.

El Servicio de Auditoría Interna desempeña un relevante papel en la proporción de asistencia técnica a las Estructuras de Auditoría Interna (y en este sentido se pronunciaba el Dictamen 2/2004, pág. 5).

4.3. El Comité de Seguimiento de las Auditorías

En cuanto al Comité de Seguimiento de las Auditorías, creado en 2000, es una instancia que se reúne de manera periódica (al menos seis veces al año), para la supervisión del conjunto de la actividad de auditoría interna y externa ejercida sobre la Comisión. Es un órgano que se sitúa al más alto nivel, formado por siete Comisarios asistidos por un Secretariado. Se encarga de elaborar y presentar al Colegio de Comisarios un informe anual sobre la calidad del control interno de la Comisión, así como sobre el seguimiento que se le ha estado dando por los servicios de la Comisión a las recomendaciones emitidas por el Servicio de Auditoría Interna, el TCEu, la autoridad presupuestaria (especialmente las recomendaciones emitidas en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria) y las propias Estructuras de Auditoría Interna de las Direcciones Generales. En este sentido, se configura como un cauce a partir del cual se canaliza el impulso político proveniente del Colegio de Comisarios, suministrando simultáneamente al mismo información sobre los problemas de control interno. Igualmente cumple un rol preventivo, llamando la atención sobre situaciones de riesgo financiero que, en ausencia de reacción, afectarían negativamente a la Comisión.

4.4. La consideración por el subsistema de control externo del subsistema de control interno

De acuerdo con el estándar internacional ISSAI 1610, ha de ser objetivo del auditor externo obtener una comprensión de la función de control interno, y determinar si sus actividades son relevantes para la planificación y realización de la auditoría y, si son relevantes, determinar el efecto que tendrán en los procedimientos a seguir.

El análisis que el auditor externo ha de realizar sobre la función de control interno debe incluir su estructura organizacional y sus procedimientos. Especial énfasis se hace en el análisis de las relaciones entre el actor de control interno y la dirección de la Administración en que se inserta (a efectos de identificar posibles tendencias hacia la colusión), así como la cantidad y calidad de recursos empleados (especialmente la preparación técnica de los recursos humanos y de los sistemas de información).

Por otro lado las conclusiones u opiniones de los auditores externos o internos sobre las cuales pretendan fundamentarse las conclusiones u opiniones del TCEu, han de ser contrastadas. Habrá de realizarse por lo tanto no sólo un control general del sistema de control interno de que se trate, sino también un control específico sobre la solidez de tales conclusiones u opiniones (European Court of

Auditors 2012: 95). En este sentido se analiza la documentación del trabajo de control o auditoría interna llevado a cabo, las muestras auditadas, los métodos de muestreo utilizados y finalmente la coherencia de las propias conclusiones u opiniones alcanzadas, tanto la coherencia interna como la coherencia externa que guardan con la evidencia empírica sobre la que se apoyan.

De acuerdo con el manual de auditoría del TCEu, en la fase de planificación de la auditoría, si desde el TCEu se ha considerado, en base a auditorías de sistema previas, que el ente auditado tiene un sistema de control interno o auditoría interna eficaz, se establece contacto con el respectivo servicio de control interno, a efectos de averiguar si se ha hecho alguna auditoría o control específicos sobre las áreas presupuestarias que se pretenden auditar. Si es así, tales trabajos son tenidos en cuenta con el fin de evitar un solapamiento de actividades.

Por otro lado, como ya señalamos más arriba, una de las etapas más importantes en la planificación de la auditoría es la determinación del riesgo inherente. A efectos de indagar sobre el riesgo inherente, el auditor externo puede consultar las conclusiones y opiniones del auditor o controlador interno.

Como señala el Dictamen 2/2004 (pág. 5), el primer elemento del control interno de la Comisión son las propias Direcciones Generales. La Comisión está organizada en DGs, encargadas de la ejecución de las políticas sectoriales y sus correspondientes partes del presupuesto, las cuales contienen unidades operativas que examinan y aprueban los pagos antes de que éstos se efectúen (control concomitante). Las unidades de control verifican posteriormente que el gasto se ha ejecutado de manera adecuada tanto en la Comisión como en los Estados miembros (control consuntivo), y las Estructuras de Auditoría Interna ayudan a los responsables de las DGs a asegurar que los controles internos funcionan con eficacia.

4.4.1. La especial relación entre el TCEu y el Servicio de Auditoría Interna. La relación entre el TCEu y las Estructuras de Auditoría Interna

Las relaciones entre el TCEu y el Servicio de Auditoría Interna son especialmente intensas: el Servicio de Auditoría Interna se sitúa en una posición intermedia entre los subsistemas de control interno y externo de la Unión y el TCEu reconoce el especial valor de sus informes, debido a su estatuto de independencia. En el marco de dichas relaciones, el TCEu debe (European Court of Auditors 2012: 96):

- Examinar el plan anual de trabajo del Servicio de Auditoría Interna, a efectos de tener en cuenta posibles solapamientos. En su caso, puede darse que el TCEu supervise determinadas auditorías del Servicio de Auditoría Interna y acabe validándolas.
- Revisar el seguimiento dado a los informes elaborados por el Servicio de Auditoría Interna, a efectos de indagar si sus recomendaciones fueron seguidas efectivamente por los servicios de la Comisión.

Igualmente, el TCEu debe llevar a cabo un seguimiento del trabajo de auditoría interna realizado por los servicios de auditoría de cada Dirección General (las Estructuras de Auditoría Interna), sobre todo en lo concerniente a las auditorías de cumplimiento (sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes). El trabajo de estas estructuras es tenido en cuenta en la medida en que fuese relevante, lo que se presume si sirvió de base para la Declaración de Fiabilidad realizada por el Director General correspondiente²⁰⁸.

Por otro lado, el manual del TCEu también prevé la posibilidad de realizar auditorías del propio trabajo realizado por el Servicio de Auditoría Interna y por las Estructuras de Auditoría Interna a efectos de comprobar el correspondiente riesgo de control, esto es, la capacidad de tales servicios de gestionar de manera óptima los riesgos inherentes de incidencia de error financiero (European Court of Auditors 2012: 96).

4.4.2. La provisión de información del subsistema de control interno al subsistema de control externo

A lo largo de todo el ejercicio financiero, existe un canal de información entre la Comisión y el TCEu. En primer lugar, el TCEu es informado de manera periódica sobre la ejecución del presupuesto: así, el Jefe de Contabilidad de la Comisión transmite mensualmente, dentro de los diez días siguientes al final de cada mes, los datos de ejecución presupuestaria, agregados como mínimo a nivel de capítulos presupuestarios, tanto relativos a los ingresos como a los gastos. Estos informes se transmiten no sólo al TCEu, sino también al Parlamento y al Consejo.

²⁰⁸ Cada Director General ha de hacer una Declaración de Fiabilidad en cada ejercicio, adjunta al correspondiente Informe Anual de Actividades. En esta Declaración se trata de certificar la precisión de la información proporcionada, así como la legalidad y regularidad de las actividades. El hecho es que desde 2000, se intenta responsabilizar al conjunto de altos funcionarios de las actividades llevadas a cabo por los servicios de la Unión. Esto es debido a la rotunda conclusión del Informe de Expertos que en 1999 apuntó a que no habían encontrado a nadie en la Comisión que se hiciese responsable de lo que en ella se hacía.

Por otro lado, tres veces al año, dentro de un plazo de treinta días laborables que siguen al 31 de mayo, 31 de agosto y 31 de diciembre, el Jefe de Contabilidad de la Comisión remite al Parlamento, al Consejo y al TCEu un informe de ejecución presupuestaria a nivel más desagregado que los informes mensuales, detallando capítulos, artículos y partidas presupuestarias (art. 150 del Reglamento Financiero 966/2012). Igualmente, con frecuencia anual se remite a las mismas Instituciones un informe sobre las garantías presupuestarias y los riesgos inherentes a las mismas (art. 149 del Reglamento Financiero 966/2012).

En segundo lugar, existe un diálogo entre el TCEu y la Comisión concerniente a la elaboración de las cuentas anuales: este diálogo tiene al Jefe de Contabilidad de la Comisión como interlocutor principal del TCEu. Según dispone el artículo 147 del Reglamento Financiero 966/2012, corresponde a los contables del conjunto de las Instituciones Europeas, y del conjunto de los organismos creados por la Unión, remitir al Jefe de Contabilidad de la Comisión, a más tardar el 1 de marzo siguiente al cierre del ejercicio, sus respectivas cuentas provisionales. El Jefe de Contabilidad de la Comisión se encarga de consolidar las cuentas de todas las Instituciones de la Unión (y de elaborar sus propias cuentas e informes de gestión presupuestaria y financiera). Tiene que entregar al TCEu las cuentas consolidadas de todas las Instituciones de la Unión “a más tardar el 31 de marzo siguiente al cierre del ejercicio”. Se trata de las cuentas provisionales.

En lo concerniente a los informes sobre la gestión presupuestaria y financiera del ejercicio presupuestario, si bien bajo el Reglamento Financiero 1605/2002 se tenía al Jefe de Contabilidad de la Comisión como único interlocutor (el Jefe de Contabilidad recibía dichos informes, para luego remitirlos al TCEu), en el nuevo Reglamento Financiero 966/2012, se establece que cada institución y organismo de la Unión envía independientemente su informe sobre la gestión presupuestaria y financiera al Parlamento Europeo, al Consejo y al Tribunal de Cuentas a más tardar el 31 de marzo siguiente al cierre del ejercicio presupuestario (considerando 59, y art. 142 del Reglamento Financiero).

Las cuentas definitivas las elaboran los distintos organismos e Instituciones bajo su propia responsabilidad, y las remiten al contable de la Comisión (para la elaboración de las cuentas consolidadas definitivas) y al TCEu a más tardar el 1 de julio siguiente al cierre del ejercicio. La Comisión aprueba las cuentas consolidadas definitivas y las transmite al Parlamento Europeo, al Consejo y al TCEu antes del 31 de julio siguiente al cierre del ejercicio. El Jefe de Contabilidad de la Comisión elabora las cuentas consolidadas definitivas a partir de las informaciones presentadas por las distintas Instituciones y organismos, y añade una Declaración en la que certifica que las cuentas y

su consolidación han sido realizadas conforme a los principios, reglas y métodos contables aplicables.

Tras la presentación de las cuentas provisionales antes del 31 de marzo se abre un periodo para que el TCEu formule las observaciones que pretende incluir en su informe anual. Conforme al art. 287.2 TFUE, el TCEu podrá haber efectuado controles antes del cierre de las cuentas (aunque, conforme a su carácter intrínsecamente consuntivo, estos controles sólo podrán efectuarse una vez producido el hecho generador del ingreso o gasto)²⁰⁹. Esto implica que el TCEu ya tendrá, antes incluso de la presentación de las cuentas provisionales, una batería de observaciones que realizar. El TCEu hace entrega de sus observaciones bajo la forma de un proyecto de informe anual de fiscalización, “a más tardar el 30 de junio”, lo que se comunica confidencialmente a las concretas Instituciones y organismos afectados (art. 162.1 del Reglamento Financiero 966/2012). Éstos disponen hasta el 15 de octubre para transmitir sus respuestas al TCEu. Finalizada la fase contradictoria, los documentos son devueltos nuevamente al Pleno del TCEu para su aprobación final, que implica la publicación en el Diario Oficial, tanto del Informe Anual, como de la Declaración de Fiabilidad, y las respuestas de los entes auditados.

Finalmente, en lo concerniente a la información relevante para las auditorías de cumplimiento, hay que tener en cuenta la remisión que hace la Comisión al TCEu de los Informes Anuales de Actividad elaborados por las respectivas Direcciones Generales, así como el Informe de Síntesis elaborado por el Colegio de Comisarios y los informes elaborados por el Servicio de Auditoría Interna. Por otro lado, en la elaboración de las conclusiones de su Informe Anual, el TCEu ha de entablar una relación fluida con los entes auditados: esta relación se basa en la discusión de las constataciones preliminares hechas por el TCEu. Las constataciones preliminares se discuten con los entes auditados, a los que se remiten las denominadas “cartas de sector”. Esta comunicación se establece entre el TCEu y los Comisarios y Direcciones Generales auditadas en el caso de la Comisión, o en caso de gestión compartida con los propios Estados miembros a través de las EFS correspondientes. Las constataciones preliminares se remiten a los entes auditados, en primer lugar, para compartir con ellos la información de posibles errores sistémicos que los sistemas de control interno hayan de hacer frente. En este sentido las cartas de sector suponen un eslabón crucial en la interconexión entre

²⁰⁹ Como indica Alonso Murillo (2008: 100), “Esto no supone que el control del TCEu sea concomitante, puesto que no paraliza el acto fiscalizado, sino que siendo un control consuntivo puede ser adelantado al cierre de cuentas del ejercicio presupuestario. Esta medida acorta el plazo que media entre la realización de la actividad financiera pública y su sometimiento a control consuntivo externo [...] deberían tomar nota de ella el TCu y los OCEX”.

subsistemas de control externo e interno. En segundo lugar, las cartas de sector se remiten a efectos de que los auditados puedan hacer valer un “principio de contradicción”²¹⁰ alegando cuanto consideren, con el objeto de matizar, completar o corregir las conclusiones a las que haya llegado el TCEu. En el caso de que los entes auditados discutan las constataciones preliminares, el TCEu trata de afianzar la base probatoria sobre la que sustentó sus conclusiones, a efectos de contrastar su opinión con la del ente auditado. Para ello pueden iniciarse nuevas auditorías, o extenderse las auditorías ya en marcha (Commission Européenne 2009: 363).

4.5. La posición de OLAF

En 1988 la Comisión constituyó una Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude (UCLAF), ubicándolo dentro de la Secretaría General de la Comisión (dependiente del Presidente de la Comisión). Sobre la base del trabajo de UCLAF, tras los acontecimientos que llevaron a la dimisión de la Comisión Santer, se propuso en 1999 la creación de un nuevo organismo antifraude con mayores poderes. Las propuestas dieron lugar a la creación de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF). La OLAF investiga el fraude al presupuesto de la UE, la corrupción y las faltas graves en las instituciones europeas, y formula la política de lucha contra el fraude para la Comisión Europea.

OLAF es un Servicio central de la Comisión, aunque cuenta con un estatus particular de autonomía administrativa y presupuestaria. Además tiene la particularidad de que se somete a un control por parte de un Comité compuesto por cinco personas externas a las Instituciones de la Unión, cualificadas en el ámbito de la lucha contra el fraude. Se trata de un órgano que se dedica sólo a la investigación: no tiene por tanto poderes disciplinarios y sólo puede solicitar su actuación a otros órganos con poder de sanción, como los juzgados y tribunales nacionales (a efectos de imponer medidas judiciales), o la propia Comisión Europea (a efectos de imponer medidas financieras, disciplinarias o administrativas).

OLAF se ubica en lo que hemos caracterizado como el subsistema de control judicial (*vid. supra*, epígrafe 2.3 del Capítulo IV). Esto implica que su actuación tiene un carácter casuístico, operando sobre la base de denuncias. Todas las denuncias que recibe la OLAF se someten a una evaluación inicial para determinar cuáles de ellas son de su competencia y reúnen las condiciones para iniciar una investigación. Cuando se abre un caso, se clasifica en función del cometido que vaya a desempeñar OLAF:

²¹⁰ El principio de contradicción ha sido reconocido a nivel europeo en lo concerniente a la actividad del TCEu en la STJUE *Isméri Europa Srl* (C-315/99 P).

- Investigación interna. Las investigaciones internas son investigaciones administrativas dentro de las instituciones y organismos de la Unión Europea.
- Investigación externa. Las investigaciones externas son investigaciones administrativas fuera de las instituciones y organismos de la Unión Europea con objeto de detectar fraudes u otra conducta irregular por parte de personas físicas o jurídicas. Los casos se clasifican dentro de este tipo cuando la OLAF contribuye de manera mayoritaria a la investigación.
- Coordinación. La OLAF contribuye a las investigaciones que efectúan las autoridades nacionales u otros departamentos de la UE facilitando la puesta en común y el intercambio de información y de contactos.
- Asistencia penal. Son casos en los que las autoridades competentes de un Estado miembro o un tercer país llevan a cabo una investigación penal con asistencia de la OLAF.

4.6. Los actores implicados en la ejecución presupuestaria

La ejecución del presupuesto de la Unión se hace de forma internamente descentralizada, tratando, como ya se ha señalado, establecer líneas de responsabilidad que hundan sus raíces en el organigrama administrativo de las instituciones de la Unión, en un intento de “responsabilizar” al conjunto de una Comisión en busca de una siempre difícil y sutil legitimidad. La actual configuración de la ejecución presupuestaria de la Comisión tiene su origen en la reforma de la Comisión de 1999-2001 (“Reforma Prodi-Kinnock”, de los nombres del Presidente de la Comisión y del Comisario británico de Asuntos Administrativos durante la Comisión Prodi), que se produjo como una de las consecuencias de la dimisión de la Comisión Santer en 1999.

4.6.1. La reforma de la Comisión Prodi-Kinnock

En 1998 el Parlamento Europeo rechazó aprobar la gestión presupuestaria de la Comisión del ejercicio presupuestario correspondiente a 1996. Era la segunda vez que se producía una situación semejante, la anterior se había producido en 1984. La vinculación entre rechazo de la aprobación de la gestión y moción de censura, que había sido contemplada anteriormente, no se produjo de manera inmediata, pero la contestación política aumentó considerablemente.

Tras 1998 se produjo un escándalo político que afectó a la Comisaria francesa, Édith Crésnon, relativo a la contratación arbitraria de personal de confianza. Se inició entonces un proceso de crisis,

en el que el Parlamento acabó señalando “el tardío reconocimiento por parte de la Comisión de la crisis a la que se enfrenta en lo relativo a la gestión financiera del presupuesto comunitario y a su falta de transparencia y control”, y convocó un Comité de Expertos Independientes²¹¹ a efectos de “examinar la forma en que la Comisión detecta y trata el fraude, la mala gestión y el nepotismo, incluida una revisión fundamental de las prácticas de la Comisión en la adjudicación de todos los contratos financieros”²¹². El Comité de Expertos publicó dos informes²¹³, en los que se apuntaban una serie de fallos sistémicos de la cultura corporativa de la Comisión. En concreto, se señalaba la inexistencia de un sentido de responsabilidad individual. El informe incluyó una frase lapidaria en la que se criticaba la falta de responsabilización del ápice estratégico de la Comisión (nivel político): “*It is becoming difficult to find anyone who has even the slightest sense of responsibility. However, that sense of responsibility is essential. It must be demonstrated, first and foremost, by the Commissioners individually and the Commission as a body. The temptation to deprive the concept of responsibility of all substance is a dangerous one. That concept is the ultimate manifestation of democracy*”²¹⁴. En los primeros meses de 1999 la Comisión Santer adoptó dos códigos de conducta aplicables a los Comisarios y a las relaciones entre los Comisarios y las Direcciones Generales (a finales del mismo año se adoptaría otro código de conducta para funcionarios). En este contexto, el Colegio de Comisarios dimitió en marzo de 1999, tras la publicación del primer informe del Comité de Expertos Independientes, anticipándose a una posible moción de censura que ya tenía asegurada el respaldo de los principales grupos del Parlamento.

La nueva Comisión de Romano Prodi fue investida el 13 de septiembre de 1999 y desde el comienzo de su mandato se marcó la reforma administrativa como una de sus prioridades. Prodi dejó claro en sus audiencias ante el Parlamento que la reforma administrativa sería un objetivo de su Comisión. Así se situó a Neil Kinnock como vicepresidente y se le asignó una cartera específica de “Reforma Administrativa”. En el año 2000 se publicó un Libro Blanco sobre la Reforma Administrativa de la Comisión Europea (European Commission 2000), que destacaba los principios fundamentales que deberían regir una Administración pública europea centrada en el servicio, la independencia, la

²¹¹ Compuesto por Juan Antonio Carrillo Salcedo, Walter Van Gerven, Inga-Britt Ahlenius, Pierre Lelong y André Middelhoek (Presidente). Todos ellos menos Carrillo y Van Gerben eran auditores públicos.

²¹² Parlamento Europeo, Resolución de 14 enero 1999 sobre la mejora de la gestión financiera de la Comisión, párr. 1 y 2.

²¹³ *First Report on Allegations Regarding Fraud, Mismanagement and Nepotism in the European Commission*, Brussels, 15 March 1999. El segundo informe, *Second Report on Reform of the Commission: Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud* se publicó el 10 de septiembre de 1999.

²¹⁴ Committee of Independent Experts, *First Report*, para. 9.4.25.

responsabilidad, la eficacia y la transparencia. El Libro Blanco estructuraba la iniciativa de la reforma administrativa de la Comisión sobre cuatro pilares principales: una cultura del servicio; planificación y programación estratégica; política de personal; y gestión financiera, control y auditoría (Caballero Bassetas 2004; Sánchez Barrueco 2008).

Las reformas introducidas a raíz del Libro Blanco de 2000 alteraron el sistema de rendición de cuentas de la Comisión, sobre todo a nivel administrativo. El reforzamiento de los circuitos de rendición de cuentas fue mayor en la esfera administrativa que en la política. Esto condujo a que el TCEu y el Parlamento alertasen de una posible situación en la cual, si bien los Comisarios mantenían su responsabilidad política, perdían en la práctica cierta responsabilidad operativa (pudiendo siempre escudarse en los errores cometidos por un Director General)²¹⁵.

Así, en el informe de síntesis de 2006, la Comisión declaraba que *“By adopting this synthesis, the Commission assumes its political responsibility for management by its Directors-General and Heads of service, on the basis of the assurances and reservations made by them in these reports, while acknowledging that further efforts are needed to resolve a number of weaknesses”* (European Commission 2007: 2). Dicha declaración trataba de dejar claro que la asunción de responsabilidades no se hacía de manera plena, sino sobre la base de las declaraciones de los Directores Generales. En cierto modo, la asunción de responsabilidad contenida en el informe de síntesis se configuraba como una mera agregación de las Declaraciones de Fiabilidad de los Directores Generales, sin constituir ningún acto de asunción de responsabilidad global por el propio Colegio de Comisarios. El informe de síntesis no expresa por tanto una genuina asunción de responsabilidades por parte de la Comisión, sino que se construye sobre la asunción de responsabilidades hecha por los Directores Generales en sus Informes Anuales, sin añadir mucho más.

La Comisión llega a afirmar en 2007 que la reforma de 2000 *“centred on ensuring Authorising Officers by Delegation were solely responsible for the execution of their activities”*, y por lo tanto los Comisarios *“could not be further involved in the management of the risks without going against the*

²¹⁵ Cabe mencionar en este sentido: Parlamento Europeo, Resolución de 12 de abril de 2005 sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2003 (párr. 62); Resolución de 27 de abril de 2006 sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2004 (párrafos 74 a 80); Resolución de 24 de abril de 2007 sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2005 (párrafos 71 a 73). En esta última resolución se hacía referencia a que *“la plena participación de los Comisarios en la evaluación de los riesgos políticos permitiría una mejor gestión global de los riesgos y mejoraría en consecuencia la planificación, la asignación de los recursos y el mensaje político”* (párr. 72). En el caso del TCEu, puede observarse el su informe anual sobre el ejercicio presupuestario 2004 (European Court of Auditors 2005), párr. 1.57.

*separation of tasks and responsibilities between Commissioners and Directors-general*²¹⁶. Esta posición no encajaría con la lógica jurídica de la delegación de competencias, en la que se delega el ejercicio de las mismas, pero no la responsabilidad (que se mantiene en el ámbito del titular de la competencia). En primer lugar, esta dinámica aglutinadora de la responsabilidad en torno a la Comisión en el ámbito de la ejecución presupuestaria de la Unión se produce porque es la Comisión la que ejecuta el presupuesto (art. 317 TFUE), y los Directores Generales actúan “agentes ordenadores” sólo conforme a una delegación de la Comisión, operada a partir del Reglamento Financiero (conforme al art. 65.1 Reglamento Financiero 966/2012, son las Instituciones Europeas las que ejercen las funciones de agente ordenador, pudiéndose dentro de cada Institución delegarse dicha función: en el caso de la Comisión, se delega en los Directores Generales, que a su vez pueden subdelegarla). En segundo lugar, no se produce una delegación de la responsabilidad, ya que en el supuesto análogo de los agentes ordenadores por subdelegación, los agentes ordenadores delegados (Directores Generales) retienen la responsabilidad, estableciéndose en el Reglamento Financiero 966/2012 (art. 73.4) que los agentes ordenadores se responsabilizan tanto de los sistemas de control como de la elección del agente ordenador por subdelegación.

El Libro Blanco sobre la Reforma Administrativa de la Comisión traducía la intención de responsabilizar más al conjunto de la Comisión por las decisiones tomadas (el objetivo de esta reforma era crear una cultura administrativa que “*encourages officials to take responsibility for activities over which they have control – and gives them control over the activities for which they are responsible*” – European Commission 2000: 19). La configuración final que se adoptó resulta bastante peculiar, en la medida en que la responsabilidad no se limita al nivel político, sino que alcanza al nivel administrativo. Se consideró que una instancia de poder como la UE, con un sistema de responsabilidad política débil (pues la moción de censura sólo puede articularse en torno a mayorías superreforzadas de 2/3²¹⁷, y no hay cuestión de confianza), complejo (los Comisarios son independientes, pero son nombrados por los gobiernos de sus Estados, y además se someten a una aprobación colectiva ante el Parlamento) e indirecto (no existe un pueblo europeo como tal, ni narrativas o discursos políticos transnacionales), tenía que tener un sistema de rendición de cuentas a nivel administrativo particularmente reforzado, así como una mayor aversión al riesgo de incidencia de ilegalidades financieras y al riesgo reputacional.

²¹⁶ European Commission, *Report from the Commission to the European Parliament on the follow-up to 2005 discharge decisions (summary)*, COM(2007) 538, Brussels, 19 September 2007(r), p. 6. Y Commission Working Document, SEC(2007) 1185, p. 17.

²¹⁷ Art. 234 TFUE: La moción de censura es aprobada “por mayoría de dos tercios de los votos emitidos que representen, a su vez, la mayoría de los diputados que componen el Parlamento Europeo”.

En el ámbito del control del gasto público, se introdujo un sistema de declaraciones de fiabilidad a múltiples niveles: por un lado, el Jefe de Contabilidad de la Comisión, en el Informe de Síntesis sobre el conjunto de las actividades anuales realizadas por la Comisión, adjunta una Declaración de Fiabilidad sobre la legalidad y regularidad del gasto; luego, conforme al art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012, a nivel de las Direcciones Generales cada Director General (actuando como ordenador delegado) elabora un Informe Anual de Actividad (sobre el que se apoyará el Informe de Síntesis mencionado), en el que se presentan los resultados de las operaciones ejecutadas a la luz de los objetivos que se hubiesen fijado a la Dirección General, se describen los riesgos asociados a dichas operaciones, los recursos que se han usado, y se concluye sobre la eficacia de los mecanismos de control y auditoría interna. A estos efectos se incluye una descripción y análisis de los sistemas de control interno, así como de los sistemas de auditoría interna propios (las Estructuras de Auditoría Interna).

4.6.2. Las Declaraciones de Fiabilidad de los Directores Generales

Los Directores Generales han de adjuntar al Informe Anual de Actividad una Declaración de Fiabilidad, donde confirman que los datos contenidos en el Informe Anual de Actividad presentan una imagen fiel (a salvo las posibles reservas que se hagan), y se confirma que los créditos gestionados por la Dirección General se han utilizado de acuerdo con el principio de buena gestión financiera. Más importante aún, en su Declaración de Fiabilidad los Directores Generales se pronuncian sobre el hecho de que los procedimientos de control interno proporcionan una fiabilidad razonable sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras ejecutadas. Esta Declaración viene requerida por el art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012.

Sin embargo, la Declaración de Fiabilidad no debe interpretarse como una afirmación rotunda sobre la legalidad del gasto de la Dirección General durante el ejercicio financiero. En la práctica, lo que el Director General expresa con su Declaración de Fiabilidad es la confianza de que sus sistemas de control y auditoría internos aseguran de manera razonable que el gasto ha sido legal, y en caso contrario, que existen mecanismos de detección y corrección que en el futuro podrán detectar las ilegalidades y restaurar el perjuicio ocasionado a la Hacienda de la Unión²¹⁸. Lo cual no coincide precisamente con la concepción del TCEu, que no considera las correcciones financieras a la hora de determinar las tasas de error financiero detectadas por sus auditorías.

²¹⁸ Esto es acorde con la concepción de las correcciones financieras como “*an essential safety net at the end of the control cycle*” (Cipriani 2010: 51).

La Declaración de Fiabilidad de los Directores Generales se sitúa en línea con la responsabilidad personal a la que hacen frente por el caso de negligencias o fraudes por ellos cometidos. Particular importancia puede tener la imputación de responsabilidad administrativa *in vigilando* en el caso en que se hayan producido ilegalidades o irregularidades en el seno de la Dirección General, que hayan sido posibilitadas por debilidades en los sistemas de control interno (de cuya eficacia los Directores Generales se hacen responsables, conforme a la Declaración de Fiabilidad por ellos suscrita). A este respecto, un Director General no podría ser responsabilizado por ilegalidades favorecidas por los propios subsistemas de control de los Estados miembros (Cipriani 2010: 40). Así en la Declaración de Fiabilidad el Director General se responsabiliza por las actividades que se han producido bajo su *directa* responsabilidad; cuando el Director General se responsabiliza de que los procedimientos de control interno proporcionan una fiabilidad razonable sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras ejecutadas, se está refiriendo a las “transacciones financieras” que relacionan a la Dirección General con los Estados miembros. En definitiva, en este ámbito, la separación entre niveles de responsabilidad supranacional y nacional se mantiene (a diferencia del ámbito de la responsabilidad política, que queda aglutinada en torno a la Comisión en su conjunto, independientemente de que las ilegalidades se produzcan a nivel supranacional o nacional – *vid. infra*, Capítulo IX).

4.6.3. El Informe de Síntesis

En cuanto al Informe de Síntesis de la Comisión, consolida todos los Informes Anuales de Actividad junto con la opinión general del Servicio de Auditoría Interna, describiendo y analizando posibles problemas transversales de gestión general (incluyendo gestión presupuestaria); se remite anualmente a las autoridades presupuestarias (Parlamento y Consejo) antes del 15 de junio del año siguiente al correspondiente ejercicio (art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012). Dicho Informe de Síntesis, al que se adjunta una Declaración de Fiabilidad firmada por el Jefe de contabilidad de la Comisión, supone también implícitamente un acto de asunción de responsabilidad por parte de todo el Colegio de Comisarios (dentro de los límites señalados *supra*, pág 342). Particular importancia se da aquí a las reservas que se han introducido en los Informes Anuales de Actividad de las Direcciones Generales, y a las medidas que se vayan a adoptar para solucionar las deficiencias que motivaron dichas reservas.

4.6.4. La arquitectura de control interno de la Comisión

Este ritual anual de Informes y Declaraciones de fiabilidad ha inspirado una auténtica cultura de rendición de cuentas dentro de la Comisión (rendición de cuentas *ad intra*). Cuestión aparte sería la

efectividad de dicha rendición de cuentas en su proyección *ad extra*, a fin de potenciar tanto la legitimidad como la eficacia de la gestión.

Los Informes y Declaraciones efectuados a nivel administrativo y por el Colegio de Comisarios son tomados en consideración como una importante evidencia de auditoría por los distintos subsistemas de control tanto interno (el Servicio de Auditoría Interna) como externo (el TCEu). Particular importancia, al apuntar áreas presupuestarias de alto riesgo, tienen en las Declaraciones de Fiabilidad las reservas que se hubiesen introducido, que iluminan sectores donde el funcionario responsable detecta supuestos de posible mala gestión, y así lo manifiesta, a efectos de reducir la potencial exigencia de responsabilidad en caso de que la auditoría confirmase dicha mala gestión y dejase al descubierto un supuesto de ilegalidad o un escándalo que dañase la reputación de la Dirección General. Las reservas establecen objetivos prioritarios de fiscalización, a los que el auditor habrá de dedicar un esfuerzo especial. Igualmente, hay que señalar que toda reserva que se hubiese introducido ha de ir acompañada de un plan de acción para hacer frente a las deficiencias evidenciadas.

Si bien el Colegio de Comisarios es el único órgano que está sometido a un régimen de responsabilidad política, pudiendo ser cesado en el caso de que el Parlamento apruebe una moción de censura por mayoría de 2/3, el sistema de responsabilización en cascada, por el que cada nivel administrativo elabora informes de fiabilidad sobre los cuales se va construyendo la asunción de responsabilidad última por parte del Colegio de Comisarios, hace que en la práctica cualquier error o disfunción puedan ser asignados a un específico *agente ordenador*, creándose una importante conexión con los subsistemas de control político y social.

A este respecto hay que señalar que antes de 2003 existía un sistema de controles *ex ante* y centralizados, que concentraban la responsabilidad administrativa del gasto²¹⁹. En consecuencia en el anterior sistema, el sujeto que controlaba era el mismo sujeto que gastaba. En cambio en la actualidad el rol de la ejecución se desdobra, y es llevado a cabo por dos actores: el agente ordenador y el contable. En efecto, el art. 58 del Reglamento Financiero 1605/2002 estableció el principio de separación de funciones (retomado en el art. 64 del actual Reglamento Financiero 966/2012, por el cual “Las funciones de ordenador y contable serán funciones separadas y mutuamente excluyentes”),

²¹⁹ La posición del sistema centralizado de control la ocupaba DG FINANCIAL CONTROL. Con la reforma administrativa de la Comisión, dicha posición la pasó a ocupar en parte el Servicio de Auditoría Interna (un órgano mucho menos “invasivo”, que se limita a verificar el buen funcionamiento de los sistemas de gestión financiera), y en parte el Servicio de Auditoría Interna.

lo que suponía configurar el sistema de control interno de la Comisión conforme a los estándares internacionales de control. En la Comisión los agentes ordenadores son los Directores Generales, pero el Reglamento Financiero 966/2012 prevé la posibilidad de subdelegación (art. 65), con lo que en la práctica Directores y Jefes de Unidad pueden actuar como “agentes ordenadores por subdelegación”. Los Directores Generales dependen directamente de un determinado Comisario, y las carteras de los Comisarios pueden englobar competencias de varias DGs.

De acuerdo con el carácter de agente ordenador delegado del Director General, el primer estrato de control interno se desenvuelve a nivel de cada DG: cada Director General, como agente ordenador de los créditos de su propia Dirección General, se hace responsable del control interno de la misma. Para desarrollar, coordinar y controlar los sistemas de control interno de cada DG, se suele prever dentro de los respectivos organigramas la existencia de un “Director de Recursos”, y/o de un “Coordinador de Control Interno”, entre cuyos cometidos destaca la redacción de los Informes Anuales de Actividad de las Direcciones Generales, constituyendo por tanto una pieza clave en la suscripción de la Declaración de Fiabilidad por parte del Director General. En el caso del Coordinador de Control Interno, tiene como cometido específico el servir de enlace con el Servicio Financiero Central.

A efectos de apoyar el desarrollo de los sistemas de control interno de todas las Direcciones Generales y de dar un sentido de conjunto al subsistema de control interno a nivel de la Comisión existe, junto con el Servicio de Auditoría Interna, un Servicio Financiero Central, ubicado en la Dirección General de Presupuesto, elabora estándares y directrices y asiste a las Direcciones Generales en cuestiones como la interpretación de la legislación.

Se puede decir que la mayor parte de las Direcciones y Unidades dedicadas a la gestión de fondos se dedica al control presupuestario, puesto que su función consiste precisamente en controlar que los pagos se hacen correctamente, y que la imposición de las correcciones se hace también de manera pertinente y correcta. En este sentido por debajo del agente ordenador se sitúa todo un complejo funcional sobre el que se fundamenta la fiabilidad concerniente a las cuentas y las transacciones.

Con respecto a la figura del contable, el Jefe de Contabilidad de cada Institución de la UE (que ejecuta las órdenes de pago) se hace cargo de la gestión de la tesorería y de la buena contabilidad de los ingresos y los gastos, firmando las cuentas anuales definitivas. Al firmar tales cuentas anuales definitivas de la Institución, el Jefe de Contabilidad respectivo se responsabiliza de su fiabilidad, certificando expresamente que dan una imagen fiel de la posición contable de la Institución. A estos

efectos, el Jefe de Contabilidad está habilitado para verificar no sólo que las cuentas anuales reflejan de forma fiel los activos, pasivos, ingresos y gastos, sino también que los sistemas que han dado lugar a dichas cuentas anuales funcionan correctamente.

En el caso de la Comisión, el Jefe de Contabilidad se sitúa en la Dirección General de Presupuesto, con el rango de Director General adjunto. Como ya se ha mencionado, el Jefe de Contabilidad de la Comisión, además de ser el responsable de la contabilidad de la Comisión, tiene la función adicional de llevar a cabo la consolidación de los Estados contables de todas las Instituciones y Agencias de la Unión. El Jefe de Contabilidad de la Comisión tiene también la responsabilidad trascendental de definir reglas y métodos contables aplicables. Para ello, trabaja en colaboración con el Servicio Financiero Central.

La posición del contable con respecto al agente ordenador fue definida de forma particularmente reforzada a partir del Reglamento Financiero 1605/2002. La relevancia que cobra el contable en el sistema de control financiero es crucial, en la medida en que los agentes ordenadores pueden verse jurídicamente obligados a proporcionar al contable toda la información financiera que éste les solicite a efectos de verificar la corrección de la operación.

4.6. La cooperación entre los subsistemas de control interno supranacional y nacional

En primer lugar, hay que considerar que la ejecución del presupuesto europeo en áreas de gestión compartida se hace conforme al principio de subsidiariedad (al que se añade, en el ámbito de la política de cohesión, el principio de asociación). Esto implica que el nivel nacional estará involucrado en las fases de programación, ejecución, control y evaluación presupuestaria, ya que la Unión limitará su intervención a los casos en los que, y en la medida en que, los objetivos de las acciones correspondientes no puedan alcanzarse a nivel suficiente por los Estados miembros (art. 5.3 TUE). La “segmentación” de la política presupuestaria entre Estados miembros y Unión en función de qué nivel de gobernanza presente la correspondiente ventaja comparativa genera un fenómeno de “troceamiento”, que en el ámbito del control presupuestario implica la necesidad de establecer mecanismos de cooperación entre la Comisión y los Estados miembros. En todo caso, la Comisión siempre puede realizar auditorías sobre el terreno para comprobar que los fondos se ejecutan conforme al principio de buena gestión financiera.

Es importante notar que, de acuerdo con el art. 162.5 del Reglamento Financiero 966/2012, tan pronto como el TCEu le remita a la Comisión el Informe Anual, ésta se pone en contacto con los Estados miembros a efectos de remitirles todos aquellos elementos que se desprenden del Informe

Anual y que caen en el ámbito competencial de los Estados miembros. Tras la recepción de la comunicación, los Estados miembros disponen de 60 días para remitir sus respuestas a la Comisión. La Comisión procesa todas las respuestas, y transmite una síntesis de las mismas al TCEu y a las autoridades presupuestarias, Consejo y Parlamento, antes del 28 de febrero siguiente.

La importancia del procedimiento arriba señalado es grande, y quizá debería ser mayor. Supone implicar a los Estados miembros en el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria, lo cual guarda una lógica evidente, en la medida en que los Estados miembros son corresponsables de la ejecución de más del 80% del presupuesto europeo.

El art. 162 del Reglamento Financiero 966/2012 permite que los Estados miembros expliquen los errores de los que han podido ser corresponsables. Sin embargo, no prevé que los Estados miembros asuman una responsabilidad política por los errores que hubiesen cometido, y al final es la Comisión la que carga con toda la responsabilidad política. En todo caso, el art. 162 del Reglamento Financiero 966/2012 ofrece una posible vía para futuras reformas que pretendan responsabilizar más a los Estados miembros por el uso que hacen de los fondos europeos.

En el plano, no ya de la rendición de cuentas, sino del control mismo, hay que señalar que los Reglamentos sectoriales prevén distintas fórmulas de cooperación y apoyo entre las autoridades nacionales y la Comisión (*vid. infra*, epígrafe 3.2 del Cap. IX). Por su importancia, cabe destacar aquí el art. 73.2 del Reglamento 1083/2006, en el que se prevé explícitamente la posibilidad de que la Comisión confíe de manera plena en los dictámenes de las Autoridades de Auditoría nacionales. Lo cual implica que, en el caso de que se estime que dichos dictámenes son completamente fiables, la Comisión defina su estrategia de auditoría de tal forma que se dejen de realizar auditorías sobre los Programas Operativos cubiertos por dichas Autoridades de Auditoría. En 2012, la Comisión confiaba de manera formal en el trabajo de 13 Autoridades de Auditoría para fondos FEDER y de Cohesión, y 9 Autoridades de Auditoría para fondos FSE.

5. ACTORES TRANSNACIONALES DE GOBERNANZA. LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA Y DE CONTROL

5.1. Actores transnacionales de gobernanza

Quizá en el establecimiento de estándares de auditoría y de control es donde se observa con una mayor nitidez, en el ámbito de las finanzas públicas, el fenómeno de difuminación de las categorías

públicas y privadas propio del paradigma de la gobernanza. Por lo general, los estándares son normas muy genéricas que pretenden servir de guía al procedimiento de auditoría externa (en el caso de los de INTOSAI), auditoría interna (en el caso de los del Instituto de Auditores Internos) o a los criterios contables y de auditoría que han de aplicarse (en el caso de los de la Federación Internacional de Contables). Comprobamos aquí cómo actores de carácter transnacional, como la Federación Internacional de Contables o INTOSAI acaban por incorporarse al marco de gobernanza del control del gasto público europeo. En lo relativo a los estándares de auditoría, cabe señalar que son principios generales que tienden a cubrir: a) cuestiones relativas al sujeto auditor; b) cuestiones relativas a cómo realizar la auditoría, y c) cuestiones relativas a la elaboración y presentación de informes. La estandarización en el ámbito de la auditoría pública en todo caso es menor que en el ámbito de la auditoría privada (López Hernández 2011: 24-25).

El ámbito de la adopción de estándares internacionales, además de incorporar a actores transnacionales y expertos a la red de gobernanza, tiene una importancia especial en la red de gobernanza multinivel para el control del gasto público. La cuestión es que una red de control exige que los parámetros de control y los resultados del mismo sean asimilables, a efectos de poder efectuar comparaciones y de que los distintos subsistemas de control puedan usar la información proporcionada por los demás. A estos efectos, el Comité de Contacto de EFS de la Unión Europea tiene como uno de sus principios fundamentales abogar por la homogeneización de los parámetros y formatos de control en base a los estándares transnacionales establecidos. Éste también es el caso en España de los “Principios y normas de auditoría del sector público”, de la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, donde se señala específicamente que “en todo lo no regulado explícitamente en las presentes normas y en sus desarrollos posteriores, se aplicarán los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional o internacional”.

La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI) es una organización privada compuesta por organizaciones públicas. INTOSAI fue creada en 1953, tiene su sede en Austria, y sirve como foro para el intercambio de ideas entre EFS y la consiguiente progresiva elaboración de estándares de auditoría pública. Los actuales Estatutos de la INTOSAI, revisados y aprobados en el congreso de Washington en 1992, son la carta que rige la organización y describen su estructura, los miembros y el mandato de la organización. La participación en la INTOSAI está abierta a todas las EFS de los países miembros de las NN.UU, así como a las EFS de las Agencias Especializadas de las NN.UU. Como organización no gubernamental con importante presencia internacional que es, cuenta con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de

las NN.UU. Actualmente INTOSAI cuenta como miembros a 191 Organizaciones de pleno derecho, más 4 miembros asociados.

INTOSAI se sitúa en una posición de referencia para todas las EFS. Cada tres años celebra una reunión de todos sus miembros (en las conferencias llamadas INCOSAI), donde se adoptan importantes Declaraciones (como la Declaración de Lima de 1977, sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización; o la Declaración de México de 2007, sobre la independencia de las Entidades de Fiscalización Superior). La actividad de fiscalización y contabilidad pública acaba profundamente determinada por las directrices y estándares elaborados por INTOSAI, que se complementan con los documentos de metodología y las actividades de formación e intercambio de experiencias e información desarrolladas en su seno.

La posición de INTOSAI como ente de gobernanza funcional y transnacional, a caballo entre lo público y lo privado, lo nacional y lo internacional, conectando Derecho (legitimado por la soberanía) y estándares epistémicos (legitimados por el conocimiento técnico), se constituye como un elemento típico de la gobernanza multinivel contemporánea.

A partir de INTOSAI se han creado Organizaciones que agrupan a las EFS miembros de INTOSAI por regiones. Así se han constituido las Organizaciones Europea (EUROSAI), Asiática (ASOSAI), Africana (AFROSAI), de los Países Árabes (ARABOSAI), de Latinoamérica y del Caribe (OLACEFS), y del Pacífico Sur (SPASAI).

En aplicación de los Estatutos de INTOSAI, y en cumplimiento del Acuerdo adoptado en Berlín en 1989 con ocasión del XIII Congreso de la Organización, se creó en Madrid en el año 1990 la Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EUROSAI). EUROSAI es pues la organización europea de EFS, que en la actualidad agrupa a 50 EFS en Europa (las EFS de 49 Estados europeos más el TCEu). La EUROSAI lleva a cabo sus actividades a través de una serie de órganos: el Congreso, el Comité Directivo y la Secretaría. Sus objetivos, tal y como se definen en el artículo 1 de sus Estatutos, consisten en: promover la cooperación profesional entre sus miembros, el intercambio de información y documentación, y el estudio de la auditoría pública, estimular la creación de instituciones académicas especializadas en la materia y asegurar la unificación de la terminología de auditoría pública. Unos propósitos que coinciden (y en cierta medida, se solapan) con los de EURORAI, la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público, creada en 1992 y que agrupa a muchos de los OCEX regionales de Europa.

En cuanto a la Federación Internacional de Contables, responsable de emitir las Normas Internacionales de Auditoría (que extienden su ámbito tanto a la auditoría privada como pública) y las Normas Contables Internacionales del Sector Público, es otra Organización transnacional, creada en 1977 como asociación privada de derecho suizo, inscrita en el país helvético. Tiene como miembros a asociaciones nacionales de expertos contables (privadas y públicas), que han sido reconocidas en sus países respectivos como representativas, ya sea por ley o por el propio consenso de la comunidad nacional de contables²²⁰.

5.2. Estándares de auditoría y de control en la Unión Europea

El *TCEu* trabaja con principios establecidos por parte de la Federación Internacional de Contables (las Normas Internacionales de Auditoría, elaboradas dentro de la Federación Internacional de Contables), así como los principios establecidos por la INTOSAI, especialmente las directrices de auditoría financiera y de cumplimiento contenidas en las ISSAIs.

La *Comisión Europea* adaptó en 2005 sus reglas contables a los estándares definidos por la Federación Internacional de Contables. Incorpora las Normas Contables Internacionales del Sector Público (IPSAS) dictadas por la Federación Internacional de Contables, así como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, *International Accounting Standards*) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, *International Financial Reporting Standards*) dictadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*, IASB) para ser usadas por empresas privadas.

Cabe señalar igualmente que el *Servicio de Auditoría Interna* de la Comisión sigue los estándares emitidos por el Instituto de Auditores Internos, una entidad privada establecida en Estados Unidos que agrupa a auditores internos de todo el mundo, y que además cuenta con la particularidad de ser un ente asociado a INTOSAI, que como ya hemos indicado, a pesar de tener un carácter oficialmente no gubernamental, agrupa a órganos públicos, como son las EFS de los distintos países del mundo. Encontramos aquí otro ejemplo de institución privada transnacional involucrada en último término en la gobernanza del control presupuestario de los fondos de la Unión. Más aún, en 2008 el Servicio de Auditoría Interna fue sometido a un control de calidad a efectos de certificar su actividad conforme a los estándares del Instituto de Auditores Internos.

²²⁰ Un estatus de ente asociado está previsto para aquellas asociaciones nacionales de expertos contables que no alcanzan los umbrales de representatividad requeridos, pero que cumplen con otros requisitos de admisión y cuentan con una representatividad notable. Igualmente también existen organizaciones afiliadas, que tienen un estatuto aún más inferior que el de asociado.

CAPITULO IX EL SUBSISTEMA DE CONTROL POLÍTICO DEL GASTO DE LA UNIÓN

1. LAS PECULIARIDADES DEL CONTROL POLITICO

Tras analizar los subsistemas de control interno y externo del gasto de la UE, toca referirnos al siguiente nivel en la pirámide de control, el político (saltando el nivel jurisdiccional, que ya hemos señalado como subsistema de menor entidad en el control presupuestario). Como y ahemos señalado a lo largo de este trabajo, los subsistemas de control financiero interno y externo de la ejecución del presupuesto europeo no constituyen un fin ni se agotan en sí mismos, sino que se insertan en una “pirámide de control” y en un proceso concatenado de transparencia-rendición de cuentas-capacidad de respuesta, que en último término potencia la legitimidad de ejercicio del poder político.

Si bien es cierto que existe cierta conexión directa entre el control externo y el control social, la principal conexión se produce a partir de dos intermediarios: el control jurisdiccional, y en mayor medida, el político. Por otro lado podemos considerar que si bien en determinados Estados miembros de la Unión (como en el caso de España), el control externo tiene unas consecuencias determinadas en el ámbito jurídico, como la exigencia de responsabilidad contable, en el caso del sistema de control externo europeo no existen consecuencias jurídicas inmediatas vinculadas al mismo. Esto quiere decir que, aún en mayor medida que en el caso español, el sistema de control externo europeo depende de su vinculación con los niveles de control jurisdiccional y político para ser eficaz.

Las fiscalizaciones del TCEu pueden servir de base a un posterior control jurisdiccional (previa intermediación de OLAF), pero como se ha señalado, éste no es el objetivo principal que se fija el TCEu. El objetivo del TCEu es proporcionar confianza y servir de base al control político, asistiendo a la Autoridad Presupuestaria europea en el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria. En sentido estricto, en el ordenamiento jurídico europeo el TCEu no está concebido más que como órgano coadyuvante a la función de control político que tiene asignada la “Autoridad Presupuestaria”.

En el contexto de la UE el término “Autoridad Presupuestaria” no hace referencia a una sola Institución que ostente todos los poderes presupuestarios (el poder de aprobar el presupuesto y el poder de conceder la aprobación de la ejecución a quien gestionó el mismo). En concreto, se da la

particularidad de que los poderes presupuestarios no recaen de forma exclusiva en el Parlamento como sucede a nivel de los Estados miembros. En efecto, el incompleto poder presupuestario que ostenta el Parlamento Europeo es el resultado de un (inacabado) proceso histórico de extensión y reforzamiento, un proceso que va a la par del progresivo carácter supranacional de que se ha ido dotando la construcción europea.

Pero las competencias presupuestarias del Parlamento no son plenas, sino que deben contar con el Consejo para cualquier decisión final: la “Autoridad presupuestaria” en la UE hace por lo tanto referencia al Consejo y el Parlamento²²¹. Esto es debido a que la componente intergubernamental es muy fuerte, por razones de pura inercia histórica, lo que se expresa en fenómenos como la dependencia en los Estados para articular el sistema de recursos “propios” en el lado del ingreso, o la pugna de los Estados miembros por beneficiarse de las balanzas fiscales correspondientes (es decir, del carácter de contribuyentes o receptores netos).

Debido a que el presupuesto tiene una naturaleza doble, con ingresos por un lado y gastos por otro, el contenido del poder presupuestario es también doble, y consiste, primero, en la facultad de autorizar la obtención de ingresos, y segundo, en la facultad de autorizar partidas presupuestarias sobre las cuales se puedan crear compromisos de pagos. En relación con esta segunda función de autorización del compromiso de pagos, las autoridades presupuestarias cuentan también con el poder de asegurarse de que los pagos que se realizaron siguieron efectivamente la autorización que se hizo en su momento.

Por lo tanto, la segunda vertiente lógica del poder presupuestario consiste en el control político de la ejecución presupuestaria. Como ya hemos explicado, si bien la autorización previa del gasto público era la función originaria de los parlamentos en materia de control presupuestario, no resultaba suficiente en la medida en que un dinero en principio recabado conforme a la voluntad del Parlamento podía acabar siendo gastado de manera contraria a la voluntad del mismo. El poder efectivo del Parlamento requiere por lo tanto de mecanismos que aseguren que las prioridades fijadas en el presupuesto sean cumplidas efectivamente. En el caso de la UE este mecanismo viene constituido por el llamado descargo presupuestario, que es un procedimiento de aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto.

²²¹ A las dos autoridades con competencia de programación presupuestaria, Consejo y Parlamento, podría añadirse el TCEu, que si bien no participa directamente en la aprobación del presupuesto porque carece de competencia jurídica para ello, a través de sus informes pone de manifiesto insuficiencias en la gestión de determinadas áreas presupuestarias, lo que puede indirectamente retroalimentar el proceso de programación presupuestaria, y provocar que una asignación presupuestaria determinada se vea reducida o incluso eliminada en el siguiente presupuesto.

1.1. El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria

Conforme al art. 317 TFUE, la Comisión ejecuta el presupuesto bajo su propia responsabilidad. Se trata de una responsabilidad política colectiva, a la que habrá que añadir una responsabilidad jurídica individual, penal o administrativa, en caso de que haya habido supuestos de fraude u otros actos antijurídicos negligentes o dolosos por parte del personal de la Comisión. La responsabilidad política por la ejecución presupuestaria del art. 317 TFUE se sustancia eminentemente ante el Parlamento (y de manera subsidiaria ante el Consejo, que sólo tiene en este ámbito un rol consultivo). Así el art. 318 TFUE establece que “La Comisión presentará cada año al Parlamento Europeo y al Consejo las cuentas del ejercicio cerrado relativas a las operaciones del presupuesto”. Es de señalar que, si bien todo el sistema de control presupuestario de la Unión gira en torno al control de fiabilidad y de cumplimiento (en base al cual se pronuncia el TCEu en su “Declaración de Fiabilidad”), el Tratado de Lisboa ha tratado de aproximarse a los sistemas de control de gestión, y ha establecido un segundo párrafo en el art. 318 TFUE por el cual “La Comisión presentará asimismo al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación de las finanzas de la Unión basado en los resultados obtenidos”.

Como ya vimos más arriba, el art. 287.1 TFUE establece la obligación del TCu de presentar una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes, sobre el presupuesto general de la UE, así como otras agencias y órganos. Sobre esta base el Parlamento Europeo realiza la aprobación de la gestión presupuestaria, acto que cierra las cuentas y que se produce de manera individualizada sobre todas las Instituciones (incluyendo el propio Parlamento Europeo, que en este sentido se *autocontrola*), así como otros órganos (Comité Económico y Social y Comité de las Regiones, Defensor del Pueblo Europeo, Oficina de Publicaciones Oficiales, Oficina Europea de Selección de Personal, Supervisor Europeo de Protección de Datos, Servicio Europeo de Acción Exterior...), más las múltiples agencias especializadas y agencias ejecutivas establecidas por la Unión para un cometido particular. Igualmente son objeto de aprobación separada la gestión realizada por la Comisión del Fondo Europeo de Desarrollo y la gestión de los programas de ayuda del Banco Europeo de Inversiones que se hagan en África, Caribe, área del Pacífico y territorios europeos de ultramar²²². Por lo tanto la

²²² Artículo 77 del Reglamento Interno del Parlamento Europeo: Otros procedimientos de aprobación de la gestión. “Las disposiciones relativas al procedimiento de aprobación de la gestión de la Comisión para la ejecución del presupuesto se aplicarán asimismo al procedimiento de aprobación de la gestión:

- del Presidente del Parlamento Europeo en la ejecución del presupuesto del Parlamento Europeo;

aprobación presupuestaria en sentido estricto no constituye un único acto, sino múltiples actos que individualizan la responsabilidad política derivada de la gestión financiera. Así, se puede dar el supuesto de que se deniegue la aprobación de la gestión presupuestaria a una Institución o Agencia determinada, pero esto no tenga consecuencias para el resto de la arquitectura institucional de la Unión (este supuesto se dio en 2010, cuando se rechazó la aprobación de la gestión del Colegio de Policía Europeo de su parte del presupuesto del ejercicio 2008). En lo que sigue nos vamos a enfocar en la aprobación de la gestión presupuestaria realizada por la Comisión (que además es el procedimiento previsto en el art. 319 TFUE, el cual en principio no prevé este sistema de fragmentación de aprobaciones de gestión presupuestaria que existe en la práctica).

El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria está regulado de manera básica en el artículo 319 TFUE y desarrollado en el Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo. Como señala Sánchez Barrueco (2008: 76), el procedimiento de descargo presupuestario tiene una triple dimensión: en el plano contable, como trámite final de cierre del ejercicio presupuestario concreto; en el plano legislativo, debido a que la decisión de descargo va generalmente acompañada de observaciones que el Parlamento tiene buen cuidado en redactar bajo la forma de instrucciones obligatorias para la Comisión; y finalmente, en el plano político, por cuanto la decisión de descargo refleja la confianza o falta de confianza del Parlamento en la Comisión.

En el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria el Parlamento, por *recomendación* del Consejo (el Consejo se pronuncia por lo tanto mediante un acto no jurídicamente vinculante) adoptada por mayoría cualificada, aprueba (o rechaza) el desempeño de la Comisión en la gestión del presupuesto. A tal fin en el Parlamento (concretamente, en la Comisión de Control Presupuestario) se examinan, con posterioridad al Consejo (que previamente ha examinado los informes pertinentes y ha sometido a audiencia a los funcionarios correspondientes de la Comisión y del TCEu), las cuentas, el balance financiero y el informe de evaluación (elaborados por la propia Comisión), así como el Informe Anual y la Declaración de Fiabilidad y los Informes especiales pertinentes (elaborados por el TCEu). Esto se produce normalmente a finales del año n+1. Cualquier Comisión

- de las personas responsables de la ejecución de los presupuestos de otras instituciones y órganos de la Unión Europea, tales como el Consejo (en lo que se refiere a su función ejecutiva), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas, el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones;

- de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto del Fondo Europeo de Desarrollo;

- de los órganos responsables de la gestión presupuestaria de las entidades jurídicamente independientes que realizan tareas de la Unión, en la medida en que las disposiciones aplicables a su actividad prevean la aprobación de la gestión por parte del Parlamento Europeo”.

parlamentaria distinta a la Comisión de Control Presupuestario puede emitir observaciones sobre áreas presupuestarias o problemáticas específicas antes del 5 de febrero del año n+2, que se adjuntan al informe final elaborado por la Comisión de Control Presupuestario.

El proceso de descargo presupuestario se dilata en sede parlamentaria, puesto que se prevé que el Parlamento pueda solicitar explicaciones a la Comisión sobre la ejecución de los gastos y el funcionamiento de los sistemas de control internos. A estos efectos, el TFUE obliga a la Comisión a facilitar toda la información requerida (art. 319.2 TFUE). Igualmente, la práctica es que la Comisión de Control Presupuestario solicite la comparecencia de los distintos miembros del TCEu para que informen sobre las observaciones más relevantes que se desprenden de los diferentes capítulos del informe anual. Estas comparecencias se efectúan en presencia de los representantes de la Comisión y del Consejo.

Como resultado de la información y de las comparecencias, la Comisión de Control Presupuestario adopta un informe que contiene una propuesta de decisión sobre la concesión o denegación de la aprobación de la gestión, debidamente motivada. Este informe se presenta al Pleno del Parlamento, que debe tomar una decisión antes del 15 de mayo del año n+2²²³ (art. 164.1 del Reglamento Financiero 966/2012). Lo normal por tanto es que el examen de las cuentas en sede parlamentaria se extienda desde noviembre del año n+1 (el 15 de noviembre es la fecha límite para que el TCEu entregue su Informe y Declaración de Fiabilidad) hasta abril o la primera quincena de mayo del año n+2. Lo cual son hasta 6 meses de debate y control parlamentario. Un periodo de debate parlamentario mayor que el que suele emplearse a nivel nacional en España²²⁴.

En la sesión plenaria se votan de manera independiente la propuesta de decisión sobre el cierre de cuentas y la propuesta de resolución sobre la concesión de la aprobación de la gestión presupuestaria (Sánchez Barrueco 2008: 77). El Parlamento decide en ambos casos por mayoría de votos emitidos (art. 231 TFUE) y cabe la posibilidad de que se apruebe el cierre de cuentas pero no el informe de la Comisión de Control Presupuestario sobre la aprobación de la gestión. En este caso el cierre de cuentas no se produciría, y el informe retornaría para su reelaboración por la Comisión de Control

²²³ Este plazo era anteriormente el 30 de abril. Existe aquí un equilibrio entre relevancia e impacto político (se pierde cuanto más tarde se hace la aprobación de las cuentas), y eficacia y rigor en la fiscalización (se pierde cuanto menos tiempo se deja a los auditores y parlamentarios para fiscalizar).

²²⁴ Así, en 2013, desde la presentación de la Declaración sobre la Cuenta General correspondiente al ejercicio 2010 a la Comisión Mixta hasta la resolución de la Comisión Mixta transcurrió menos de un mes.

Presupuestario, que presentaría un nuevo informe a los seis meses²²⁵. Posteriormente habría que realizar una nueva votación por el Pleno del Parlamento tanto del cierre de cuentas como de la aprobación de la gestión (es decir, la separación en dos actos jurídicos del acto de aprobación de la gestión constituye una característica más formal que sustantiva).

La decisión de aprobación de la gestión presupuestaria (el llamado descargo presupuestario) se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea, Sección Legislación (actos con fuerza vinculante). La decisión de descargo presupuestario se acompaña de observaciones del Parlamento, así como de recomendaciones por parte del Consejo para mejorar aspectos concretos de la ejecución del presupuesto. El TFUE obliga a la Comisión a *hacer todo lo necesario* (art. 319.3 TFUE, así como art. 166 Reglamento Financiero 966/2012) para dar efecto a tales observaciones y recomendaciones. A estos efectos, el Parlamento o el Consejo pueden instar a la Comisión a que informe de manera específica del seguimiento dado a dichas observaciones y recomendaciones. Dicho informe se remite también al TJUE. El Reglamento Interno del Parlamento Europeo prevé expresamente la facultad de recurrir ante el TJUE a través de recurso por omisión contra la Comisión o la Institución de que se trate, en caso de que considere que no está haciendo todo lo necesario para dar efecto a sus observaciones (art. 6.3 del Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo²²⁶). Por su parte, el art. 6.2 del Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo prevé que la Comisión de Control Presupuestario informe con carácter anual al Pleno sobre las medidas adoptadas por las Instituciones como consecuencia de las observaciones parlamentarias contenidas en la decisión de aprobación de la gestión. Sobre la base de dicho informe, el Pleno adopta una decisión en la que evalúa la pertinencia de las medidas adoptadas por la Comisión en cumplimiento de sus observaciones.

El Pleno del Parlamento puede aprobar la gestión, pero también puede decidir aplazar dicha aprobación (art. 164 Reglamento Financiero 966/2012). Esto puede producirse cuando no existe una mayoría suficiente en el Parlamento para adoptar la decisión de descargo, o cuando se considera por una mayoría de parlamentarios que determinados aspectos de la ejecución presupuestaria no quedan

²²⁵ Art. 6 del Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo: “Si se adopta la propuesta de aplazamiento de la decisión de aprobación de la gestión, la comisión competente para el fondo elaborará, en un plazo de seis meses, un nuevo informe con una nueva propuesta de concesión o de denegación de la aprobación de la gestión. En ese caso, el cierre de las cuentas de gestión se aplazará y se volverá a presentar junto con el nuevo informe”.

²²⁶ “El Presidente podrá, en nombre del Parlamento, sobre la base de un informe de la comisión competente para el control presupuestario y de conformidad con el artículo 265 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, interponer recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra la institución de que se trate por incumplimiento de las obligaciones derivadas de las observaciones que acompañan la decisión de aprobación de la gestión o las demás resoluciones relativas a la ejecución de los gastos”.

lo suficientemente claros, o cuando el Parlamento no está satisfecho con la gestión presupuestaria, pero considera que los errores en la misma pueden subsanarse y da un plazo a la Comisión para corregir su gestión. Transcurrido el plazo, se somete de nuevo al Pleno la concesión o denegación del descargo. El art. 164 Reglamento Financiero 966/2012 prevé en el supuesto de aplazamiento que se informará a la Comisión de los motivos del aplazamiento de la decisión sobre aprobación de la gestión presupuestaria, y que la Comisión habrá de procurar la adopción lo antes posible de las medidas idóneas que faciliten la eliminación de los obstáculos a la citada decisión.

Los supuestos históricos en que se ha aplazado la aprobación de la gestión del presupuesto han sido por motivos variados:

- Disponer de más tiempo para examinar la documentación (descargo de 1979 del ejercicio 1977, que se hacía en la víspera de las primeras elecciones al Parlamento, de 1979).
- Solicitar a la Comisión que modificase determinados documentos destinados a servir de base en la concesión del descargo (descargo de 1982 del ejercicio 1980, y descargo de 1987 del ejercicio 1985).
- Solicitar a la Comisión que aporte precisiones complementarias (descargo de 1992 del ejercicio 1990).
- Condicionar la concesión de la aprobación al cumplimiento de determinadas condiciones por parte de la Comisión (descargo de 1998, sobre el ejercicio 1996).
- Por otros motivos fueron aplazadas las aprobaciones de la gestión de los años 1993 sobre el ejercicio 1991 y 2009 sobre el ejercicio 2007. Este último caso tiene la particularidad de que sólo se pospuso la sección del presupuesto concerniente al Consejo (es decir, se posponía el descargo al Consejo de su parte de presupuesto).

En principio no existe límite temporal para la aprobación de la gestión presupuestaria: el descargo del presupuesto de 1982 (que fue inicialmente rechazado en 1984) no se concedió hasta tres años después de finalizado el ejercicio presupuestario, en 1985 (por lo tanto, con un año de retraso conforme al calendario habitual de aprobación de la gestión presupuestaria). Pueden darse también casos de aplazamientos de la aprobación de la gestión presupuestaria en términos de meses: por ejemplo, en 2000, se acordó aplazar la aprobación de la gestión del ejercicio financiero 1998 por entender el Parlamento que no se le había permitido comprobar correctamente si la Comisión había informado exhaustivamente a las autoridades judiciales nacionales competentes sobre determinados

casos que habían suscitado sospechas de corrupción (en particular el llamado “caso Flécharde”²²⁷), ni si la Comisión había incoado el procedimiento necesario para exigir a los funcionarios responsables el resarcimiento de los daños económicos causados, conforme a la obligación actualmente contenida en el artículo 80.3 del Reglamento Financiero 966/2012. La aprobación de la gestión presupuestaria no se produjo hasta el 6 de julio de 2000, es decir, tres meses después de la fecha en que se debería haber producido.

La no aprobación de la gestión presupuestaria genera una anomalía tanto de carácter contable (pues supone que no se cierran las cuentas del ejercicio financiero afectado) como de carácter político. Pero mayores consecuencias puede tener la denegación del descargo presupuestario. Aunque ésta es una potestad que no está expresamente prevista ni en los Tratados ni en el Reglamento Financiero 966/2012, el Parlamento (de conformidad con la doctrina) considera que la mención de la aprobación de la gestión permite implícitamente, *sensu contrario*, la posibilidad de denegación. Dicha opción ha sido acogida en el Reglamento Interno del Parlamento (arts. 3 a 5 de su anexo VI). Hasta el momento se han dado tres supuestos de denegación del descargo presupuestario. En 1984 se denegó la aprobación de la gestión respecto al ejercicio presupuestario de 1982, y en 1998 respecto al ejercicio presupuestario de 1996. En 2010 se rechazó la aprobación de la gestión de una Agencia (el Colegio de Policía Europeo) de su parte del presupuesto del ejercicio 2008.

Las consecuencias jurídicas de la denegación del descargo presupuestario son inciertas. Ya hemos señalado la relación política entre la denegación del descargo y la moción de censura (Commission Européenne 2009: 380). A este respecto, hay que recordar que el sistema parlamentario europeo configura una cámara particularmente beligerante, y esto puede conllevar que la aprobación de la gestión presupuestaria sea asimilada a efectos prácticos a una moción de censura. Aunque es cierto que, desde la literalidad de la normativa constitucional europea, la denegación de la aprobación de la gestión carece en principio de consecuencias jurídicamente vinculantes para la Comisión (pues ni siquiera está expresamente prevista) sí es posible argumentar una vinculación estrecha entre denegación de la aprobación de la gestión y moción de censura desde un punto de vista político. Pero desde el punto de vista político la relación no es automática, sobre todo si se tiene en cuenta la particular asimetría entre la mayoría necesaria para otorgar la aprobación de la gestión presupuestaria (mayoría simple) y la mayoría necesaria para plantear una moción de censura (mayoría absoluta de los miembros del Parlamento y 2/3 de los votos emitidos – art. 234 TFUE).

²²⁷ El llamado caso Flécharde concernía la imposición de sanciones por un fraude en relación con la exportación de mantequilla a la antigua Unión Soviética. El problema es que los funcionarios de la Comisión hicieron, violando el Derecho comunitario en vigor, que la fianza que debía abonarse como sanción se redujera de 17,6 M a 3 M de ecus.

En lo que se refiere al impacto político de la no aprobación de la gestión presupuestaria, hay que señalar que la posibilidad de una vinculación entre denegación de descargo presupuestario y moción de censura fue comprendida desde el principio por parte de la Comisión (Sánchez Barrueco 2008: 83). La competencia de aprobación de la gestión presupuestaria fue introducida con el Tratado de Bruselas en 1975, a la par que se creaba el TCEu, y ya en 1977 el Comisario Tugendhat afirmó que si se le denegaba la aprobación de la gestión presupuestaria, el Colegio de Comisarios dimitiría en bloque. No tardó en darse esta situación, ya que el Parlamento denegó la aprobación de la gestión por primera vez en noviembre de 1984. En aquella ocasión, el Colegio de Comisarios presidido por Gaston Thorn no juzgó necesario presentar su dimisión porque su mandato iba a expirar tan sólo unas semanas después (Jacqué 2006: 639)²²⁸. Como ya se ha señalado, en 1998, la nueva denegación de la aprobación de la gestión presupuestaria, si bien no provocó directamente la dimisión del Colegio de Comisarios, fue un factor determinante en la crisis que llevaría a la posterior dimisión de la Comisión Santer el 16 de marzo de 1999.

Lo cierto es que la confianza política en el sistema parlamentario europeo ha tenido históricamente un importante referente en la gestión financiera. En efecto, dos mociones de censura se basaron en irregularidades del sistema de gestión financiera: las irregularidades en la gestión de Eurostat conllevaron la moción de 4 de mayo de 2005, y la subcontratación irregular de empresas externas fue el detonante de la decisiva moción de 14 de enero de 1999, que abrió la etapa final de la crisis que precipitaría el fin de la Comisión Santer.

Como puede observarse, aunque el procedimiento de concesión de descargo se hace de forma conjunta entre el Consejo y el Parlamento, es el Parlamento quien tiene la última palabra (el Consejo sólo tiene un poder de recomendación), lo cual contribuye a realzar su posición en el sistema constitucional de la Unión. En este sentido el Parlamento ha utilizado el descargo como punto de apoyo sobre el que emplear la palanca de su fuerza política sobre la Comisión. El procedimiento de aprobación de la gestión proporciona un escenario privilegiado para la batalla política con la Comisión Europea (Commission Européenne 2009: 379). Así, el descargo presupuestario ha llegado a ser considerado como el mayor poder jurídico autónomo de la institución representante de los contribuyentes europeos (Sánchez Barrueco 2008: 79). El Parlamento no concibe el procedimiento de descargo como un simple ejercicio contable sino que lo utiliza para acrecentar sus poderes, de

²²⁸ Jacques Delors, a la cabeza de la Comisión entrante, interpretó la decisión parlamentaria como un duro golpe a la confianza interinstitucional y trató de obrar en consecuencia (Marck, citado en Sánchez Barrueco 2008: 83).

modo que se ha llegado a calificar su actuación como “toma de rehenes” para conseguir de la Comisión promesas de reformas en determinados ámbitos de acción comunitaria (Quatremer 1999). En efecto, el Parlamento ha logrado transformar el ejercicio del poder de descargo contable en un control no ya de carácter anual, sino permanente sobre la gestión; con un sentido que trasciende el ámbito de la técnica contable para cobrar categoría política, lo que le permite pronunciarse sobre las grandes opciones de la política de la Unión, criticar la actividad de la Comisión y, más allá, modificar las orientaciones del conjunto de la política europea (De Crouy Chanel y Perron 1998: 35).

La posición natural del Parlamento en el control presupuestario sería la de aprobación de la gestión presupuestaria, lo que supone el ejercicio de un control a posteriori. Con el tiempo la función de control ha ido adquiriendo mayor relevancia, y el desarrollo de la Comisión de Control Presupuestario ha ido en la dirección de establecer una pauta de control continuo de la ejecución presupuestaria realizada por la Comisión Europea.

El Tratado de Maastricht consagró la pauta de control continuo por parte del Parlamento, al introducir la ya mencionada cláusula en el actual art. 319.2 TFUE por la cual “el Parlamento Europeo podrá solicitar explicaciones a la Comisión sobre la ejecución de los gastos o el funcionamiento de los sistemas de fiscalización financiera. La Comisión facilitará al Parlamento Europeo, a instancia de éste, toda la información necesaria”. Esta habilitación al Parlamento Europeo permite el ejercicio de un control continuo, lo cual facilita los procesos de aprobación de la gestión presupuestaria (puesto que los posibles supuestos de malentendidos y diferencias entre Parlamento y Comisión pueden solucionarse a lo largo del año, antes de que el proceso de descargo tenga lugar); igualmente, el control continuo refuerza al Parlamento en su capacidad de influir con cualquier finalidad relacionada con el ejercicio de las atribuciones de la Comisión en materia de ejecución presupuestaria.

A efectos de poner en práctica las disposiciones del art. 319.2 TFUE, existe una serie de acuerdos-marco entre la Comisión y el Parlamento, que prevén, en síntesis, que el Parlamento pueda tener acceso a documentos en posesión de la Comisión, tras una demanda específica de la documentación y el visto bueno tanto del Parlamento como de la Comisión. Los documentos remitidos por la Comisión al Parlamento en principio tienen la consideración de información confidencial *per se*, y para ello se depositan en un archivo securizado. Evidentemente, si bien los documentos en sí mismos son confidenciales, los debates y discusiones parlamentarias que a partir de los mismos se hagan serán públicos. Y si bien la ciudadanía no podrá conocer la literalidad de los documentos, sí podrá inducir su contenido a partir de la actividad parlamentaria. Igualmente se prevé la posibilidad de

realizar audiencias de funcionarios europeos, directamente en la Comisión de Control Parlamentario: a estos efectos, hay que recordar que aunque el Parlamento Europeo tiene su sede plenaria en Estrasburgo, la sede de las Comisiones está en Bruselas, con lo que la cercanía física entre Comisión de Control Presupuestario y Comisión Europea, entre controlador y controlado, es notable.

Otro ámbito donde puede desarrollarse el control político ejercido por el Parlamento es el de las Comisiones de investigación. El poder de crear Comisiones de investigación fue introducido por el Tratado de Maastricht, y actualmente se recoge en el art. 226 TFUE, por el cual a petición de la cuarta parte de los miembros del Parlamento, se puede constituir una Comisión temporal de investigación para examinar “alegaciones de infracción o de mala administración en la aplicación del Derecho de la Unión”. Si bien el art. 226 TFUE no tiene la vocación de regular cuestiones financieras, lo cierto es que la comisión de ilegalidades o irregularidades en la gestión del presupuesto constituye un ejemplo elocuente de infracción o mala administración en la aplicación del Derecho de la Unión, y por lo tanto es un objeto ideal para una posible Comisión de investigación (aunque de las tres que se han constituido hasta el momento²²⁹ ninguna ha versado sobre las finanzas públicas europeas). Por otro lado, una Comisión temporal de investigación no puede constituirse si de los hechos alegados está conociendo un órgano jurisdiccional, y hasta tanto concluya dicho procedimiento jurisdiccional. Todo ello sin perjuicio de las competencias que los Tratados confieren a otras instituciones u órganos, como podría ser OLAF, en la investigación de posibles supuestos de infracciones y mala administración.

Finalmente, el propio procedimiento de programación presupuestaria constituye un ámbito donde se produce un control político del Parlamento sobre la Comisión. El procedimiento presupuestario anual constituye el trámite parlamentario por el cual, dentro de los límites y techos de gasto establecidos en el marco financiero plurianual, se establece el presupuesto para el ejercicio siguiente. Como una mayoría de los programas de gasto financiados por el presupuesto de la Unión son plurianuales, la Comisión Presupuestaria, sobre la base de la información recabada en el procedimiento de descargo y a lo largo del año por la Comisión de Control Presupuestario, hace anualmente en el marco del procedimiento presupuestario un análisis del estado en que se encuentra la ejecución de las partidas presupuestarias que financian programas plurianuales, con el objeto de ajustar los créditos presupuestarios en función del nivel de ejecución y de buena gestión de dichos programas.

²²⁹ Que hab versado sobre la crisis de la encefalopatía espongiforme bovina, el régimen de tránsito europeo y la crisis del *Equitable Life Assurance Society*.

1.2. La posición del Consejo

Cabe señalar que el papel del Consejo en el control político, si bien históricamente resulta bastante pasivo, no deja de arrojar dudas en lo respectivo a su encaje constitucional. La razón de estas dudas reside en que el Consejo representa a los Estados miembros, que son cogestores del 80% del presupuesto europeo; es decir, que en cierto modo, en el seno del Consejo se da una identificación entre controlador y controlado (o para ser más precisos, entre controlador y *parte del* ente controlado), lo que puede constituir una *contradictio in terminis* y generar conflictos de interés²³⁰. El riesgo que se corre es que el Consejo tienda a proteger, a ocultar los fallos de los Estados miembros, y a descargar sobre los hombros de la Comisión toda la responsabilidad de errores cometidos por los Estados miembros.

Por otro lado, también hay que señalar que es el Consejo el que adopta la lista de miembros del TCEu (art. 286.2 TFUE). Lo cual introduce una nueva distorsión en la medida en que supone que los sujetos controlados nombran a los que van a componer el órgano de control externo.

Pero quizá más preocupante resulta que en el seno del Consejo se dé una identificación entre sujeto controlado (los Estados miembros) y sujeto que establece las reglas de ejecución (el Consejo). Si bien el papel del Consejo en el establecimiento de las reglas que enmarcarán la gestión presupuestaria ha venido a matizarse mucho con el Tratado de Lisboa (en el que la aprobación del Reglamento Financiero pasa del procedimiento de consulta al procedimiento de codecisión), dicho poder sigue presentando un riesgo, puesto que constituye una negación de la heteronomía, algo especialmente peligroso en un escenario de divergencia de intereses entre nivel supranacional y nivel nacional. En efecto, la regulación que salga del Consejo podrá contener disposiciones que conduzcan a la desresponsabilización de los Estados miembros en detrimento de la posición de la Comisión, contribuyendo a desvirtuar el sistema de control presupuestario.

²³⁰ De esta manera se pronunciaba el Comité de Expertos Independientes sobre la reforma de la Comisión: “*the member states have a conflict of interest. On the one hand as members of the Council it is their duty in adopting regulations to create conditions for their implementation that are readily implemented and controlled by the Commission. On the other hand as nation states they favour their own systems of management and control. This hybrid arrangement leads to a lack of clarity on mutual responsibilities and obligations and fails to give any guarantee that the right balance has been struck in the interests of good management of Community monies*” (Committee of Independent Experts, Second Report on Reform of the Commission: Analysis of current practice and proposals for tackling mismanagement, irregularities and fraud, Vol. I, para 3.5.3).

2. LA PROBLEMÁTICA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN

La rendición de cuentas en las redes de gobernanza multinivel es problemática en la medida en que tiene por objeto políticas públicas desarrolladas por múltiples actores, y esto genera el desafío de determinar qué proporción de implicación ha tenido cada uno de los actores en los éxitos o fracasos de la política en cuestión. Este desafío es todavía más difícil de afrontar en la medida en que en las sociedades complejas actuales resulta complicado determinar causas y efectos de los fenómenos sociales.

El problema es doble y no reside sólo en la determinación del foro ante el cual se producirá la rendición de cuentas, sino también en la cuestión de quién ha de rendir cuentas. Frente a la pregunta de quién va a rendir cuentas, la respuesta parece a simple vista sencilla: ha de rendir cuentas quien sea responsable de la política. Es decir, que aquel actor cuya voluntad determinó la formulación, organización, implementación y control de la política es el que tiene que hacerse responsable de los resultados conseguidos por la misma. Sin embargo, en las redes de gobernanza resulta difícil discernir qué proporción de una política fue formulada, implementada y controlada por cada actor. Esto puede llevar a afirmar que, si bien la formulación, implementación y control de una política pueden ser compartidas, la rendición de cuentas difícilmente puede serlo, a riesgo de generar espacios vacíos donde los distintos actores se desentiendan de la rendición de cuentas en aspectos determinados de la política, acusándose unos a otros de los defectos presentes en la misma (o solapándose a la hora de atribuirse los éxitos).

A este respecto hay que añadir el problema de la percepción, tanto por parte del ciudadano como del parlamentario, acerca de la responsabilidad subyacente al ejercicio del poder político. Los actores que componen respectivamente los subsistemas de control social y político no son técnicos, ni tienen unos recursos ilimitados para controlar la acción política: el parlamentario y el ciudadano operan en escenarios de racionalidad limitada, desde los cuales difícilmente pueden comprender la excesiva complejidad de las estructuras y las dinámicas de movilización política, con múltiples actores. La asignación de responsabilidades por parte del ciudadano o del parlamentario en función del peso real que cada actor tuvo en la toma de decisiones, ejecución y supervisión de las mismas, puede ser virtualmente imposible en un escenario de racionalidad limitada. En este contexto, la necesidad de proyectar una dimensión, aunque sea simbólica, de la legitimidad en el ejercicio del poder público, donde un actor asuma *toda* la responsabilidad de la política, puede ser conveniente. En cierto modo,

esta situación puede contemplarse a partir del Evangelio de San Lucas (Lucas, 16.13), donde se evoca la situación en que “nadie puede servir a dos amos, porque odiará a uno y amará al otro, o se apegará a uno y despreciará al otro”²³¹. El ciudadano no percibe bien la complejidad que puede entrañar una situación donde múltiples actores de gobernanza hayan de rendirle cuentas: acabará odiando a unos (atribuyéndoles los problemas que pueda percibir en la política pública) y amando a otros (asignándoles todos los méritos de los beneficios que pueda percibir en la política pública en cuestión). Puede decirse por lo tanto que la proyección simbólica del liderazgo político requiere una reducción de la complejidad política en la figura de un actor líder que asuma la responsabilidad por el desempeño global que tiene una política. Aunque esto sea una ficción.

El caso del gasto del presupuesto europeo sometido a gestión compartida resulta representativo a este respecto. Es un supuesto además donde la rendición de cuentas se enfrenta a otros desafíos y problemas conexos que van más allá de la mera multiplicidad de actores de gobernanza. A este respecto, Cipriani (2010) menciona tres elementos:

1) A causa de los complicados mecanismos de financiación del presupuesto de la Unión, caracterizados por una fuerte componente intergubernamental (con una retórica además contaminada por el discurso de las balanzas fiscales nacionales), los ciudadanos europeos no son conscientes de los más de 200 euros al año que cada uno contribuye de media al presupuesto de la Unión. No existe una visibilidad de los costes incurridos por las políticas de la Unión. A ello podemos añadir el hecho de que las propias políticas de la Unión, al venir muchas de ellas cofinanciadas y cogestionadas por los Estados miembros, con frecuencia no son percibidas por el ciudadano europeo como políticas europeas, sino como políticas nacionales²³². Esto produce que los contribuyentes no estén motivados para ejercer un control social incisivo a nivel supranacional (lo que en último término acaba también debilitando al subsistema de control político, al quedar éste como irrelevante). Y ello hace que los procedimientos de rendición de cuentas ante el Parlamento y ante la Sociedad europeos sean particularmente débiles.

2) Los objetivos que establecen los programas de gasto europeos son excesivamente numerosos, amplios y vagos. Las expectativas difusas facilitan la elaboración retórica de informes de actuación

²³¹ Paráfrasis sugerida por Cipriani (2010: 1).

²³² A pesar del gran esfuerzo de publicidad que se hace en los programas de gasto, que tienen incluso como condición de elegibilidad la información de que se trata de un programa europeo a través de carteles, pegatinas, etc., que hay que añadir a los concretos bienes y servicios financiados con las subvenciones europeas.

por parte de los actores de gobernanza, y de manera simultánea, dificultan la exigencia de rendición de cuentas por parte de los subsistemas de control político y social.

3) La rendición de cuentas en marcos de gobernanza multinivel, con su dificultad de “asignación de responsabilidades” entre actores, puede verse facilitada sin embargo en la medida en que la red de gobernanza cuente con un actor líder que disponga de competencias de coordinación. En ese caso existiría “una cabeza visible” que puede realmente hacerse responsable y rendir cuentas por los resultados alcanzados por la política. Si bien en el supuesto de los programas de gasto de la Unión es la Comisión la que actúa como actor líder, sin embargo sus competencias de coordinación son particularmente insuficientes.

A todo ello puede añadirse el hecho de que el concreto reparto de competencias en el seno de la red de gobernanza multinivel del gasto europeo sometido a gestión compartida genera una disociación marcada entre la formulación de la política (con predominio de la Comisión) y la ejecución presupuestaria de la misma (con predominio de los Estados miembros). La Comisión, falta de competencias de coordinación suficientes con respecto a los Estados miembros, carece de medios consistentes para asegurar que la ejecución de la política se dirige efectivamente a la consecución de los objetivos formulados.

El sistema constitucional de asignación de competencias de ejecución dibuja un panorama complejo. Ya en el Tratado de Roma se señalaba en su art. 205 que “La Comisión ejecutará el presupuesto (...) bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados”. Posteriormente, en el Tratado de Ámsterdam se añadiría que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. Esta disposición ya había sido prefigurada por la revisión del Reglamento Financiero realizada en 1990 (Reglamento 610/1990), donde se estableció que “Los Estados miembros y la Comisión cooperarán para garantizar la adecuación de los sistemas para la gestión descentralizada de los fondos comunitarios. Dicha cooperación incluirá el intercambio rápido de toda la información necesaria”. El Reglamento Financiero 1605/2002 a su vez incluyó esta previsión tal y como se formuló en el Tratado de Ámsterdam, quedando actualmente contenida en el art. 53.2 del Reglamento Financiero 966/2012. Aunque esta previsión sobre la cooperación de los Estados miembros no hace más que especificar el mandato general de cooperación establecido en el art. 4.3 TUE (principio de cooperación leal), en virtud del cual la Unión y los Estados miembros “se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados”, y

los Estados miembros “adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión”, y “ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión”.

Tras los cambios introducidos con el Tratado de Lisboa en el anterior art. 274 TCE, el TFUE establece en su art. 317 que “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto en cooperación con los Estados miembros de conformidad con las disposiciones de los reglamentos adoptados en virtud del artículo 322, con arreglo al principio de buena gestión financiera. Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. En el segundo párrafo del art. 317 TFUE se establece que “El reglamento determinará las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan. Establecerá asimismo las responsabilidades y las formas específicas de participación de cada institución en la ejecución de sus propios gastos”.

Lo realmente novedoso del art. 317 TFUE es: primero, la mención de “en cooperación con los Estados miembros” en la primera frase del primer párrafo; y segundo, la mención de que el Reglamento Financiero tendrá que determinar “las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan”. En principio parece pues que estos dos cambios apuntan hacia una mayor responsabilización de los Estados miembros en la gestión del gasto público europeo. Particularmente claro es el primer inciso del artículo 317 TFUE, afirmando con rotundidad que el presupuesto se ejecutará “en cooperación con los Estados miembros”.

Debido a este cambio a nivel de Derecho originario, el marco normativo de desarrollo se adaptó en 2012 con el nuevo Reglamento Financiero 966/2012. El nuevo Reglamento Financiero introdujo una mayor responsabilización de las autoridades nacionales de los Estados miembros, aunque ésta se limitaba a una dimensión administrativa, no política. En último término es el ente subestatal o subnacional el que asume responsabilidad, no el Estado miembro a nivel político. El sistema de rendición de cuentas en la UE sigue girando a nivel político en torno a la aprobación anual de la gestión presupuestaria por el Parlamento, que descarga la responsabilidad política de la Comisión. La Comisión rinde cuentas al Parlamento en el procedimiento anual de aprobación de la gestión presupuestaria y tiene que hacer frente a las consecuencias que de ello puedan derivarse (en forma de seguimiento en la medida de lo posible de las observaciones del Parlamento, así como de la posible

moción de censura). Por lo tanto, se mantiene una situación en la cual existe un gasto compartido pero no una rendición de cuentas compartida.

Por otro lado, la falta de competencias de la Comisión quita bastante sentido al proceso de rendición de cuentas. Ya hemos señalado que la rendición de cuentas no constituye un fin en sí misma, sino que sirve para la legitimación de ejercicio de los agentes que ejercen poder público, y se inserta en un marco general donde se suceden los principios de transparencia-rendición de cuentas-retroalimentación en la capacidad de respuesta. En el caso de la Unión, la rendición de cuentas como ejercicio de legitimidad de la Comisión ante la ciudadanía europea puede ser válida desde un punto de vista simbólico; a pesar de que la Comisión no tenga un control sobre todo el ciclo político, puede jugar un papel de “proyección simbólica” de la legitimidad del conjunto de la red de gobernanza. Sin embargo, ello no permite avanzar en el objetivo de generar una retroalimentación positiva para adecuar las capacidades materiales de respuesta de los aparatos burocráticos a las demandas de la sociedad, traducidas por el sistema político en sede parlamentaria. Debido a que la Comisión no tiene competencias en la ejecución de los programas sometidos a gestión compartida, la rendición de cuentas que se realiza en sede parlamentaria a través del trámite de aprobación de la gestión presupuestaria sólo sirve como una caja de resonancia donde las fuerzas políticas intentan subrayar los problemas que presentan las políticas de gasto. Pero apenas pueden introducir cambios en la ejecución de las mismas, porque la competencia de ejecución reside en los Estados miembros, y éstos no rinden cuentas ante el Parlamento Europeo.

La Comisión carece de competencias de coordinación claras sobre las autoridades nacionales, que escapan a su control, y sin embargo es formalmente responsable de la ejecución del presupuesto de la Unión, como establece rotundamente el art. 317 TFUE. La imposición de correcciones financieras a efectos de recuperar para la Unión el dinero que ha sido incorrectamente gastado por los Estados miembros se perfila como el único mecanismo a través del cual la Comisión puede hacer valer su responsabilidad última en la ejecución del presupuesto europeo. Así el art. 80.4 del Reglamento Financiero 966/2012 establece que “La Comisión aplicará correcciones financieras a los Estados miembros con objeto de excluir de la financiación de la Unión los gastos en que hayan incurrido en incumplimiento del Derecho aplicable. La Comisión basará sus correcciones financieras en la identificación de los importes gastados indebidamente y las incidencias financieras en el presupuesto”. Sin embargo, como veremos, este mecanismo no permite cumplir las expectativas a efectos de solucionar los problemas de rendición de cuentas y de legitimidad de la política presupuestaria de la Unión.

2.1. Importancia y limitaciones de las correcciones financieras

La importancia de las correcciones financieras en el sistema de control del gasto público europeo es notable en la medida en que, como señalaba el art. 53.5 del Reglamento Financiero 1605/2002, a través de las mismas la Comisión asume la responsabilidad final por la ejecución del presupuesto. Sin embargo, lo cierto es que la afirmación que se hacía en el art. 53.5 del Reglamento Financiero 1605/2002 puede considerarse como exagerada, ya que las correcciones financieras son en realidad un instrumento imperfecto.

Las correcciones financieras se pueden hacer con respecto a irregularidades singulares que han sido detectadas, o bien con respecto a errores sistémicos en los Estados miembros: en este último caso no se puede cuantificar con precisión el impacto financiero que se ha producido, por lo que se tiene que recurrir a extrapolaciones (realizadas sobre la base del error detectado en una muestra auditada), o a sumas a tanto alzado, aunque siempre tratando de ajustarse al impacto financiero estimado que la irregularidad tuvo sobre el presupuesto de la Unión (art. 80.4 del Reglamento Financiero 1605/2002). Las correcciones financieras constituyen simplemente un mecanismo para la recuperación de fondos que financiaron determinadas operaciones ilegales o irregulares. De conformidad con el principio de proporcionalidad (art. 5.4 TUE) no tienen ningún carácter punitivo, y por lo tanto carecen de efecto disuasorio. Más allá de esta falta de carácter punitivo, cabe plantearse si sirven efectivamente para recuperar el dinero que ha sido gastado de manera ilegal o irregular. A este respecto, lo cierto es que el carácter necesariamente limitado con que operan los controles de la Comisión hace que sólo sea posible detectar una fracción del gasto ilegal o irregular desembolsado. El hecho de que en algunos Estados miembros con altas tasas de error financiero en el ámbito de los programas de la política de cohesión sólo se hayan efectuado entre un 3 y un 5% de correcciones financieras (cuando se tiene la certeza de que los niveles de error en estos países han sido mucho mayores) es una muestra de la limitación con que éstas operan²³³.

Las correcciones financieras se imponen en los distintos programas de gasto conforme a los reglamentos sectoriales aplicables. El marco normativo es bastante distinto en las dos principales áreas de gasto, política agrícola y política de cohesión. En el ámbito agrícola vienen aplicándose desde comienzos de los 90, a través de procedimientos sistemáticos de “liquidación de cuentas”, que

²³³ Lamentaba el Parlamento “el hecho de que el sistema de sanciones aplicable a los Estados miembros que registraron elevadas tasas de error y recibieron grandes porcentajes de los fondos sea ineficaz, puesto que estos Estados solo devolvieron entre un 3 % y un 5 % de la totalidad de los créditos en recuperaciones” (Resolución del Parlamento Europeo de 5 de mayo de 2010 que contiene las observaciones que forman parte integrante de sus decisiones por las que se aprueba la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2008, sección III — Comisión y agencias ejecutivas, párr. 119).

permiten en su caso aplicar correcciones financieras²³⁴. En el caso de la política de cohesión, la aplicación sistemática de correcciones financieras en los fondos estructurales constituye un fenómeno más reciente. Se podría decir que, como mecanismo sistemático, sólo tendrá lugar a partir del Marco Financiero Plurianual 2014-2020 (en el que prevén procedimientos de liquidación anual de cuentas para los Programas Operativos).

La consideración jurídica y contable de las correcciones financieras ha sido objeto de un intenso debate entre Comisión y TCEu debido a que éste, a la hora de determinar la tasa de error financiero, no toma en consideración las cantidades que se hubiesen podido recuperar a través del procedimiento de correcciones. Lo cual genera una distorsión en la información que llega hasta los ciudadanos. En efecto, los ciudadanos (y más concretamente, los medios de comunicación), hacen una aproximación a la problemática de la gestión financiera de la Unión aplicando la tasa de error financiero al montante total de créditos de un año, resultando una estimación de la cantidad de fondos que han sido “malgastados” (ej., 100.000 millones de euros de gasto en 2008 · tasa de error del 11% = 11.000 millones de euros). Independientemente de que este cálculo sea coherente (lo cual es discutible, ya que muchos errores de legalidad tienen un impacto financiero poco claro, sobre todo los de carácter más cualitativo), lo cierto es que no considera la cantidad que a lo largo de los años la Comisión podrá recuperar como consecuencia de las correcciones financieras.

Ante esto el TCEu ha alegado que las correcciones financieras no cuentan en sus cálculos de error financiero porque no existe una clara identificación entre errores individualmente incurridos y correcciones derivadas de los mismos, y porque en la práctica las correcciones se producen muchos años después de incurrido el error. En efecto, las correcciones financieras desembocan en largas disputas judiciales, cuyo resultado final es cuando menos incierto. Como el TCEu mostró en su informe anual de 2005 (sobre el ejercicio 2004), en el ámbito agrícola todavía en 2004 existían procedimientos de liquidaciones de cuentas correspondientes al ejercicio financiero de 1998. Esta persistente objeción del TCEu ha dado lugar con el tiempo a una adaptación de la normativa financiera europea en el sentido de exigir a la Comisión la realización de informes anuales sobre las

²³⁴ El procedimiento de liquidación de cuentas en los fondos agrícolas se compone de una “liquidación contable” y una “liquidación de cumplimiento”. La liquidación contable es un procedimiento anual en el que se analiza a la fiabilidad de las cuentas presentadas por las Autoridades nacionales. Esta liquidación contable conduce a una Decisión de la Comisión en la que se establecen las cantidades finales que se desembolsarán por parte de la Unión. Tiene por lo tanto una naturaleza *ex ante*. Por su parte la liquidación de cumplimiento hace referencia a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las cuentas, y se realiza sobre la base de controles *ex post*. La liquidación de cumplimiento puede desembocar en la imposición de correcciones, que pueden oscilar entre el 2 y el 10%, dependiendo de la gravedad de los errores encontrados en los sistemas de control y las transacciones auditadas (Cipriani 2006: 13).

cantidades recuperadas (art. 150.4 del Reglamento Financiero 1605/2012), así como exigir a las autoridades de gestión nacionales, en el caso del gasto sometido a gestión compartida, la realización de informes anuales sobre las “acciones correctivas” emprendidas (art. 59.5 b del Reglamento Financiero 1605/2012).

Por otro lado hay que considerar que las correcciones financieras se imponen por parte de la Comisión a los Estados miembros. Los beneficiarios quedan en principio fuera de esta relación, incluso cuando la ilegalidad o irregularidad se haya producido por su culpa o negligencia. En la política de cohesión, el problema de la recuperación o no de los fondos y la reversión de los mismos del patrimonio de los beneficiarios a la Hacienda pública constituye un asunto interno propio de los Estados miembros. En este contexto, donde las ayudas financian proyectos multianuales, el Estado puede pagar la corrección, luego volver a licitar ayudas en base a un nuevo proyecto, volver a conseguir la financiación de la Unión (sobre la base del Reglamento 1083/2006, arts. 98-100), y dejar a los iniciales beneficiarios ilegítimos con sus fondos conseguidos de forma ilegal o irregular. Lo que a fin de cuentas supone que los iniciales beneficiarios ilegítimos acaban recibiendo una especie de “subvención” en forma de “impuesto” pagado por todos los ciudadanos del Estado miembro. Al final, el Estado habrá sufragado de su bolsillo a los primeros beneficiarios ilegítimos, mientras que los segundos habrán recibido la ayuda de la Unión²³⁵. Se trata de pasar un gasto ilegal del presupuesto europeo a los presupuestos nacionales, lo que en último término equivale a “barrer el polvo debajo de la alfombra” (Cipriani 2010: 52).

Aunque lo cierto es que los Estados miembros tienen la obligación de recuperar el dinero ilegal o irregularmente pagado a beneficiarios ilegítimos (según el art. 4 del Reglamento 2988/1995 relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, así como el art. 80.3 del Reglamento Financiero 966/2012, que requiere expresamente a los Estados miembros “recuperar los fondos irregularmente pagados o incorrectamente usados, o fondos perdidos como consecuencia de irregularidades o errores”), sin embargo esto en la práctica no es así, porque los Estados miembros no son lo suficientemente eficaces en la recuperación de fondos de los beneficiarios. A título de ejemplo, cabe señalar que durante el periodo 2007-2009, en el área de agricultura los Estados

²³⁵ Es así que el Parlamento Europeo ha manifestado: “que el coste de las correcciones financieras recae en los Estados miembros, generalmente en los contribuyentes, y no en los beneficiarios de la ayuda abonada irregularmente”, lamentando “la falta de incentivos en favor de un control efectivo del gasto por parte de los Estados miembros, dado que estos pueden sustituir cualquier gasto no admisible detectado por la Comisión o el Tribunal de Cuentas por gastos admisibles”. (Resolución del Parlamento Europeo, de 22 de abril de 2008, que contiene las observaciones que forman parte integrante de la Decisión por la que se aprueba la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2006, párrafos 91 y 109).

miembros recuperaron de beneficiarios ilegítimos una cantidad equivalente sólo al 10% del total de correcciones impuestas a finales de 2006²³⁶.

Siguiendo en el caso de la política agrícola (fondos FEAGA), las estimaciones de la Comisión indican que de un total de 625 millones de euros de correcciones decididas en 2009, alrededor de un 75% fueron realizadas por la Comisión, y el resto por los Estados miembros. En 2008, las proporciones eran de un 39% de las correcciones realizadas por los Estados miembros y un 61% por la Comisión²³⁷. Estas cifras, que demuestran la reciente tendencia de la Comisión hacia la adopción de una postura más dura con respecto a los Estados miembros, muestra también que éstos son más condescendientes en sus controles financieros. Lo cual apunta a la divergencia de intereses existente entre Comisión y Estados miembros en la ejecución presupuestaria (*vid. infra*, epígrafe 3). Estas cifras implican que la Comisión no puede confiar en los subsistemas de control interno de los Estados miembros. No sólo eso, también implican la verosimilitud de que muchos de estos errores hayan sido detectados o sospechados por las autoridades nacionales y no lo hayan comunicado a la Comisión ni hayan hecho las correcciones pertinentes. Si no, no tiene mucho sentido que con menos recursos y operando en la distancia, la Comisión encuentre errores que los Estados miembros no han detectado antes.

2.2. Soluciones a la problemática de la rendición de cuentas

La complejidad de la red de gobernanza multinivel hace que la rendición de cuentas sea igualmente compleja. Actualmente, en base al art. 317 TFUE se pretende que la Comisión asuma toda la responsabilidad de rendir cuentas ante el Parlamento Europeo (en base a la ficción de que, aunque sea *in vigilando*, tiene una *responsabilidad objetiva* en la ejecución presupuestaria). En la práctica, los procedimientos anuales de aprobación de la gestión del presupuesto se convierten en un ejercicio donde la Comisión trata de explicar ante el Parlamento que muchos de los fallos que se le atribuyen son en realidad responsabilidad de los Estados miembros, llegándose en ocasiones a situaciones en las que estos procedimientos de rendición de cuentas acaban por asimilarse a juicios “*in absentia*” (Cipriani 2010: 64, 69) donde los Estados miembros no comparecen. Todo lo cual acaba

²³⁶ DG Agriculture and Rural development, Annual Activity Report for the year 2009, March 2010, p. 60, http://ec.europa.eu/atwork/synthesis/aar/doc/agri_aar.pdf.

²³⁷ Ver Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Tribunal de Cuentas, Cuentas Anuales de la Unión Europea Ejercicio Financiero de 2009, p. 81.

disminuyendo la *legitimidad en ejercicio*, con una rendición de cuentas bastante deficiente que contribuye al déficit de legitimidad de la Unión.

Ante esta situación, cabe plantearse si es posible la delimitación de áreas de responsabilidad entre actores de gobernanza para servir de base a una delimitación de los procesos de rendición de cuentas. Es decir, rechazar el planteamiento de un único actor líder que asuma toda la responsabilidad de la política, e introducir múltiples rendiciones de cuentas, en un proceso más global y comprensivo. Se trataría pues de que la “gestión compartida” conlleve una “responsabilidad compartida”. Un planteamiento que sólo puede presentarse como hipótesis, ya que no encaja en la *interpretación* que se hace del actual modelo constitucional europeo de rendición de cuentas, que, conforme al ya mencionado art. 317 TFUE establece que “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto”.

No obstante, el encaje constitucional de la división de responsabilidades podría resultar concebible si se recuerda que el art. 317 TFUE continúa diciendo que la Comisión ejecuta el presupuesto “en cooperación con los Estados miembros” (expresión que fue añadida con el Tratado de Lisboa). Resulta interesante señalar además que la introducción de esta expresión durante la Convención Europea tuvo que superar una propuesta francoalemana para su eliminación²³⁸.

Sin embargo, debe notarse la mención que hace el art. 17.1 TUE sobre las funciones de la Comisión (entre las que se encuentra “Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas”). La referencia a “gestionará los programas” (que es una adición del Tratado de Lisboa) no hace alusión alguna a una cooperación con los Estados miembros. Es decir, que conforme al art. 317 TFUE, la Comisión ejecuta el presupuesto en cooperación con los Estados miembros, pero conforme al art. 17.1 TUE, parecería que gestiona los programas *asumiendo toda la responsabilidad*. Lo que lleva a Cipriani (2010: 105) a considerar que la cooperación prevista en el art. 317 TFUE es una especialidad con respecto a la previsión general del art. 17 TUE, y por lo tanto, ha de ser interpretada de manera restrictiva. Y en consecuencia llevaría a rechazar la interpretación del art. 317 TFUE en el sentido de dividir la responsabilidad presupuestaria entre Comisión y Estados. El art. 17 TUE resultaría definitivo para considerar a la Comisión como única responsable de la gestión del presupuesto europeo. La interpretación que hace Cipriani parece olvidar que “ley especial prima sobre la ley general”, y la norma del art. 317 TFUE sería ley especial, que primaría en todo caso. La cooperación

²³⁸ Enmiendas propuestas por Joschka Fischer y Dominique de Villepin. Fischer sostenía que la responsabilidad de la Comisión en la ejecución presupuestaria tenía que estar claramente reflejada, en interés de una clara división de responsabilidades. El representante del Gobierno británico también introdujo una propuesta de enmienda similar.

con los Estados miembros en la ejecución presupuestaria podría por lo tanto abrir la posibilidad a una división de responsabilidades entre Comisión y Estados, que desembocase en procedimientos de rendición de cuentas diferenciados, donde se produzca un alineamiento entre competencias y responsabilidades sobre las políticas.

No obstante, hay otro elemento quizás decisivo a tener en cuenta, y es el hecho de que el art. 317 especifica que la Comisión ejecuta el presupuesto “bajo su propia responsabilidad” (una formulación es recogida en el art. 53.1 del Reglamento Financiero 966/2012). El Reglamento Financiero 1605/2002, en su considerando 16 se mostraba rotundo al subrayar la responsabilidad de la Comisión cuando establecía que “Las diferentes formas de ejecución deben garantizar, con independencia de la entidad que se encargue de la ejecución total o parcial, el cumplimiento de procedimientos tendentes a proteger los fondos comunitarios, al tiempo que deben confirmar que la responsabilidad última de la ejecución presupuestaria compete a la Comisión”. Igualmente existe una jurisprudencia del TJUE afirmando el principio de plena responsabilidad de la Comisión²³⁹. Ante esto, Cipriani (2007: 129) sugiere que para realizar cualquier cambio en el régimen de responsabilidad por la ejecución financiera, en el sentido de una asunción de responsabilidad por parte de los Estados miembros, habría que proceder a una reforma del art. 317 TFUE. Dicho autor parece otorgar poca importancia al cambio del art. 317 TFUE operado en el Tratado de Lisboa.

En todo caso, lo cierto es que durante los últimos años la Comisión ha estado dando la batalla por una redefinición de los ámbitos de responsabilidad política en la ejecución del presupuesto europeo. Así, desde la Comisión se propuso en la Convención Europea la formalización en el Tratado Constitucional de la separación de responsabilidades entre Comisión y Estados miembros en los ámbitos de gestión compartida²⁴⁰. Los representantes de la Comisión en la Convención trataron de concretar esa “separación de responsabilidades” y hacerla operativa a través de la previsión de la participación de los Estados miembros en la rendición de cuentas dentro del proceso de aprobación de la gestión presupuestaria. Si esta propuesta hubiese prosperado, el TCEu habría pasado a auditar directamente a los Estados miembros, que tendrían un derecho de incluir sus respuestas en las

²³⁹ Case-law 16/88, Commission/Council, point 15; Case-law C-106/96, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Commission of the European Communities. Judgment of the Court 12 May 1998, ECR I-2729, point 21. Citada en Cipriani (2010: 112; 2007: 122).

²⁴⁰ En concreto, la propuesta mencionaba: “to examine the feasibility of sharing responsibility for budget implementation when the member states are responsible for most of the management of funds” (European Commission, Communication on a Project for the European Union, COM(2002) 247 final, Brussels, 22 May 2002, p. 6).

conclusiones de las auditorías realizadas directamente en el Informe Anual del TCEu²⁴¹. Igualmente el Parlamento habría pasado a poder solicitar la comparecencia de autoridades nacionales, y los Estados miembros habrían pasado a ser objeto de las observaciones emitidas por el Parlamento en la Resolución de aprobación de la gestión²⁴². Sin embargo esta propuesta no fue recogida en la versión final del Tratado Constitucional. Sí fue recogida en cambio la expresión de que la Comisión ejecuta el presupuesto “en cooperación con los Estados miembros” (mantenida con el Tratado de Lisboa). Sin embargo parece que este cambio en el Derecho originario no ha tenido apenas repercusión práctica, sobre todo por el peso que tiene el inciso inicial de que la Comisión ejecutará el presupuesto “bajo su propia responsabilidad”.

En la misma línea de redefinir y clarificar líneas de responsabilidad se han situado movimientos por parte de la Comisión para adaptar el Derecho derivado al planteamiento de una nítida división de responsabilidades. Así en 2004 la propuesta de la Comisión para el marco financiero plurianual 2007-2013 establecía el objetivo de “*clearly delimit [...] the framework, the nature, and the division of responsibility between the different actors concerned by the execution of the Community budget*”²⁴³. La propuesta más reciente de la Comisión se incluyó en una Comunicación (Comisión Europea 2010) que se inscribe en la búsqueda por conseguir finalmente una Declaración de Fiabilidad positiva por parte del TCEu: consiste en que los créditos de pago ejecutados por la Comisión en el marco de los programas de gasto compartidos se referencien no a los beneficiarios finales, sino a los organismos nacionales²⁴⁴. Es decir, se pretende que la responsabilidad de la Comisión se referencie a la legalidad o irregularidad de las transferencias realizadas a los Estados miembros, no de las transferencias que los Estados miembros hagan a los beneficiarios finales (que es donde se produce el mayor número de errores financieros). Por lo tanto se trataría de separar la responsabilidad de realizar los pagos de la Comisión a los Estados miembros, de la responsabilidad de hacer los pagos a los beneficiarios finales (como se produce en las declaraciones anuales de fiabilidad suscritas por los Directores Generales).

²⁴¹ Como ya se ha mencionado, actualmente los Estados miembros envían observaciones a la Comisión, que elabora un informe con dichas observaciones para incluirlo como respuesta al Informe Anual del TCEu (art. 162.5 Reglamento Financiero 966/2012).

²⁴² European Convention, Proposal for an amendment to Art. III-311 of the draft Treaty submitted by Messrs Barnier, Vitorino, O’Sullivan and Ponzano, <http://europeanconvention.eu.int/docs/treaty/pdf/892/Art%20III%20311%20Barnier%20FR.pdf>

²⁴³ European Commission, Proposal for a Council Regulation laying down general provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund and the Cohesion Fund, COM(2004) 492, 14 July 2004, para. 5.3.

²⁴⁴ Se trataría de reformular la concepción que se tenía en el periodo 2000-2006 del beneficiario como el organismo público que concedía las ayudas en lugar del sujeto último que las recibía; recibiendo éste la consideración de *destinatario último de la ayuda*.

Respecto a esta propuesta el Parlamento Europeo ha ido evolucionando en sus posicionamientos, desde una postura desfavorable a otra más favorable a la delimitación de competencias. En 2004, el Parlamento señalaba en su resolución de aprobación de la gestión financiera que “aunque la gestión cotidiana esté compartida, la responsabilidad financiera es indivisible y la responsabilidad final en la ejecución del presupuesto recae sobre la Comisión”²⁴⁵. Esta misma posición se repitió en la resolución de aprobación de la gestión financiera de 2005 (párr. 19). El cambio comienza a producirse tras los análisis y discusiones producidos a lo largo de 2005 sobre el Marco de Control Interno Integrado, cuando un grupo de europarlamentarios se posicionó claramente a favor de las “Declaraciones nacionales de fiabilidad” (Levy *et al.* 2011: 1559). Así en 2006 el Parlamento manifestó que “el principio dominante por el que aboga el Parlamento es que las autoridades políticas competentes de los Estados miembros asuman la plena responsabilidad de los fondos puestos a su disposición”²⁴⁶. En la misma línea en 2007 el Parlamento consideró que “cada Estado miembro pueda ser responsable de la gestión de los fondos de la UE recibidos”²⁴⁷.

Sin embargo, siguiendo una lógica de elusión de culpas (o *blame avoidance*), los Estados miembros rechazan sistemáticamente rendir cuentas por el uso de los fondos europeos (a pesar de que son cogestores de los mismos, y a pesar de la previsión de cooperación del art. 317 TFUE). Sí es cierto que una lectura del art. 10.2 TUE, en virtud del cual “Los Estados miembros estarán representados en el Consejo Europeo por su Jefe de Estado o de Gobierno y en el Consejo por sus Gobiernos, *que serán democráticamente responsables, bien ante sus parlamentos nacionales, bien ante sus ciudadanos*”, puede hacer pensar que la rendición de cuentas de los Gobiernos de los Estados miembros tiene que hacerse ante sus propias circunscripciones, no ante el Parlamento Europeo (Cipriani 2010: 36). Sin embargo, esta interpretación puede considerarse incorrecta en la medida en que saca de contexto una previsión normativa que hace referencia a la legitimación democrática del Consejo Europeo, y a la posibilidad de enviar representantes al mismo que no sean representantes del Estado central, sino de entes subnacionales. Por otro lado, una cosa no quita la otra, y de la misma forma que los Gobiernos pueden rendir cuentas a sus propias circunscripciones a través de mecanismos parlamentarios o directos, también pueden rendir cuentas a nivel europeo ante el

²⁴⁵ Resolución de 21 de abril de 2004 del Parlamento Europeo sobre la aprobación de la gestión del presupuesto europeo para el ejercicio financiero 2002, párr. 8.

²⁴⁶ Resolución de 2 de febrero de 2006 del Parlamento Europeo sobre las declaraciones nacionales de gestión, párr. 9.

²⁴⁷ Resolución del Parlamento Europeo de 22 de abril de 2008 que contiene las observaciones que forman parte integrante de la Decisión por la que se aprueba la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2006, párr. 23.

Parlamento Europeo en lo respectivo a su gestión de los fondos europeos. Además, la previsión de responsabilidad de los Gobiernos ante sus parlamentos y ciudadanos, si bien está prevista a nivel jurídico en todos los Estados miembros de la Unión, es de carácter muy general y en la práctica la preocupación de los debates políticos nacionales no acaba por enfocarse sobre el uso de los fondos europeos.

Igualmente menciona Cipriani (2010: 40) la problemática distinción entre responsabilidad política y responsabilidad administrativa, a la que ya se ha hecho referencia. En efecto, la descentralización de la Comisión y la mayor responsabilización de los niveles administrativos puede conducir a una menor percepción de la responsabilidad por parte del Colegio de Comisarios, que llegaría a entender la rendición de cuentas como un mero asunto que opera de manera disciplinaria a nivel funcional, siendo la responsabilidad asumida por los Directores Generales en sus Declaraciones Anuales de Fiabilidad. El hecho de que el art. 319.3 TFUE hable directamente de “los servicios encargados de la ejecución del presupuesto”²⁴⁸ contribuye a esta percepción de separación de responsabilidades entre niveles administrativos y políticos. Evidentemente, es una percepción errónea porque la competencia de ejecutar el presupuesto recae jurídicamente sobre el Colegio de Comisarios, que, si bien a través de una delegación administrativa transfiere el ejercicio de dicha competencia a los Directores Generales, retiene la titularidad de la misma. Es así como se establece en el art. 65.1 del Reglamento Financiero 966/2012²⁴⁹.

El Parlamento ha venido adoptando desde 2004 un claro posicionamiento a favor de reforzar la rendición de cuentas en la gestión de los fondos europeos. Un posicionamiento que ha ido en el sentido de exigir una rendición de cuentas por parte de los Estados miembros a nivel supranacional, algo que no tiene cabida en los actuales sistemas constitucionales en la medida en que las autoridades políticas nacionales no derivan su legitimidad del Parlamento Europeo, sino de sus propios parlamentos nacionales y sus ciudadanos. Hay que constatar pues que los Estados miembros no están

²⁴⁸ En lo relativo al seguimiento de las observaciones que acompañen a las decisiones de aprobación de la gestión del Parlamento Europeo: “A instancia del Parlamento Europeo o del Consejo, la Comisión informará acerca de las medidas adoptadas como consecuencia de dichas observaciones y comentarios y, en particular, acerca de las instrucciones impartidas a los servicios encargados de la ejecución del presupuesto”.

²⁴⁹ “1. Cada institución ejercerá las funciones de ordenador. [...] 3. Cada institución delegará, respetando las condiciones establecidas en su reglamento interno, las funciones de ordenador en personal idóneo. Indicará en sus normas administrativas internas el personal en el que delegará dichas funciones, el alcance de las competencias delegadas y si los delegatarios pueden subdelegar dichas competencias. 4. Las competencias de ordenación de pagos solo podrán delegarse o subdelegarse en miembros del personal. 5. Los ordenadores competentes actuarán dentro de los límites fijados por el acto de delegación o subdelegación. El ordenador competente podrá ser asistido por uno o varios agentes encargados de efectuar, bajo responsabilidad del primero, ciertas operaciones necesarias para la ejecución del presupuesto y la rendición de cuentas [...]”.

diseñados constitucionalmente para rendir cuentas a nivel de la Unión. Y por otro lado también es cierto que si se incorpora a 28 Estados miembros al proceso anual de rendición de cuentas ante el Parlamento Europeo, se podría desvirtuar el proceso parlamentario de aprobación de la gestión presupuestaria.

En este sentido, los ordenamientos constitucionales nacionales podrían contribuir a cuadrar el círculo de la problemática rendición de cuentas si se reformasen de tal forma que ofreciesen un *locus standi* constitucional a una serie de realidades empíricas. Esto debería pasar, en primer lugar, a través de la previsión constitucional de la existencia de un pueblo europeo, entendido como una realidad de hecho que se expresa democráticamente (aunque en ámbitos sectoriales restringidos por el Derecho originario europeo), ejerciendo de soporte legitimador a todo un conjunto de políticas que implican conjuntamente a entes supranacionales, nacionales y subnacionales. En segundo lugar se situaría la previsión constitucional de la presencia de un ente supranacional *ejerciendo* poderes soberanos cuya legitimidad de ejercicio viene referenciada a la expresión de la voluntad del pueblo europeo. Finalmente, los sistemas constitucionales nacionales deberían tener en cuenta la dimensión europea de ciertas políticas públicas nacionales. Todo lo cual ayudaría a la eliminación de los “espacios de no-responsabilidad” que han proliferado en la ejecución de las políticas de la Unión. Esta reconfiguración constitucional tendría que asegurar una doble proyección de los circuitos de responsabilidad: por un lado, la responsabilidad de los gobiernos nacionales ante sus propios parlamentos por la gestión que hacen de los fondos europeos²⁵⁰; por otro lado, la responsabilidad de los gobiernos nacionales ante el Parlamento europeo. Supondría por lo tanto proporcionar elementos constitutivos a una columna vertebral que sustentase la rendición de cuentas multinivel en el desarrollo de las políticas europeas.

La reforma constitucional sería un elemento clave para conseguir que los parlamentos nacionales tuviesen un sentido de identificación con las políticas europeas, fiscalizando el desempeño de sus gobiernos en la ejecución de las mismas. En ausencia de tal sentido de identificación, sólo cabe esperar que la fiscalización parlamentaria acabe siendo poco eficaz. De hecho, sólo mediante una previsión constitucional podría asegurarse el necesario compromiso de los parlamentos nacionales a este respecto.

²⁵⁰ En este sentido se pronunciaba el punto 7 del Dictamen 2/2004 del TCEu: “La Comisión, el Tribunal y las demás instituciones comunitarias no son los únicos que participan en la supervisión y el control del presupuesto de la Unión Europea; también deben hacerlo los parlamentos y las instituciones nacionales de control”.

La propuesta del Parlamento Europeo es más pragmática y no apunta a una reforma constitucional de todos los Estados miembros, sino a un reforzamiento de la rendición de cuentas de los Estados miembros a nivel supranacional. Así, el Parlamento se ha basado en la exigencia de “Declaraciones Nacionales” por las que los Estados miembros se responsabilicen “al más alto nivel político” del desempeño en la gestión de los fondos europeos: en este sentido se pronunció en una resolución de 2006, así como en las resoluciones de aprobación de la gestión presupuestaria de 2005, 2006 y 2007; igualmente determinados europarlamentarios de la Comisión de Control Presupuestario han elaborado documentos de trabajo explorando esta posibilidad²⁵¹. El Parlamento intentó introducir la exigencia de Declaraciones Nacionales en los Reglamentos para el marco presupuestario 2007-2013, pero sin éxito (Levy *et al.* 2011: 1560). El compromiso que se alcanzó finalmente fue el de exigir a los Estados miembros resúmenes anuales con carácter sectorial de todos los controles realizados durante el año (lo que fue introducido mediante el Reglamento 1995/2006). Igualmente, el Parlamento Europeo ha reivindicado la necesidad de reforzar en el ámbito de la rendición de cuentas presupuestaria las relaciones con parlamentos nacionales²⁵².

En su Hoja de Ruta para un Marco de Control Interno Integrado (European Commission 2005), la Comisión previó un sistema de rendición de cuentas por parte de los Estados miembros basado en cuatro pilares. En *primer* lugar, declaraciones de conformidad previas y declaraciones anuales de fiabilidad “al más alto nivel” (se entiende que a nivel de ministros de finanzas). En *segundo* lugar, declaraciones anuales de conformidad previas y declaraciones anuales de fiabilidad a nivel administrativo (a cargo de los órganos nacionales de gestión de los fondos), corroboradas por opiniones de auditores independientes. *Tercero*, un compromiso de supervisión por parte de la EFS, mediante un control de los sistemas nacionales de gestión, certificación y auditoría interna de los fondos europeos. *Finalmente*, la firma de declaraciones de fiabilidad por parte de las EFS, a efectos de rendir cuentas en los parlamentos nacionales. Se observa por tanto cómo la propuesta de la Comisión pretendía reforzar los mecanismos de rendición de cuentas de los Estados miembros tanto a nivel supranacional (requiriendo declaraciones anuales de conformidad previas y declaraciones anuales “al más alto nivel” y a nivel administrativo), como a nivel nacional (fomentando el control realizado por las EFS y la rendición de cuentas a los parlamentos nacionales). Respecto a esta última

²⁵¹ Working Document by Mr. Jan Mulder, "Redesigning accountability structures and control activities in the European Union", PE 378.567v01-00, 7.9.2006. European Parliament, "Annual summaries in the context of shared management: evaluation, ways forward and possible usefulness for the Court of Auditors", 5.6.2009, doc. PE 411.270 (http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201005/20100519AT_T74795/20100519ATT74795EN.pdf).

²⁵² En este sentido se situó la Resolución del Parlamento Europeo de 7 de mayo de 2009, “sobre el desarrollo de las relaciones entre el Parlamento Europeo y los parlamentos nacionales con arreglo al Tratado de Lisboa”, párr. 4.

propuesta, el Parlamento Europeo manifestó su convicción de que la rendición de cuentas a nivel nacional sería particularmente importante, puesto que “cualquier ministro de finanzas preferirá establecer sistemas de supervisión y control que funcionen, antes que correr el riesgo de tener que explicar a su Parlamento el motivo por el que el tesoro nacional tiene que devolver enormes sumas a la Unión Europea” (Parlamento Europeo 2005: 6). Igualmente, el Parlamento consideró que las Declaraciones de Fiabilidad a nivel nacional podrían emitirse tanto a nivel general (por una autoridad tipo Ministro de Finanzas y comprendiendo los fondos europeos invertidos en todas las áreas) como a nivel sectorial (por los distintos Ministros responsables, identificando distintas autoridades políticas responsables de la ejecución de las distintas áreas presupuestarias)²⁵³. Desde 2005, el Parlamento ha venido defendiendo una mayor responsabilización de los Estados miembros, pronunciándose particularmente en las resoluciones anuales de aprobación de la gestión.

Siguiendo una lógica de evitar asumir cargas de responsabilidad, los Estados miembros se han mostrado reacios a todo intento de avanzar en la rendición de cuentas de su gestión de los fondos europeos y han rechazado el sistema de Declaraciones de Fiabilidad a nivel político, tanto las generales como las sectoriales. En una reunión de noviembre de 2005, el Consejo declaró que era necesario “*not to put into question the existing balance between the Commission and the member states or to compromise responsibility and accountability at the operational level*”²⁵⁴.

Entre 2005 y 2006 se produjo una pugna política entre las Instituciones Europeas por definir los requerimientos de control del marco presupuestario 2007-2013. En el Acuerdo Inter-Institucional de 17 de mayo de 2006 se pactó que “*as part of their enhanced responsibilities for Structural Funds and in accordance with national constitutional requirements, the relevant audit authorities in Member States will produce an assessment concerning the compliance of management and control systems with the regulations of the Community*” (art. 44). Sin embargo, este instrumento *sui generis* que era el Acuerdo Inter-Institucional carecía de valor vinculante y a la hora de ser trasladado a la práctica se adaptó a través de una versión muy edulcorada. Hay que recordar además que en el escenario pre-Lisboa el Parlamento sólo tenía un papel consultivo en la aprobación de los Reglamentos Financieros, con lo que el diseño final respondió más a los intereses

²⁵³ Parlamento Europeo, Resolución de 2 de febrero de 2006 sobre las declaraciones nacionales de gestión, párr. 8; Resolución de 27 de abril de 2006 sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2004, párrafos 39-41; Resolución de 24 de abril de 2007 sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2005, párrafos 23-24.

²⁵⁴ Ecofin Council Conclusions, 13678/05, 8.11.2005, point 12.

intergubernamentales del Consejo. Al final se optó por reformar el Reglamento Financiero 1605/2002, a efectos de introducir un artículo 53.b, por el cual se establecía la obligación de emitir resúmenes anuales, a nivel nacional, de las *declaraciones* y auditorías hechas durante el año. El hecho de que se previesen “declaraciones y auditorías” dejaba abierta la posibilidad de que los Estados miembros, de manera voluntaria, pudiesen incluir en dichos resúmenes anuales declaraciones en las que asumiesen responsabilidad política por la ejecución de los fondos de la Unión.

Pero la implementación de estos resúmenes anuales fue bastante problemática. Especialmente porque los Estados federales (particularmente, Alemania y Austria), encontraban dificultades para suscribir un único informe a nivel nacional. Por otro lado, la Comisión consideró que los resúmenes anuales de las auditorías realizadas durante el año no generaba auténticamente “valor añadido” en lo concerniente a la fiabilidad. En una nota, la Comisión animó a los Estados miembros a utilizar los resúmenes anuales como una base sobre la que reflexionar acerca de las posibles deficiencias sistémicas, problemas transversales y formas de mejorar sus sistemas de control (aunque esto no era un requisito reglamentario)²⁵⁵. También respecto a los resúmenes anuales se pronunció el TCEu en su Dictamen 6/2007, señalando que la calidad de los mismos dependería de la propia calidad de las declaraciones de fiabilidad e informes sobre los que se apoyase. Igualmente se indicaba que si se utilizaban los resúmenes anuales para detectar fortalezas y debilidades, éstos sí podrían proporcionar valor añadido a la fiabilidad de la gestión financiera (Tribunal de Cuentas de la UE 2007: 3).

Al final, los Reglamentos aprobados para el marco financiero 2007-2013 incorporaron, de las cuatro iniciativas enunciadas por la Comisión en su hoja de ruta para un Marco de Control Interno Integrado, sólo una: los informes de auditoría anuales y las declaraciones previas de conformidad a nivel administrativo. Este elemento fue recogido por los Reglamentos Sectoriales (como el Reglamento 1083/2006 de los fondos estructurales). A lo que se unió el requisito de los resúmenes anuales (que se plasmó en la mencionada reforma del Reglamento Financiero operada a través del Reglamento 1995/2006).

Sin embargo, el núcleo de países más beligerantes en lo que se refiere al control presupuestario (países nórdicos y Reino Unido) decidió de manera unilateral, sobre la base del nuevo art. 53.b del

²⁵⁵ En concreto, señalaba la Comisión la conveniencia de que los Estados miembros analizaran los resúmenes anuales “*in order to determine the implications at the level of the Member States as a whole, highlighting any systemic deficiencies and summarising the main crosscutting/ horizontal issues, as well as indicating any further actions taken or to be taken as a consequence*” (ver European Commission, Guidance Note on the Annual Summary in relation to Structural Actions and the European Fisheries Fund, document COCOF 07/0063/06-EN, 12.11.2008, point 2.6.3).

Reglamento Financiero, emitir Declaraciones Nacionales de Fiabilidad sobre la gestión realizada de los fondos europeos. Suecia, Dinamarca, Holanda y Reino Unido han estado emitiendo Declaraciones de Fiabilidad, todas ellas distintas en cuanto a naturaleza y contenido. El Parlamento Europeo ha tomado nota de estas iniciativas nacionales, y ha realizado análisis sobre su impacto y su posible adaptación por parte del resto de Estados miembros.

Cabe plantearse ciertamente qué sucedería en ausencia de toda la cascada de declaraciones de fiabilidad, informes de las EFS, resúmenes y declaraciones previas de conformidad: se ha sugerido que todo este cúmulo de documentos no tiene por qué plasmarse en una mejor gestión de las políticas. El TCEu ha llegado a afirmar que “Una declaración que afirme que los sistemas funcionan conforme a la reglamentación de la UE no tiene necesariamente que aportar una garantía sobre la legalidad y regularidad de las operaciones correspondientes” (Tribunal de Cuentas de la UE 2007: 2).

A este respecto podemos señalar que si bien es cierto que la relación entre rendición de cuentas y eficacia de la gestión no es directa, sí que existe una correlación entre ambas variables. Ya hemos argumentado que la legitimidad de ejercicio del sector público puede ser diseccionada en tres elementos: transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta; y que estos tres elementos pueden ser concebidos de manera concatenada. Una elevada transparencia permite que se rindan cuentas ante los actores afectados, y esta rendición de cuentas contribuirá a generar una retroalimentación y un aprendizaje que acabará por impactar sobre la capacidad de respuesta del sector público. Lo cual acabará traduciéndose en último término en mejores políticas públicas. Evidentemente, si los procesos de rendición de cuentas se solapan entre sí, no añaden nada a la legitimidad de las políticas de gasto público. Pero en el caso de la política de control presupuestario de la Unión, hemos presentado suficiente evidencia empírica para sostener la existencia de espacios vacíos, de los que nadie se responsabiliza. Por lo tanto, reforzar los circuitos de rendición de cuentas en este sentido se erige como un requisito para la mejora de las propias políticas que usan el gasto como instrumento de intervención pública.

Hay que considerar en todo caso que el déficit de rendición de cuentas también puede ser superado sin reconfigurar los sistemas constitucionales de la Unión y de los Estados miembros. En efecto, puede dejarse el art. 317 TFUE tal cual, y mantenerse igualmente la posición de la Comisión como única responsable de la ejecución presupuestaria: pero esto debería ir acompañado de un reforzamiento de la posición de la Comisión como “metagobernante” respecto a los Estados miembros. Este reforzamiento pasaría por una potenciación de mecanismos coercitivos como las

correcciones financieras o la imposición de multas (o incluso la concesión al TCEu de potestad para solventar responsabilidades contables). Igual sentido tendría seguir la línea de reforzamiento del principio de prevención (ya marcada por el Reglamento 1083/2006) e ir más allá a través de iniciativas de metagobernanza como los “contratos de confianza” (Acción 15 del Plan de Acción de la Comisión para un Marco de Control Interno Integrado – European Commission 2006: 11-12) mediante los cuales la Comisión entrega el dinero sólo cuando existe una acreditación y un compromiso explícito por parte de los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión asumiría la responsabilidad, pero sólo sobre la base de una acreditación y un compromiso explícito por parte de los Estados miembros.

Otra opción para potenciar la posición de la Comisión como metagobernante sería incrementar la participación de la misma en la ejecución de los fondos. Es decir, se trataría de extender el esquema de gestión compartida a la fase de ejecución misma. Esto implicaría que la gestión de los Programas Operativos tendría que prever una participación activa de la Comisión en la correspondiente ejecución presupuestaria de los programas de subvenciones sobre el terreno. A este respecto, hay que reconocer que la tendencia en los últimos años ha ido en el sentido contrario, es decir, enfocar más la Comisión hacia la formulación y el control de las políticas, descentralizando la ejecución de las mismas. Es una dinámica de descentralización y especialización que vino predicada en el propio Libro Blanco sobre la reforma administrativa de 2000 (ya hemos visto cómo la desconcentración interna de la responsabilidad financiera de una única Dirección General de Control Financiero a cada una de las Direcciones Generales fue uno de los cambios introducidos a raíz de dicha reforma). Igualmente, en la propuesta de la Comisión para las perspectivas financieras 2007-2013²⁵⁶ se afirmaba que “one of the fundamental principles of Commission reform is that the Commission’s core administration will in future focus on the development and monitoring of policies under the Treaty. The execution of these policies, as well as other executive activities at a European level, will where appropriate be delegated to other bodies”.

Una última opción en la rendición de cuentas por la ejecución de fondos europeos sería la eliminación simple y llana de la rendición de cuentas a nivel supranacional cuando tales fondos se ejecutasen en modo compartido. La Comisión dejaría de rendir cuentas ante el Parlamento por la ejecución presupuestaria de estos fondos. Es algo que podría plantearse, aunque requeriría que todos los Estados miembros se comprometiesen a rendir cuentas por la ejecución de tales fondos (un

²⁵⁶ *Building our common future: Policy challenges and budgetary means of the enlarged Union 2007–13*, COM(2004) 101, Brussels, 26 February 2004. (Annex 1, p. 39).

compromiso que tendría que ser especialmente respaldado por los parlamentos nacionales, ante los cuales se produciría la rendición de cuentas). Los problemas que presenta esta solución son, primero, que requeriría que la Comisión descentralizase todas las competencias de formulación y control de los programas de gasto (si no, se volvería a caer en la misma paradoja de rendición de cuentas por actores que no son enteramente responsables del gasto público). El segundo problema es que destruiría el carácter supranacional de los programas de gasto europeos, lo que podría suponer vaciarlos de sentido. En este escenario, el presupuesto de la Unión pasaría a ser un mero mecanismo de pura redistribución internacional de fondos, sin un propósito de reducción de las diferencias económicas *transeuropeas*. Lo cual quizá sería menos noble que la situación actual, aunque acaso más sincero, toda vez que ya hemos visto cómo la problemática de las “balanzas fiscales” penetra toda la agenda política financiera de la Unión.

Finalmente, hay que señalar que, si ya es difícil determinar responsabilidades por la comisión de ilegalidades o irregularidades en la ejecución del presupuesto de la Unión, resulta casi imposible determinar responsabilidades por la buena o mala gestión financiera (principios de economía, eficiencia y eficacia). En efecto, el propio TFUE es poco ambicioso en este ámbito, al señalar que la Declaración de Fiabilidad emitida por el TCEu, sobre la que se basará el procedimiento de rendición de cuentas realizado por los subsistemas de control político y social, habrá de versar sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad de las transacciones subyacentes (art. 287.1 TFUE), sin hacer referencia a criterios de buena gestión financiera. En definitiva, la rendición de cuentas en el ámbito de la política presupuestaria de la Unión se hace sobre un “control de cumplimiento”, no sobre un “control de gestión”. Se analiza que no se haya conculcado el ordenamiento jurídico en la realización del gasto, pero no la maximización de los valores de eficacia, eficiencia y economía. Tomando prestados los conceptos de legitimación del Estado de Derecho en base a la vinculación negativa o positiva de la Administración a la Ley, puede decirse que en la política presupuestaria europea, el modelo de control y rendición de cuentas configura una vinculación “negativa” de la Administración al ordenamiento jurídico: la ejecución presupuestaria es correcta siempre que no se haya hecho en contra de la Ley. No existe una vinculación “positiva” mediante la cual la ejecución presupuestaria sea correcta en la medida en que maximice los valores jurídicos consagrados por la Constitución y la Ley.

A continuación se expone de manera sintética las posibilidades que se han planteado para reformar el sistema de rendición de cuentas por la gestión del presupuesto europeo:

Solución 1: Referenciar los pagos a los organismos nacionales, no a los beneficiarios últimos. Esto requeriría una reforma del art. 287.3 TFUE (el control del TCEu se realiza “en las dependencias de cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión y en los Estados miembros, incluidas las dependencias de cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto”), y quizá también del art. 317 TFUE. Impulsada por la Comisión, que se desresponsabilizaría de los fallos producidos en el primer nivel de control (que son los más frecuentes en las áreas presupuestarias de gestión compartida), que es el que precisamente recae sobre las autoridades nacionales.

Solución 2: Que los Estados se responsabilicen. Impulsada por el Parlamento Europeo.

2.1: A nivel supranacional (respecto al Parlamento Europeo): A través de Declaraciones Nacionales.

2.2: A nivel nacional (respecto a los parlamentos nacionales): Lo cual habría de implicar una mayor involucración de las EFS.

Solución 3: Eliminación de la dimensión europea de la rendición de cuentas, que se convertiría en un asunto interno de cada Estado.

Solución 4: Mantenimiento del statu quo, pero con una mayor capacidad coercitiva por parte de un metagobernante a nivel supranacional.

2.3. Los avances aportados por el Reglamento Financiero 966/2012

El Reglamento Financiero 966/2012, primer Reglamento Financiero adoptado por el procedimiento de codecisión, se inserta en el proceso de reconfiguración institucional del sistema financiero europeo para el marco financiero plurianual 2014-2020. El anterior Reglamento 1605/2002 del Consejo había sido modificado en diversas ocasiones (especialmente en 2006). Debiéndose llevar a cabo nuevas modificaciones para el marco financiero plurianual 2014-2020, incluidos cambios que tuviesen en cuenta las modificaciones introducidas por la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (por el que el Reglamento Financiero pasaba a someterse al proceso de codecisión), se procedió a derogar el Reglamento 1605/2002 y a sustituirlo por el Reglamento 966/2012. Este Reglamento Financiero, el tercero en la historia de las Instituciones Europeas, incorpora importantes innovaciones en muchos de los aspectos señalados como problemáticos en las finanzas públicas de la Unión.

Uno de los aspectos más importantes de la reforma operada por el Reglamento 966/2012 ha sido dar una mayor apertura a actores privados en el proceso de formulación, implementación y control de la política financiera. En este sentido se ha potenciado la dimensión de gobernanza, con aspectos como la cofinanciación con actores donantes (en las políticas de ayuda exterior) y la facilitación de la ejecución del presupuesto por medio de colaboraciones público-privadas (que ya se había esbozado, con carácter básico, en el art. 185 del Reglamento 1605/2002). En la misma línea, las condiciones de externalización y delegación a terceros de competencias de ejecución presupuestaria se simplifican con el Reglamento 966/2012.

Respecto al establecimiento de niveles de riesgo tolerable, como ya hemos señalado, el nuevo Reglamento Financiero se añade a la serie de pronunciamientos de las Instituciones Europeas a favor de una aproximación diferenciada a la materialidad de las distintas áreas presupuestarias. Así, se establece que los agentes ordenadores delegados deben tener en cuenta el nivel esperado de riesgo de error y los costes y beneficios de los controles en la elaboración de las propuestas legislativas y el establecimiento de los respectivos sistemas de gestión y control. Previéndose además un seguimiento continuo de los niveles de error tolerable, al establecerse que el ordenador delegado debe informar en el informe anual de actividades sobre los resultados de los controles y los costes y beneficios de los mismos.

En el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 también se continúa el proceso de simplificación normativa. Así, se aprecia una valoración positiva del recurso a subvenciones determinadas sobre la base de cantidades fijas únicas, costes unitarios y tipos fijos (lo que en marcos financieros anteriores se ha estado produciendo especialmente en lo que se refiere a la política agrícola con el sistema de pago único por superficie) a efectos de reducir el riesgo de error financiero.

Quizá el ámbito más relevante del Reglamento Financiero 966/2012 es la introducción de importantes avances en la línea de una mejor delimitación de líneas de responsabilidad entre actores de gobernanza, así como un reforzamiento de la posición de la Comisión. Esto supone desarrollar la previsión del art. 317 TFUE introducida en el Tratado de Lisboa por la cual el Reglamento Financiero habría de determinar no sólo las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, sino especialmente “las responsabilidades que de ello se derivan”.

El nuevo Reglamento Financiero trata de desarrollar las disposiciones introducidas con el Tratado de Lisboa en el art. 317 TFUE, por las cuales “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para

garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. De este modo, se refuerzan las obligaciones básicas de control y auditoría que incumben a los Estados miembros en la ejecución del presupuesto en régimen de gestión compartida. De manera bastante relevante, se imponen una serie de obligaciones detalladas a las autoridades nacionales, a efectos de establecer un marco coherente para todas las políticas de gasto de la Unión sometidas a gestión compartida, con estructuras administrativas más armonizadas a nivel nacional.

En primer lugar, el Reglamento 966/2012 incorpora de manera general los avances introducidos en el anterior marco financiero 2007-2013 por los Reglamentos Financieros sectoriales (en política de cohesión y agricultura), en los que se reforzaba la nodalidad de la Comisión como receptora de flujos de información. Igualmente, se asume una dimensión de gobernanza multinivel al permitir a la Comisión tener como interlocutores directos a las específicas autoridades nacionales que gestionan y controlan los fondos, “puenteando” en su caso a las autoridades estatales centrales. Es así que en su artículo 59.5 establece que las autoridades nacionales responsables de la gestión y del control de los fondos de la Unión han de transmitir anualmente sus cuentas sobre los fondos recibidos.

Lo más relevante es que dichas cuentas han de acompañarse de una declaración de fiabilidad por parte de los responsables de la gestión de los fondos (es decir, una declaración de fiabilidad a nivel más administrativo que político). Este tipo de declaración, que ya existía en marcos financieros anteriores en el ámbito de la política agrícola, supone una mejor delimitación de las líneas de responsabilidad. El alcance de la declaración es bastante exhaustivo, cubriendo la dimensión de fiabilidad de las cuentas, de cumplimiento de las transacciones y de fiabilidad de los sistemas de control²⁵⁷. Además, todas las autoridades nacionales encargadas de la gestión y control de los fondos europeos tienen que proporcionar un resumen anual de los controles realizados (lo que hasta 2012 sólo existía a nivel agregado por fondos), incluido un análisis de la naturaleza y el alcance de los errores y deficiencias detectados en los sistemas, así como de las medidas correctivas tomadas o previstas.

Finalmente, el proceso de creación de confianza se vuelve a reforzar con la participación de autoridades de auditoría verificando todo el proceso de elaboración de los resúmenes y declaraciones anuales. Así, se prevé que las cuentas y los resúmenes han de ir acompañados del dictamen de un organismo de auditoría independiente, elaborado de conformidad con las normas de auditoría

²⁵⁷ Art. 59.5: “Las cuentas se acompañarán de una declaración de fiabilidad en la que se confirme que, en opinión de los responsables de la gestión de los fondos: i) los datos están presentados correctamente y son completos y exactos, ii) los gastos se efectuaron conforme a los fines previstos, tal como se definen en las normas sectoriales, iii) los sistemas de control establecidos ofrecen las garantías necesarias en lo que respecta a la legalidad y la regularidad de las operaciones correspondientes”.

aceptadas internacionalmente. Dicho dictamen se ha de pronunciar sobre los mismos aspectos cubiertos por la declaración de fiabilidad del art. 59.5 del Reglamento 966/2012: si las cuentas ofrecen una imagen fiel, si los gastos para los que se ha solicitado el reembolso a la Comisión son legales y regulares y si los sistemas de control establecidos funcionan correctamente. También indica si el trabajo de auditoría pone en duda las afirmaciones hechas en la declaración de fiabilidad mencionada.

Finalmente, el Reglamento 966/2012 menciona e incorpora parcialmente la demanda constante del Parlamento Europeo desde 2004 de requerir Declaraciones Nacionales a nivel político, que responsabilicen a los Estados ante el Parlamento Europeo. Es así que se hace una mención de la iniciativa voluntaria, que han venido realizando determinados Estados miembros, de presentar declaraciones nacionales de asunción de responsabilidad política. En un enunciado normativo puramente dispositivo, se afirma en el art. 59.5 que “los Estados miembros podrán presentar declaraciones firmadas al nivel adecuado, basadas en la información a que se refiere el presente apartado”.

3. LA PROBLEMÁTICA DE LA DIVERGENCIA DE INTERESES EN LA GESTIÓN COMPARTIDA. ANÁLISIS PARTICULAR DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN

Ya hemos señalado que el presupuesto de la Unión puede ser ejecutado según distintos modos de gestión: directa, compartida e indirecta. Alrededor de un 80% del presupuesto se gasta conforme al modelo de gestión compartida (básicamente, los fondos ejecutados en el marco de los títulos competenciales de agricultura y cohesión económica, social y territorial). Conviene realizar una aproximación particular a la política de Cohesión Económica, Social y Territorial, por el peso que tiene dentro del presupuesto europeo (en torno a un tercio del total), y sobre todo por la importancia histórica que dicha política ha tenido para España.

La Cohesión Económica, Social y Territorial es una competencia compartida de acuerdo con el artículo 4.2 TFUE. El hecho de que sea compartida implica que entra en juego el principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE), que opera en la práctica como un elemento centrifugador de competencias, ya que promueve la actuación de aquellos niveles competenciales que cuentan con una ventaja comparativa para la provisión de las políticas públicas en cuestión. Por lógica, los niveles con ventaja comparativa para formular, implementar o controlar las políticas públicas no tenderán a concentrarse en torno a una única instancia de poder, sino que se situarán a niveles distintos, en función tanto de la escala a la que operen dichas instancias de poder como de la escala a la que se

presenten los problemas. Igualmente, el principio de subsidiariedad, al priorizar la ventaja comparativa como elemento estructurador para la provisión de políticas, puede tener como resultado el “troceamiento” de las mismas: esto puede derivar en lo que Eberlein y Kerwer (2004: 128) llaman acoplamiento ligero. El principio de subsidiariedad se configura por tanto como un elemento que contribuye a impulsar la gobernanza multinivel.

Por su parte, el art. 5.4 TUE, aplicable también a las competencias compartidas, señala que “En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”. Como resultado de la interpretación que el Consejo de la UE ha hecho de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, el Reglamento 1083/2006, señala que en lo concerniente al gasto de los Fondos estructurales, “la responsabilidad principal de la ejecución y del control de las intervenciones debe corresponder a los Estados miembros” (considerando 65 y art. 12).

Resulta interesante notar la importancia particular que el principio de subsidiariedad tiene en el ámbito de los fondos estructurales. Sobre todo atendiendo a que en los fondos estructurales rige el principio de asociación, que incluso antecedió a la positivización del principio de subsidiariedad. En efecto, el principio de asociación se introdujo con el paquete Delors en 1988, mientras que el de subsidiariedad no se positivizó hasta la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993. El principio de asociación implica que los fondos estructurales han de ser planificados, gestionados y controlados en asociación entre la Comisión y un conjunto de actores nacionales, subnacionales, subestatales y sociales, lo cual supone una declaración en toda regla en favor del paradigma de gobernanza, troceando las políticas y asignando las competencias respectivas a aquellos actores con ventaja comparativa. De hecho, fue con esta característica de los fondos estructurales que comenzaron a escribirse los primeros artículos sobre gobernanza multinivel (Marks 1993).

En la práctica, los principios arriba señalados implican que son los Estados miembros y sus regiones los que sobre el terreno conceden o deniegan el dinero para los proyectos que son llevados a cabo por los beneficiarios. Este dinero se inscribe en una política europea de cohesión con objetivos estratégicos propios, marcados cada siete años en el diseño de los respectivos fondos estructurales. Además de decidir los objetivos (en qué se gasta), la Unión establece una normativa *de mínimos* (que los Estados miembros pueden hacer más estricta) para determinar cómo se gastan y controlan los fondos. Es por ello que los fondos de la política de cohesión pueden considerarse como subvenciones condicionadas.

La Comisión sólo puede realizar una limitada supervisión de los sistemas nacionales de control a través de un control documental y un limitado número de auditorías sobre el terreno. Sin embargo, a pesar de que son los Estados miembros los que tienen la responsabilidad sobre el terreno, es la Comisión la que asume la rendición de cuentas, de acuerdo con el ya referido artículo 317 del TFUE. La Comisión tiene pues una responsabilidad política que se sustancia en la rendición de cuentas que hace anualmente ante el Parlamento Europeo y el Consejo mediante el procedimiento de aprobación de la gestión, mientras que los Estados miembros tienen una responsabilidad financiera que se sustancia a través de las suspensiones de pagos y las correcciones financieras que les impone la Comisión.

Como ya sabemos la Comisión se erige como responsable del uso que los Estados miembros hacen del presupuesto de la Unión. Y sin embargo, éstos son actores independientes de la Comisión: esto implica, primero, que siempre pueden elegir no cumplir con los Reglamentos europeos y con las directrices emitidas por la Comisión; segundo, que siempre pueden llevar a cabo actuaciones sin conocimiento de la Comisión, creando una situación de asimetría de información. En principio, la independencia y la asimetría de información no deberían de ser un problema si hubiese un alineamiento perfecto entre las necesidades y las preferencias de las políticas de gestión financiera de la UE y de los Estados miembros. Sin embargo, ése no es el caso, por distintos motivos:

1. Divergencia de intereses en la fase de ejecución presupuestaria: los objetivos políticos perseguidos por la Unión y los Estados miembros a veces divergen. Así, se comprueban casos en que los Estados miembros, de manera consciente, no quieren someterse a las normas y directrices que desde la Unión pretenden orientar la forma en que han de gastarse las subvenciones. Lo cierto es que, una vez que las ayudas llegan a los Estados miembros para que éstos las entreguen a los beneficiarios, de acuerdo con las condiciones impuestas desde la Unión se produce un choque entre las prioridades políticas de la Unión (expresadas en el marco normativo que ha de regir la ejecución de las ayudas) y las de los Estados miembros. En caso de divergencia entre Unión y Estados miembros, puede ser costoso cambiar la inercia de las políticas públicas de los Estados miembros para asumir las prioridades marcadas desde el nivel supranacional, ya que las políticas públicas generan un cúmulo de rutinas burocráticas y de “intereses creados” (sectores beneficiarios, intereses funcionariales...) que resistirán los cambios. Un ejemplo de este fenómeno lo encontramos cuando, en un escenario de problemas de liquidez para las haciendas de los Estados miembros, las subvenciones europeas se convierten en un remedio para “parchear” un presupuesto sometido a presión. En este supuesto las subvenciones europeas pueden convertirse en el recurso providencial para poder hacer frente a

necesidades perentorias de pagos, acabando incorporadas a líneas presupuestarias nacionales preexistentes (Blom-Hansen 2005: 630). Esta tendencia viene a ser reforzada cuando los Estados miembros consideran los fondos europeos como una especie de “beneficios extraordinarios”²⁵⁸; y más aún cuando, debido a la falta de un sistema de impuestos europeos, los ciudadanos no tienen la percepción de estar contribuyendo al gasto público europeo, lo que hace que no se planteen el origen de los fondos europeos, sino que los vean como un “maná” caído del cielo (Cipriani 2007: 143).

2. Divergencias de intereses en la fase de control presupuestario. Esto puede producirse, en primer lugar, porque la aversión al riesgo financiero puede ser menor en los Estados miembros que en la propia Comisión (incluso respecto al propio presupuesto nacional). Es decir, puede ocurrir que algunos Estados miembros no le concedan tanta importancia al control presupuestario, ya que se consideren como tolerables umbrales de materialidad más altos que en la Unión (o que directamente no se utilice en la práctica umbral de materialidad claramente especificado en el subsistema de control externo, como es el caso de España). Por otro lado, mientras que la mayor parte de los costes de control son soportados por los Estados miembros, los beneficios que se derivan de estos controles se incorporan al presupuesto europeo. En la medida en que los procesos de rendición de cuentas a nivel nacional se centren exclusivamente sobre el presupuesto estatal, el subsistema de control externo no tendrá motivación por encontrar errores en la gestión de un presupuesto ajeno como es el de la Unión. Los subsistemas de control externo a nivel nacional pueden estar poco motivados por controlar los gastos que se han hecho a cargo del presupuesto de la Unión (incluso puede suceder que las leyes por las que se rijan sólo prevean el control del presupuesto nacional).

En cuanto a los subsistemas de control interno, la divergencia de intereses puede ser más fuerte, ya que las correcciones financieras que se puedan imponer en los supuestos de ilegalidad se reincorporarán al presupuesto de la Unión, aminorando simultáneamente el presupuesto nacional²⁵⁹. Lo que conlleva no sólo una falta de motivación por parte de los subsistemas de control interno (Levy 2000; Dictamen 2/2004, párrafo 24), sino además una motivación por ocultar resultados negativos de controles que puedan conducir a la imposición de correcciones financieras. Como

²⁵⁸ Esto se comprueba en casos ilustrativos como la disputa entre el Reino Unido y la Comisión en torno al programa RECHAR para el desarrollo del noreste de Inglaterra a comienzos de los años 90 (Bache 1999).

²⁵⁹ Esto es en el caso de las correcciones “netas” impuestas por la Comisión. Sin embargo, hay que considerar que la mayoría de las correcciones se imponen por los mismos Estados miembros, al posibilitar el Derecho de la Unión la sustitución de gastos no elegibles por otros gastos nuevos, sin impacto final sobre la asignación presupuestaria nacional. El problema que plantea esto es que precisamente, el cambio de gasto no elegible por otro elegible lleva un tiempo, lo que puede producir un desajuste en el calendario de ejecución presupuestaria, lo que finalmente puede llevar a una “liberación” de los fondos si dos años después de finalizado el marco financiero no se ha ejecutado parte del presupuesto.

señalaba el Parlamento Europeo (2005), “la aplicación sistemática de sanciones a los Estados miembros ha tenido como consecuencia la renuencia de los Estados miembros a revelar problemas de ejecución”. Igualmente, como ya indicaba el TCEu en su Dictamen 2/2004 (punto 24), “En los ámbitos de gestión compartida (que representan más del 80 % del gasto), la mayoría de los costes derivados de la realización de controles corren a cargo de los Estados miembros o de los países beneficiarios. Ahora bien, el beneficio de estos controles revierte sobre el presupuesto comunitario y, por tanto, sólo llega indirectamente al propio Estado miembro. Éste, por consiguiente, no ve incentivo en dedicar suficientes recursos para controlar los fondos comunitarios, lo que explica por qué la Comisión tuvo que definir el tipo y la intensidad de los procedimientos de control en la reglamentación”.

Cipriani (2010: 46) nota cómo la divergencia de intereses va acentuándose conforme el marco financiero plurianual y los Programas Operativos van acercándose a su fin. En efecto, al comienzo del marco financiero plurianual el necesario alineamiento entre Comisión y Estados miembros que requiere la aprobación del Marco Financiero Plurianual todavía está presente. Además, al comienzo de los Programas Operativos la mayoría de los créditos son de compromiso (no de pago, que están más sujetos a error), y los pagos que se hacen son principalmente de pre-financiación. Conforme va madurando el PO, la Comisión comenzará a detectar deficiencias y a imponer correcciones financieras, hasta llegar al momento más problemático, la liquidación y cierre de cuentas (así, la Comisión reserva un 5% del total de créditos del PO para los errores detectados en este momento final)²⁶⁰.

Hay que señalar que, a nivel funcional, la situación de divergencia de intereses está prevista a nivel legislativo europeo. Así, el Reglamento Financiero 966/2012 hace referencia a los conflictos de intereses (art. 57), estableciendo el principio de que “Los agentes financieros y demás personas implicadas en la ejecución y gestión, incluidos los actos preparatorios al respecto, la auditoría o el control del presupuesto no adoptarán ninguna medida que pueda acarrear un conflicto entre sus propios intereses y los de la Unión”. El art. 57.2 del Reglamento Financiero 966/2012 especifica además que “existirá conflicto de intereses cuando el ejercicio imparcial y objetivo de las funciones

²⁶⁰ La observación que hace Cipriani es por lo general correcta, aunque habría que añadir que un momento de especial divergencia entre niveles de control nacional y supranacional se produce también en el momento mismo de inicio de los Programas Operativos, cuando la Comisión procede a realizar una evaluación de los sistemas de control nacionales y retiene los fondos hasta que no se conformen con los requerimientos marcados por la Comisión y los Reglamentos europeos (un procedimiento que fue introducido por primera vez en el Marco Financiero Plurianual 2007-2013). Una vez que se ha pasado la fase previa de la evaluación de los sistemas nacionales, entonces sí puede hablarse de alineamiento de intereses.

de los agentes financieros y demás personas a que se refiere el apartado 1 se vea comprometido por razones familiares, afectivas, de afinidad política o nacional, de interés económico o por cualquier otro motivo de comunidad de intereses con el beneficiario”. Por su parte el art. 58.7 del Reglamento Financiero 966/2012 señala que “La Comisión no delegará en terceros competencias de ejecución cuando dichas competencias impliquen un margen de apreciación amplio que pueda reflejar decisiones políticas”. Sin embargo, los principios de prohibición de conflictos de interés enunciados en el Reglamento Financiero no han sido particularmente operativos a la hora de traducir una necesaria alineación de intereses entre los actores involucrados en la ejecución presupuestaria.

El problema de la baja motivación de los Estados miembros por ejecutar y controlar debidamente los fondos de la Unión puede resolverse en parte asociando los intereses de ambos niveles de gobernanza a través del requerimiento de una tasa de cofinanciación. Y esto se hace en el caso de los fondos estructurales (no así en otros fondos cogestionados de la Unión, como los de la política agrícola), en los cuales, de conformidad con el principio de adicionalidad²⁶¹, los Estados miembros tienen que financiar una parte de los programas (entre el 15 y el 50% del montante total, dependiendo de los objetivos de desarrollo considerados: los países más avanzados se ven sometidos a una tasa de corresponsabilidad mayor). Sin embargo, esta solución de la cofinanciación no resulta perfecta, en la medida en que los Estados miembros tenderán a considerar sólo la proporción que ellos mismos cofinancian²⁶².

Por otro lado, incluso en el caso de que los inconvenientes arriba mencionados no se presenten y se produzca un alineamiento aparente entre las políticas de ejecución y de control nacional y supranacional, las complejidades inherentes al sistema de gestión financiera de la Unión y al marco regulativo en que el gasto europeo ha de producirse, así como la heterogeneidad de culturas administrativas dotadas de recursos muy desiguales entre los distintos Estados miembros, pueden generar malentendidos y errores involuntarios que en último término acaben provocando desviaciones en las políticas y acciones desarrolladas a nivel supranacional, nacional y subnacional, lo que incrementará las tasas de error financiero.

²⁶¹ El principio de adicionalidad es uno de los principios generales que orientan la ejecución de los Fondos Estructurales desde la Reforma Delors de 1988. Este principio implica que las contribuciones de los Fondos Estructurales no deben sustituir al gasto de cohesión económica, social y territorial realizado por las autoridades nacionales (es decir, se trata de evitar la fungibilidad de la ayuda financiera). Al contrario, debe servir de catalizador y de multiplicador para fomentar el gasto en este tipo de programas.

²⁶² Así, en el caso de controles realizados sobre la base de un muestreo de riesgo, los subsistemas de control nacionales estarán tentados por dedicar menos atención (y realizar menos auditorías) a los Fondos Estructurales, independientemente del riesgo que los mismos presenten. Mientras que en el caso de los controles realizados sobre la base de un muestreo aleatorio, el hecho de que los Estados miembros sólo financien una pequeña proporción implicará que la probabilidad de realizar auditorías sobre los fondos estructurales será correspondientemente menor.

El problema de la divergencia de intereses tiene particular importancia en lo que respecta a la posible introducción de un modelo de “auditoría única”. La integración de los subsistemas de control supranacional y nacionales siempre resultará problemática en la medida en que no se supere tal divergencia de intereses. Siempre existirá un “riesgo moral” de que los Estados miembros no estén operando sus controles de manera correcta y alineada con los intereses de la Comisión. Como resultado, la Comisión habrá de mantener un sistema de control y supervisión reforzado que sirva de efecto disuasorio (por lo tanto, con sanciones que vayan más allá de las correcciones financieras actuales) y que a la vez permita suplir posibles deficiencias de los sistemas de control nacionales.

Cipriani (2010: 47-48) menciona un ejemplo ilustrativo de cómo puede manifestarse la divergencia de intereses entre Estados miembros y Comisión en la operación de los sistemas de control. Se trata de un caso sucedido en Francia, donde los servicios de la Comisión, en un control de sistemas, encontraron múltiples fallos en la gestión de un programa financiado por los fondos estructurales. Como resultado, la Comisión decidió imponer una corrección de 22 millones de euros. Ante esto, se inició en la *Cour de Comptes* un procedimiento de responsabilidad contra el funcionario correspondiente. Donde se puso de manifiesto la divergencia de intereses fue precisamente en la sanción impuesta (5000 euros), que tuvo en cuenta las siguientes causas atenuantes:

- La gestión de los fondos europeos no era una prioridad para el Ministerio en el que trabajaba el funcionario.
- Existía un consenso en dicho Ministerio en torno a usar los fondos europeos para pagar determinados gastos inelegibles.
- Los sistemas de control interno franceses habían aprobado todas las operaciones que desde la Comisión se había considerado como irregulares.

Se comprueba por tanto cómo el marco institucional en el cual se produce la gestión compartida genera un escenario de divergencia de intereses y ello acaba desembocando en una vulnerabilidad de la Comisión (Bauer 2006: 718), y en una situación caracterizada por la alta incidencia de error financiero.

3.1. El control de los fondos estructurales. Gobernanza multinivel y metagobernanza.

En esta sección abordamos la problemática del control presupuestario de los fondos estructurales: se trata de un ámbito paradigmático en la medida en que aquí se dan con mayor claridad las dinámicas

de gobernanza multinivel. A lo largo de esta sección utilizaremos el concepto de metagobernanza (*vid. supra, Cap. III*) para analizar el subsistema de control interno de los fondos estructurales. Como ya hemos señalado la metagobernanza, entendida como *gobierno de la gobernanza*, constituye un concepto que se sitúa como clave de bóveda para la asimilación constitucional de los fenómenos de gobernanza, subrayando un sentido de soberanía mediante el cual actores de gobierno, investidos con legitimidad democrática, defienden y promueven el *interés general* en el seno de redes de gobernanza.

3.1.1. Aproximación a la problemática

Podemos conceptualizar el sistema de control de los fondos estructurales, inspirado en el Dictamen 2/2004 y su modelo de control integrado, como un modelo de metagobernanza. Recordemos que la metagobernanza es un nuevo concepto en la teoría política, con un incipiente *corpus* científico (Scharpf 1994; Jessop 1997, 2003, 2004, 2006, 2011; Whitehead 2003; Bell y Park 2006; Sørensen 2006; Sørensen y Torfing 2009; Baker y Stoker 2012), que todavía carece de la consistencia necesaria como para mostrar un claro consenso en torno a sus dimensiones conceptuales. En esta sección tratamos de contribuir a rectificar esta situación, mediante la exploración empírica y el contraste de hipótesis referidas al caso específico del control de los fondos estructurales. Dicho control plantea dimensiones empíricas que pueden ser abordadas a partir de las bases conceptuales de la gobernanza multinivel y la metagobernanza. Específicamente, analizamos una situación donde las condiciones de divergencia de intereses y asimetría de información hacen que las redes de gobernanza multinivel tiendan a generar una serie de disfunciones que hacen necesario el ejercicio de la metagobernanza.

La selección de los fondos estructurales como base empírica para delimitar el concepto de metagobernanza resulta particularmente adecuada, en primer lugar porque, como hemos visto más arriba, esta área presupuestaria está afectada por un “déficit de rendición de cuentas”, ya que la Comisión Europea se hace responsable por el uso que se le da a fondos que no son ni autorizados ni certificados por ella. En segundo lugar, este caso muestra un supuesto de relativo éxito en la introducción de cambios en el control del gasto europeo (con una bajada en las tasas de error financiero detectadas por el TCEu). Tercero, el caso es relevante en la medida en que los fondos estructurales constituyen en su conjunto uno de los principales capítulos dentro del presupuesto de la Unión, absorbiendo, como ya se ha señalado, alrededor de un tercio del mismo. Finalmente, el control de los fondos estructurales ofrece un supuesto con características empíricas que pueden ser consideradas en términos analíticos en base a las categorías de gestión compartida (una propiedad de

la política de cohesión, conforme al art. 4.2 TFUE) y de gobernanza multinivel (una característica de la gestión de los fondos estructurales).

En efecto, la gestión de los fondos estructurales integra a un conjunto de actores supranacionales (las Instituciones de la Unión), nacionales (los Estados miembros de la Unión), subnacionales (regiones de los Estados miembros que cuentan con autonomía política en el ámbito de la gestión de los programas de cohesión) y privados (que van desde auditores privados hasta los beneficiarios finales de las subvenciones), ninguno de los cuales ostenta una *summa potestas* (o supremacía) sobre los demás. Por lo tanto comprobamos que existen analogías entre el específico sistema de control de los fondos estructurales y el modelo de gobernanza multinivel²⁶³.

Si consideramos que la metagobernanza implica un proceso mediante el cual el Estado diseña, supervisa, dirige y controla redes de gobernanza, y es un medio a través del cual el gobierno asume la responsabilidad en la defensa de determinados intereses públicos sobre los cuales sustenta su legitimidad (Whitehead 2003: 8; Bell y Park 2006), comprobamos cómo el estudio del control del gasto público europeo ofrece un ejemplo de metagobernanza. En efecto, en el control del gasto público europeo una entidad gubernamental supranacional como la Comisión Europea (indirectamente dotada de legitimidad democrática por el Parlamento Europeo) trata de diseñar, supervisar, dirigir y controlar una red de gobernanza multinivel, a efectos de llenar un “vacío de responsabilidad” en la ejecución del presupuesto europeo, asumiendo de manera plena sus responsabilidades constitucionales fijadas por el art. 317 TFUE.

3.1.2. La política de cohesión

En el caso del gasto público europeo, se observa un progresivo reforzamiento de los sistemas de control de los fondos estructurales, que son subvenciones condicionadas gestionadas a partir de un sistema de autoridad política donde interactúan diversos actores independientes (ninguno de los cuales ostenta supremacía), que se sitúan en distintos planos de gobernanza, y que cooperan y coordinan sus acciones para hacer frente a un mismo problema de interés público: la buena gestión financiera de ayudas destinadas a alcanzar cohesión económica, social y territorial.

Una de las principales actividades de la UE se concreta en la gestión de programas de subvenciones. Desde 1957 la proporción y cantidad de programas de subvenciones financiados por la UE y sus

²⁶³ Marks (1993: 401) concebía a los fondos estructurales como “*the leading edge of a system of multilevel governance in which supranational, national, regional and local governments are enmeshed in territorially overarching policy networks*”.

Organizaciones predecesoras ha aumentado continuamente, y en la actualidad la práctica totalidad del presupuesto de la UE se dedica al pago de subvenciones. De entre las políticas sujetas a programas de subvenciones, la cohesión económica, social y territorial ocupa un lugar predominante, recibiendo un tercio del total del presupuesto europeo. El artículo 174 del TFUE establece que, “a fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Unión, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica, social y territorial”. Por su parte el artículo 175 TFUE señala que esta acción será apoyada a través de fondos con finalidad estructural. La política de cohesión cumple una función especial en un escenario como el europeo, caracterizado por una fuerte desigualdad de rentas en su vasta geografía (especialmente tras la adhesión de los países de la Europa central y oriental)²⁶⁴.

Los fondos estructurales se gestionan de manera compartida entre Unión y Estados miembros. La Unión carece de un aparato administrativo a nivel de los Estados miembros (más allá de las Representaciones Permanentes en las respectivas capitales nacionales, que no tienen capacidad operativa). Por lo tanto, aquellas políticas que necesitan una presencia sobre el terreno sólo pueden ser implementadas a través del propio aparato administrativo de los Estados miembros en base a procedimientos de gestión compartida.

La justificación de la gestión compartida se basa en la necesidad de incorporar a la gestión a las autoridades de los Estados miembros en marcos de gobernanza multinivel, para hacer frente a la complejidad en la que operan los programas de gasto: se trata pues de una justificación política. En el caso de la UE, esta justificación política viene acompañada y reforzada por una justificación jurídica, que reside en la interpretación que el legislador hace de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad contenidos en los arts. 5.3 y 5.4 TFUE, respectivamente.

Como ya hemos analizado, la gestión compartida plantea una extraña situación constitucional, por cuanto el art. 317 TFUE establece que la Comisión ejecuta el presupuesto bajo su propia responsabilidad, y sólo se prevé que los Estados miembros “cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. La aprobación de la gestión del presupuesto se hace sólo con respecto a la gestión de la Comisión (así como de las otras Instituciones de la Unión y Agencias en las partes del presupuesto general que tengan asignadas), pero no respecto a la gestión de los Estados miembros. A pesar de

²⁶⁴ Además, la configuración concreta de la política de cohesión la hace especialmente idónea para impulsar desde el nivel supranacional pautas de modernización de las Administraciones Públicas de los territorios en que opera. El control presupuestario de la política de cohesión también se inscribe en esta línea.

que a efectos prácticos la gestión es compartida, la rendición de cuentas y la posible responsabilidad política que de la misma se pueda derivar no son compartidas, operando la relación de confianza sólo entre el Parlamento Europeo y la Comisión, y quedando fuera los Estados miembros. Se produce por lo tanto una disociación entre competencia jurídica y responsabilidad política.

La gestión compartida se desarrolla entre la Comisión y los Estados miembros conforme a las disposiciones marcadas por los Reglamentos sectoriales respectivos, los cuales enuncian los concretos términos en que se producirá la “división de tareas” entre Comisión y Estados miembros. En todo caso, dicha división de tareas se hace respetando un sentido de igualdad entre Estados y Unión Europea; es decir, que no existe una posición jerárquicamente superior de la Unión sobre los Estados miembros. El régimen de gestión compartida del presupuesto europeo constituye por lo tanto un régimen de gobernanza multinivel. En la práctica, la Unión tenderá a desempeñar las funciones de planificación, mientras que la implementación y seguimiento de los programas de gasto, que requieren un contacto directo con el tejido social que recibe el impacto del programa, quedan conferidos a los Estados miembros.

Por lo tanto es a nivel de los Estados miembros donde se inician y se procesan los expedientes de las ayudas europeas (lo que implica además la certificación de los gastos realizados a efectos de su reembolso), y donde se eligen a los concretos beneficiarios (lo que implica establecer los criterios adecuados para ello). Igualmente, son las autoridades nacionales las que se encargan de ejecutar los pagos a los beneficiarios. Otras competencias, como la elaboración de los concretos Programas Operativos (en el caso de la política de Cohesión), se someten al específico régimen jurídico establecido en los Reglamentos sectoriales. La competencia compartida implica que la Comisión no tiene competencias en una ejecución que se produce de manera remota. En la práctica, esto significa que los funcionarios autorizadores de fondos en Bruselas validan los créditos de compromiso y de pago sin tener un completo conocimiento de lo que está pasando sobre el terreno.

3.2 Análisis de la problemática del control de los fondos sometidos a gestión compartida.

Especial referencia a los fondos estructurales

Como vemos, los fondos estructurales constituyen un supuesto de subvenciones condicionadas, cuya gestión se caracteriza por ser compartida (entre la Unión y los Estados miembros) y desarrollarse en un marco de gobernanza multinivel. Ya hemos señalado que la política de cohesión se clasifica como competencia compartida en el art. 4.2 TFUE, y esto implica que entran en juego los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Como resultado de la interpretación que el legislador europeo ha hecho de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, el Reglamento 1083/2006 especifica que “la responsabilidad principal de la ejecución y del control de las intervenciones debe corresponder a los Estados miembros” (65º considerando y art. 12). Ello implica que sobre el terreno sean los Estados miembros y sus regiones los que concedan o denieguen los fondos a los específicos proyectos que decidan optar a las subvenciones. Sin embargo, a pesar de que son los Estados miembros los que tienen sobre el terreno el poder de desembolsar los fondos, el presupuesto es formalmente ejecutado por la Comisión Europea, que asume la más alta responsabilidad jurídica, conforme al art. 317 TFUE.

Como ya sabemos, según las disposiciones constitucionales del art. 317 TFUE, la Comisión se hace responsable del uso que se le dé a los fondos europeos por parte de los Estados miembros, aunque los propios Estados miembros son actores independientes: lo que implica, en primer lugar, que pueden incumplir de manera consciente la normativa que fije el Derecho de la Unión; y en segundo lugar, que puedan “esconder” sus incumplimientos, aprovechándose de una situación de asimetría de la información. En principio, la independencia de los Estados con respecto a la Unión y la situación de asimetría de la información no debería ser un problema si hubiese un alineamiento perfecto en las demandas y preferencias traducidas por las políticas de gestión financiera de la Unión y de los Estados miembros. Sin embargo, como ya se ha explicado, éste no es el caso, por la situación de doble divergencia entre los intereses de la Unión y de los Estados miembros en la ejecución y el control presupuestario.

En este contexto, el marco institucional de cogestión de los fondos estructurales puede caracterizarse como un modelo de gobernanza multinivel afectado por un patrón de divergencia de intereses y responsabilidades difusas (generando incluso “vacíos de responsabilidad”), donde la “gestión compartida” no se sustenta de manera clara sobre unos “intereses compartidos”. En este contexto, mientras que los Estados miembros son los encargados de gestionar sobre el terreno los fondos europeos, no se someten a procedimientos de responsabilidad política ante la Unión por la gestión que han llevado a cabo. Todo lo cual contribuye a una situación de alto error financiero, con la subsiguiente vulnerabilidad de la Comisión (Bauer 2006: 718), que es totalmente responsable de la ejecución del presupuesto europeo *ex. art. 317 TFEU*.

3.3. La metagobernanza como forma de superar las limitaciones de la gobernanza financiera de los fondos estructurales. El Marco de Control Interno Integrado

Con anterioridad a 1997, el control financiero de la política de cohesión se dejaba casi enteramente a la cooperación libre entre las Instituciones de la Unión y los Estados miembros, debido principalmente a que la política era relativamente nueva (Bauer 2006: 726), al haberse introducido como competencia de la Unión con el Acta Única Europea de 1986. En 1988, el Reglamento del Consejo 2052/1988 estableció las bases institucionales de los fondos estructurales. Este Reglamento era bastante parco en materia de control financiero, enunciando en su art. 23.1, de una manera que se demostró ingenua con el tiempo, que los Estados debían evitar y perseguir las irregularidades, recuperar los fondos incorrectamente desembolsados y asumir los costes de las irregularidades (a menos que pudiesen probar que la negligencia en el desembolso no les era imputable), y previendo vagamente que los Estados habrían de informar a la Comisión de las medidas adoptadas a este respecto. Una débil posición de jerarquía sobre el resto de actores de gobernanza permitía a las Instituciones de la Unión coordinar mínimamente. Esta jerarquía provenía de la posibilidad de realización de auditorías sobre el terreno por parte de los subsistemas de control interno de la Comisión (art. 23.2), así como externo (a través de las auditorías del TCEu). Además, el art. 24.2 preveía la posibilidad de realizar correcciones o suspensiones financieras en caso de que se hubiesen detectado errores. Sin embargo, la limitación de recursos con que operaban el TCEu y la Comisión, enfrentada a la inmensidad y complejidad inherente a los programas de gasto supranacionales, hacía prácticamente imposible detectar errores, debido a la dificultad de controlar de manera eficaz todos los fondos estructurales gastados a lo largo y ancho de la geografía de la Unión.

El contenido del Reglamento 2052/1988 relativo al control financiero fue retomado en 1993 sin cambios, en el Reglamento 2082/1993, que diseñaba el régimen de los fondos estructurales bajo las perspectivas financieras 1993-1999. Sin embargo, un cúmulo de circunstancias contribuyó a resaltar la importancia de la gestión financiera de la Unión a finales de los 1990. La recurrencia de crisis fiscales, la imposición de políticas fiscales restrictivas a efectos de cumplir con los criterios de convergencia, la preocupación por los escándalos de corrupción, las incertidumbres por las adhesiones de los países de Europa oriental, la fatiga de los países contribuyentes netos respecto a las políticas supranacionales de redistribución, así como el aumento del euroescepticismo, contribuyeron a situar la gestión financiera del presupuesto de la Unión en el centro de la agenda política supranacional europea. En este contexto, el hecho de que en el Tratado de Maastricht le fuese encomendada al TCEu la elaboración anual de una Declaración de Fiabilidad, sirvió de catalizador

de todos los elementos que apuntaban a una preocupación por la buena gestión financiera de la Unión, reforzando desde 1995 (cuando la primera Declaración de Fiabilidad fue publicada) la relevancia de esta problemática en la agenda política de la Unión.

Como resultado, desde 1997 comienza un proceso de reconfiguración institucional, por el cual se modificaron los equilibrios y patrones de interacción entre jerarquía, coordinación y cooperación, orientándose hacia una progresiva centralización e institucionalización del marco de gobernanza, mediante el cual la Comisión comenzó a asumir de manera plena su rol de metagobernante del marco de gobernanza de los fondos estructurales.

En efecto, fue el Reglamento de la Comisión 2064/1997 el que por primera vez comenzó a institucionalizar una red de gobernanza multinivel para la supervisión y control de los fondos estructurales, estableciendo un “mínimo común denominador” institucional que tendrían que cumplir los actores nacionales y subnacionales implicados. El Reglamento de la Comisión 2064/1997 introdujo requerimientos mínimos para que los Estados miembros realizasen un nivel mínimo de controles *sobre el terreno* (por lo menos un 5% del total de fondos desembolsados²⁶⁵), y presentasen una declaración de garantía al finalizar los POs (Méndez y Bachtler 2011: 750).

Sin embargo, las innovaciones introducidas por el Reglamento de la Comisión 2064/1997 no consiguieron atajar las deficiencias del sistema de control de las finanzas de la Unión. En 1999 se aprobó un nuevo marco jurídico para la ejecución de los fondos estructurales (Reglamento 1260/1999), en el que se siguió la línea de fijar un “mínimo común denominador” institucional más específico que tendrían que cumplir los distintos actores involucrados en la gestión y control de los fondos estructurales. Conforme a dicho reglamento, se introdujo la obligación de crear una Autoridad de Gestión y una Autoridad Pagadora (para elaborar y presentar solicitudes, y recibir pagos de la Comisión, respectivamente) para cada fondo estructural. Igualmente se preveía la obligación de remitir a la Comisión al término de cada intervención, una declaración resumiendo las conclusiones de los controles efectuados durante los años anteriores y pronunciándose sobre la validez de la solicitud de pago del saldo, así como sobre la legalidad y la regularidad de las operaciones registradas en el certificado final de los gastos.

El escándalo que rodeó la dimisión de la Comisión Santer situó la reforma administrativa de la Comisión dentro de la agenda política de la Unión. Sin embargo, con la reforma Prodi-Kinnock se

²⁶⁵ Aunque se tratase de controles de transacciones, estos controles habrían de presentar una dimensión de evaluación de los sistemas de gestión y control (art. 3 del Reglamento de la Comisión 2064/1997).

produjo una suerte de “congestión” de una agenda política abarrotada (Levy *et al.* 2011: 1553)²⁶⁶, lo que obligó a priorizar las iniciativas políticas, que se centraron principalmente en la reforma de las estructuras internas de la Comisión. Por lo tanto, la reforma Prodi-Kinnock dejó de lado cuestiones que iban más allá del estricto ámbito de la Comisión, como el régimen de control del gasto sometido a gestión compartida.

En este contexto comenzó a tomarse conciencia de que la gestión compartida del presupuesto europeo implica en la práctica una delegación del ejercicio de competencias por parte de la Unión a los Estados miembros, y que conforme a su propia lógica, no se realiza una delegación de la ejecución presupuestaria como tal (que corresponde a la Comisión), sino de poderes de ejecución que deben estar claramente definidos, y cuyo ejercicio habría de estar sujeto a la supervisión de la autoridad delegante. Por ello el Reglamento Financiero 1605/2002, producto de la reforma Prodi-Kinnock, establecía en su art. 54.1 que “Las competencias de ejecución que se deleguen deberán ser definidas con exactitud y el uso que se haga de ellas deberá estar sujeto a control en su totalidad”. Esto implica que en el caso de la gestión compartida la Comisión “*shall first carry out document and on the spot checks into the existence, relevance and proper operation within the entities to which it entrusts implementation*”²⁶⁷, controles que habrían de extenderse a los procedimientos aplicados, los sistemas de control, los sistemas contables, y los procedimientos de licitación y de concesión de subvenciones. La Comisión habría de revisar dichos aspectos periódicamente.

A comienzos de los 2000 se fueron sucediendo propuestas de reforma y estudios que trataron de trasladar al ámbito de la Unión nuevos códigos y prácticas de control. Especial importancia tuvieron los códigos y estándares transnacionales relativos al “Control Interno Integrado”, un patrón de control adaptado a situaciones complejas de gobernanza corporativa donde múltiples actores se configuran como agentes en la ejecución de programas. Michael Power (2007) aborda la configuración conceptual del “Control Interno Integrado” como un código de control en el que múltiples niveles de control fundamentan su fiabilidad sobre los niveles inferiores, siguiendo una articulación piramidal. El control interno integrado se caracteriza por una “presión de cumplimiento

²⁶⁶ “*In analytic terms, the ‘negative DAS’ was not on the ‘systemic agenda’ (Kingdon 1994) at the outset of the Santer period, while ‘agenda congestion’ explains why at the outset of the Prodi period the issue remained on the systemic but not on the formal policy agenda of the Commission. By the Barroso period, the ‘negative DAS’ issue was still on the systemic agenda (and there were now 11 successive negative DASs to explain away), while the agenda congestion effect of the Prodi period had dissipated*”.

²⁶⁷ Conforme al correspondiente Reglamento de ejecución de la Comisión: Art. 35. 1 del Reglamento de la Comisión No 2342/2002 de 23 de diciembre de 2002 sobre normas de desarrollo del Reglamento (CE, EURATOM) no 1605/2002 del Consejo, por el que se aprueba el Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas.

en cascada”, y el énfasis en la autoevaluación. El principal referente se encuentra en los estándares transnacionales de control interno COSO. Inspirados en la nueva cultura de control de los años 1990 (que pretendía hacer frente a los desafíos organizativos planteados por la “sociedad de riesgo global”), se sucedieron propuestas y opiniones que culminaron en el Dictamen del TCEu 2/2004.

3.3.1. El Dictamen 2/2004

El Dictamen 2/2004 se realizó por parte del TCEu como respuesta a la solicitud del Parlamento Europeo, formulada en el apartado 48 de su Decisión de 10 de abril de 2002 relativa a la aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea. En dicha solicitud se requería que el TCEu emitiera un dictamen sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto de la Unión Europea donde cada uno de los niveles de control se basase en el anterior, con vistas a reducir la carga sobre los entes auditados (beneficiarios y los propios sistemas de gestión y control de los Estados miembros) y aumentar la calidad de las actividades de auditoría.

De acuerdo con Vitor Caldeira (2005: 217) la auditoría única puede definirse como “un término que nos remite a la forma de abordar aquella situación en la que una entidad es objeto de muchas auditorías, deduciéndose de este hecho la necesidad de contar con el trabajo de otros auditores para evitar la duplicación de las fiscalizaciones”. El modelo de auditoría única preconizado en el Dictamen 2/2004 abogaba por una mayor coordinación de los controles comunitarios y nacionales. Los sistemas de control deberían fundamentarse en una cadena de procedimientos, donde cada nivel dispusiese de unos objetivos específicos que tuviesen en cuenta el trabajo de los demás, de modo que pudiesen aprovecharse los resultados de los distintos niveles sin menoscabar la independencia de los órganos afectados. Igualmente, el modelo de auditoría única permitiría reducir la carga de auditorías que han de sufrir los propios entes auditados, que puede llegar a constituir un lastre en su eficiencia.

Como antecedentes e inspiradores del Dictamen 2/2004, se situaban la Ley sobre auditoría única de 1984 de los Estados Unidos, así como el enfoque de auditoría única predicado en los Países Bajos a partir de 1989. Igualmente una iniciativa de auditoría conjunta se había ido desarrollando desde 1994 en el ámbito de la fiscalización de los recursos propios de la UE, incluyendo la cooperación entre la Comisión y los servicios de control interno de la mayoría de los Estados miembros.

El Dictamen 2/2004 abordaba la problemática del fragmentado subsistema de control interno del gasto público europeo, inspirando un impulso de metagobernanza para hacer consistente y coherente el conjunto de circuitos de control. En el subsistema de control interno del gasto europeo se identifican tres niveles: supranacional, nacional y subestatal o subnacional. Dentro de este marco

institucional multinivel, en el Dictamen 2/2004 del TCEu se presentaba la idea de un “marco de control interno comunitario”, donde se distinguían en *primer* lugar los controles primarios, que son los controles inmediatos que realiza a nivel local el organismo pagador en relación con la solicitud de pagos o la declaración de gastos. Estos controles pueden incluir tanto comprobaciones administrativas como inspecciones sobre el terreno, y se orientan a partir de un muestreo basado en criterios de riesgo. El Dictamen 2/2004 daba una especial importancia a los controles primarios, afirmando en su punto 12 que “Por lo que se refiere a la legalidad y a la regularidad de las operaciones, el elemento clave del proceso se encuentra en el punto en que los pagos se transfieren a los beneficiarios finales. Si los pagos se han efectuado a beneficiarios que han presentado declaraciones incorrectas o que no reúnen los criterios correspondientes, entonces persistirán los errores dentro del sistema”. Es por ello que en su punto 38 se indicaba que “la legislación debería incluir un dispositivo que incite a los beneficiarios a elaborar las declaraciones de gastos con exactitud, mediante el refuerzo de las penas y sanciones”. El sistema de controles primarios se correspondería con la Autoridad de Gestión del Reglamento 1083/2006.

En *segundo* lugar se situarían los controles secundarios, que deberían llevarse también a cabo a nivel local, pero serían realizados por una unidad o un organismo de control funcionalmente diferenciado del organismo pagador. Estos controles secundarios realizan un control de sistemas, comprobando que los sistemas primarios funcionan con eficacia y, posteriormente, efectúan una comprobación de las operaciones, basada también en un análisis de riesgo, y contrastando los niveles de error detectados con los niveles de riesgo tolerable. La realización de los controles secundarios se correspondería con la Autoridad de Certificación del Reglamento 1083/2006.

En *tercer* lugar se situarían los controles centrales, destinados a examinar el funcionamiento de los controles primarios y secundarios, para proceder a la estimación, a partir de un muestreo representativo de operaciones, del nivel residual de riesgo de la población. El punto VI del Dictamen 2/2004 sugería el establecimiento de un mínimo común denominador institucional exigido desde el nivel supranacional al conjunto de actores participantes en el control presupuestario. Este mínimo común denominador afectaría tanto a los controles primarios como a los secundarios y centrales. Los controles centrales se corresponderían con los controles efectuados por la Autoridad de Auditoría del Reglamento 1083/2006.

Finalmente, con la realización de los controles de supervisión, la Comisión vigilaría todo el proceso en los Estados miembros para asegurar su buen funcionamiento y el equilibrio entre costes y

beneficios de control (es decir, supervisando que el nivel de error se situase, en todas las áreas presupuestarias, por debajo del nivel de riesgo tolerable²⁶⁸).

El Dictamen 2/2004 subrayaba que la falta de coordinación implica el riesgo de que los recursos no se utilicen de la manera más eficaz y de que las distintas instancias de control terminen realizando inútilmente el mismo trabajo, con la consiguiente carga indebida para el auditado y una mala imagen de la gestión de los fondos europeos. Además, la falta de coordinación contribuiría a la generación de “espacios vacíos”, donde determinadas categorías de gastos quedarían al margen de cualquier control efectivo.

En consecuencia, uno de los principios inspiradores del Dictamen 2/2004 consistía en que los controles deberían llevarse a cabo siguiendo unas normas comunes y de manera coordinada, evitando así un doble trabajo innecesario. Todo el sistema de control debería estar basado en una estructura en cadena, donde los controles se efectuasen y los resultados se registrasen y comunicasen siguiendo una norma común, que permitiese a todos los participantes apoyarse en el trabajo de otros. Para ello, los controles debían efectuarse de manera abierta y transparente, permitiendo a todas las partes del sistema aprovechar los resultados y basarse en ellos. El “propietario” de los controles debería ser la Unión Europea y no los diferentes organismos de control.

El Dictamen 2/2004 procuraba, en definitiva, una mayor integración de los sistemas de control interno. Como ya hemos indicado, los niveles de control interno pueden resultar más fáciles de integrar cuando se están considerando subvenciones *condicionadas*. En este caso la imposición, por parte del ente que financia, de condiciones que habrá de cumplir el ente financiado, no vulnera la integridad jurisdiccional del mismo, que siempre podrá voluntariamente negarse a recibir la financiación antes que incumplir condiciones que pueda percibir como contrarias a sus prioridades políticas.

3.3.2. La asimilación del Dictamen 2/2004

En 2005, el recién investido Colegio de Comisarios presidido por José Manuel Durão Barroso, estableció como objetivo estratégico del quinquenio de su mandato la consecución de una Declaración de Fiabilidad positiva por parte del TCEu. Un proceso de evaluación general de los sistemas de control presupuestario se puso en marcha en 2005 (Levy *et al.* 2011), culminando en

²⁶⁸ En su punto VIII el Dictamen 2/2004 señalaba que los sistemas de control “exigen un equilibrio adecuado entre el coste que supone controlar un ámbito presupuestario concreto y los beneficios que dicho control aporta, en lo que se refiere a limitar a un nivel aceptable el riesgo de pérdidas e irregularidades”.

enero de 2006 en una Comunicación de la Comisión que contenía un “Plan de Acción para un Marco Integrado de Control Interno” (European Commission 2006, Porras Gómez 2009).

El Plan de Acción preveía cambios sustanciales en el marco normativo de la Unión. Trataba de aprovechar una ventana de oportunidad abierta con la negociación de las nuevas perspectivas financieras para 2007-2013. La Comisión siguió las propuestas establecidas en el Plan de Acción (que en gran medida ya había sido consensuado con los Estados miembros, especialmente durante la presidencia británica del Consejo en 2005) a la hora de plantear las propuestas legislativas de los Reglamentos financieros para 2007-2013, que culminaron en el Reglamento del Consejo 1083/2006.

Siguiendo las líneas establecidas en el Plan de Acción, el Reglamento del Consejo 1083/2006 vino a constituir la piedra angular de un marco de control interno más consistente, en el que los distintos subsistemas de control estarían más integrados, con unos niveles de gobernanza superiores que basarían su fiabilidad sobre los inferiores. En este nuevo contexto la Comisión pasaría a tener una mayor “nodalidad” en la red de gobernanza, ocupando una posición central como receptora de flujos de información y emisora de directrices y recomendaciones, y con un mayor poder coercitivo sobre el resto de actores de control. La importancia del Reglamento 1083/2006 al regular las relaciones entre los niveles de gobernanza supranacional, nacional y subnacional era particularmente crucial, puesto que dicho Reglamento constituye un instrumento jurídicamente vinculante sobre todos los Estados miembros y sus posibles órganos subnacionales, en virtud de los principios de efecto directo y primacía del Derecho europeo; en último término un Estado miembro infractor del Reglamento 1083/2006 se arriesgaba a la apertura de un procedimiento de incumplimiento ante el TJUE.

A continuación ofrecemos una descripción de las transformaciones fundamentales que se operaron en el marco de gobernanza multinivel de los fondos estructurales como resultado de la implementación de este Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado y del Reglamento del Consejo 1083/2006.

A) La definición de autoridades de gestión, autoridades de certificación y autoridades de auditoría

Siguiendo la línea marcada por el Reglamento de la Comisión 2064/1997, de establecimiento de un mínimo común denominador institucional para los subsistemas de control de los Estados miembros, el Reglamento del Consejo 1083/2006 exigía un mínimo común denominador más elaborado, que los niveles de gobernanza nacional y subnacional habrían de cumplir a efectos de participar en el gasto

del presupuesto europeo. El Reglamento 1083/2006 detallaba más claramente las funciones de la autoridad de gestión, e introdujo el requerimiento de que existiese una autoridad de gestión, una autoridad de certificación y una autoridad de auditoría para cada PO²⁶⁹. A diferencia del sistema institucional anterior (Reglamento 1260/1999), que exigía una “Autoridad Pagadora” para cada fondo estructural, englobando por tanto múltiples POs.

El Reglamento 1083/2006 establecía que para cada PO tenía que designarse una autoridad de gestión, de certificación y de auditoría. Dichas autoridades podían formar parte de un mismo órgano, pero la separación funcional entre las mismas siempre tenía que mantenerse. Podían ser autoridades nacionales, regionales o locales, y en el caso de las autoridades de gestión podían incluso tener naturaleza privada. En este contexto, eran los Estados miembros los que, dentro de las líneas marcadas por el Reglamento 1083/2006, diseñaban el concreto marco institucional, que debía contar con la aprobación de la Comisión.

Las responsabilidades relativas a la administración sobre el terreno de los POs, así como los controles de primer nivel eran asignadas a las autoridades de gestión, las cuales se encargaban de seleccionar los específicos proyectos beneficiarios de las ayudas, y de gestionar el día a día de los POs. Los pagos realizados por la Comisión se abonaban a las autoridades de gestión, de conformidad con los compromisos presupuestarios, en base a anticipos, pagos intermedios o pagos de saldo final. Estos dos últimos correspondían a gastos efectivamente abonados por los beneficiarios finales y justificados mediante facturas o documentos de valor probatorio equivalente. Estos gastos incurridos por los beneficiarios se vehiculaban para su reembolso en solicitudes de pago y declaraciones de gasto. Las autoridades de certificación realizaban controles adicionales sobre las solicitudes de pago y declaraciones de gasto sometidas a reembolso, sobre una base agregada. Es decir, cada cierto número de meses las autoridades de certificación acumulaban todas las solicitudes de pago y declaraciones de gasto emitidas por los beneficiarios de las ayudas, haciendo un “paquete” con todas ellas, y efectuando controles sobre las mismas antes de enviarlas a la Comisión para que ésta procediese a reembolsarlas. Los controles que hacía la autoridad de certificación eran esencialmente sobre la base de formularios de comprobación donde se revisaba el funcionamiento de los sistemas de control de primer nivel de la autoridad de gestión. Finalmente la autoridad de auditoría,

²⁶⁹ Los fondos estructurales se asignan en base a Programas Operativos de siete años de duración. Los Programas Operativos, elaborados por los Estados miembros y sus regiones y aprobados por la Comisión, esbozan las específicas iniciativas a financiar, describiendo ámbitos de actividad geográficos o temáticos.

funcionalmente independiente de la autoridad de gestión y de la autoridad de certificación, verificaba el funcionamiento de dichas autoridades.

B) El incremento de los flujos de información

Mientras que en los marcos financieros anteriores a 2006 los reglamentos europeos sólo requerían de los Estados miembros la emisión de informes anuales sobre los resultados de los controles y auditorías internos realizados durante el año, de manera agregada, en cambio el Reglamento 1083/2006 introdujo además el requerimiento a las autoridades de gestión y de auditoría para que remitiesen información sobre cada uno de los POs. Siguiendo una línea general de descentralización (puesta de manifiesto en el considerando 45 del Reglamento 1083/2006²⁷⁰), este cambio abría la puerta a una mayor participación de los entes subestatales y subnacionales en el control de los fondos estructurales²⁷¹, y contribuía simultáneamente a proporcionar una mayor precisión en la evidencia empírica sobre la cual en último término debían asentarse las declaraciones de fiabilidad emitidas por los Directores Generales de la Comisión y por el Colegio en pleno en su respectivo informe anual de síntesis.

Los nuevos requerimientos de información eran:

1. Las autoridades de gestión habrían de elaborar un Informe Anual sobre la ejecución de cada PO (art. 67 del Reglamento 1083/2006). La Comisión tendría que verificar estos informes y proporcionar respuesta escrita a la autoridad de gestión, retroalimentando las averiguaciones y conclusiones por ésta obtenidas. Esta respuesta podría plantear cuestiones y requerimientos determinados a la autoridad de gestión, que a su vez tendría que informar del seguimiento dado a los mismos.
2. Las autoridades de auditoría tendrían que proporcionar informes anuales de control, así como Dictámenes (éstos sobre si el funcionamiento del sistema de gestión y control es eficaz y ofrece, por lo tanto, garantías razonables de que los estados de gastos presentados a la Comisión son correctos y de que las transacciones conexas son legales y regulares), así como declaraciones de cierre a la finalización de los POs (art. 62 del Reglamento 1083/2006).

²⁷⁰ “En interés de la simplificación y la descentralización, tanto la programación como la gestión financiera han de ceñirse solamente a los programas operativos y los ejes prioritarios”.

²⁷¹ Lo cual tiende a confirmar la hipótesis, ya mencionada en este trabajo, de la gobernanza multinivel como un proceso autosostenido por el cual, mediante mecanismos políticos de desborde, los actores supranacionales, subnacionales y de la sociedad civil pasan a ocupar una posición cada vez más relevante.

C) La lógica preventiva y la potenciación de los controles en la fase inicial de los POs

El Reglamento 1083/2006 establecía una serie de pasos a seguir por las autoridades de gestión y de auditoría en la fase inicial del PO (un año desde su aprobación). Estos pasos comprendían: 1) la elaboración por la autoridad de auditoría de una estrategia de auditoría, para remitir a la Comisión; 2) la elaboración por la autoridad de gestión de una descripción de los sistemas de gestión y control, para remitir a la autoridad de auditoría, y sobre la base de la misma; 3) la elaboración de una evaluación de conformidad y un dictamen subsiguiente por la autoridad de auditoría sobre la adecuación de los sistemas de gestión y auditoría, para remitir a la Comisión.

La descripción de los sistemas de gestión y de auditoría del PO tendría que estar basada en el conjunto de normas, tanto de derecho duro como de derecho blando, que componen el marco de control financiero de la Unión. Respecto al dictamen sobre la adecuación de los mecanismos de control, en el mismo se podían destacar aquellos aspectos que se considerasen inadecuados. Es decir, las autoridades de auditoría podían introducir reservas en su dictamen, y la Comisión, sobre la base de estas reservas y conforme a su propio criterio, podía a su vez responder a las evaluaciones de cumplimiento a través de “observaciones”. Las observaciones podían quedar referidas no sólo a las reservas que en su momento emitiese la autoridad de auditoría (que sí que constituían una base inicial para el diálogo institucional) sino que se extendían a cualquier extremo que la Comisión considerase conveniente sugerir. Se abriría así un proceso iterativo entre la Comisión y las autoridades estatales, con la intención de que los sistemas de control y gestión fuesen lo más cercanos posible a las prioridades de gestión y control fijadas por la Comisión.

El proceso iterativo continuaría hasta llegar a un “momento en que la Comisión confirme que se han llevado a efecto medidas correctoras respecto de los principales elementos de los sistemas y que se han retirado las correspondientes reservas” (art. 71.2 del Reglamento 1083/2006). La implicación de este proceso era que la Comisión no haría ningún pago intermedio a un PO determinado hasta que estuviese satisfecha de las acciones adoptadas a raíz de sus observaciones. Todo lo cual situaba a los Estados miembros bajo presión para arreglar todas las deficiencias apuntadas por la Comisión lo más rápido posible. En esta situación el beneficio de la duda no acompañaría a los Estados miembros, cuyos sistemas de control serían considerados como inadecuados hasta que se demostrase lo contrario.

3.3.3. Los mecanismos blandos: directrices y cooperación entre la Comisión y los Estados miembros

La Comisión había reconocido en 2006 en el Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado la importancia de los mecanismos blandos a efectos de coordinar a los actores de gobernanza implicados en la gestión y control de los fondos estructurales. A estos efectos se preveía la emisión de directrices y la organización de cursos, conferencias y seminarios, con el fin de transmitir una correcta interpretación del nuevo marco normativo, y persuadir a auditores y controladores para que actuaran conforme al mismo.

Entre las directrices emitidas por la Comisión, algunas de las más relevantes han sido:

- Directrices sobre técnicas de muestreo.
- Directrices sobre la forma de elaborar los nuevos informes (evaluaciones de cumplimiento, estrategias de auditoría y resúmenes anuales).
- Directrices sobre el uso y la aplicación de pagos a tanto alzado para gastos generales.
- Directrices sobre correcciones financieras aplicables a las irregularidades detectadas en el ámbito de suministros públicos.

Por otro lado, el marco interno de control integrado potenció los canales de cooperación y comunicación entre los Estados miembros, entes subnacionales y la Comisión. Esta cooperación habría de adoptar múltiples formas, como la realización de seminarios o la elaboración de manuales. En este sentido cabe notar el ya mencionado art. 73 del Reglamento 1083/2006, que establecía que la Comisión cooperaría con las autoridades de auditoría a efectos de coordinar sus respectivos planes y métodos de auditoría, y procedería a un intercambio inmediato de los resultados arrojados por las auditorías, sobre todo a efectos de evitar solapamientos innecesarios en la actividad de auditoría interna. Particular importancia en este sentido tenía también la previsión de que las autoridades de auditoría habrían de realizar encuentros regulares con el propósito de examinar de manera conjunta los informes y los sistemas de control.

3.3.4. El incremento de las prerrogativas coercitivas de la Comisión

En el marco regulativo de la Unión, es la Comisión la que, actuando como metagobernante, se asegura de que las reglas y directrices para la coordinación de todos los niveles de gobernanza sean seguidas por todos los actores de gobernanza (la Comisión ejerce en este sentido su papel de

“guardian of policy implementation” - Hooghe y Keating 1994: 338). Siguiendo los principios de subsidiariedad y proporcionalidad ya mencionados, la función de la Comisión se reduce a “controlar el control” efectuado por los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión ejerce un control indirecto: supervisa la ejecución financiera e intenta que los sistemas de supervisión, autorización y auditoría funcionen correctamente, respetando los requerimientos, normas y consensos establecidos en la red de gobernanza. A esos efectos, la Comisión establece una serie de controles *ex ante*, reforzados mediante auditorías *ex post* realizadas por sus propios servicios.

Respecto a los mecanismos a disposición de la Comisión para asegurar el cumplimiento y el buen funcionamiento de las dinámicas de coordinación y cooperación que constituyen la red de gobernanza multinivel, existen en primer lugar mecanismos blandos, como las llamadas de atención y notas formales de apercibimiento a las autoridades estatales, o la denuncia de malas prácticas, dando publicidad a los resultados negativos de las auditorías realizadas que revelen supuestos de malas prácticas incurridas por los Estados, tratando de alcanzar a la opinión pública al enfatizar las sumas perdidas como consecuencia de los deficientes sistemas y prácticas de control.

Por otro lado existe una serie de mecanismos “duros”, como la interrupción o la suspensión de pagos en el caso de que los Estados miembros hayan fallado en su obligación de prevenir el desembolso de fondos para sufragar transacciones ilegales o irregulares. En último término, la Comisión tiene la posibilidad de imponer correcciones financieras si un Estado miembro no recupera un gasto ilegal, o no remedia determinados errores sistémicos.

Uno de los elementos más importantes del Marco de Control Interno Integrado era la posición reforzada en que se situaba a la Comisión, a la que se otorgaban mayores competencias coercitivas. El Título VII del Reglamento 1083/2006 trataba de las competencias coercitivas de que dispondría la Comisión a efectos de hacer valer sus competencias de coordinación sobre los Estados miembros. Las competencias tradicionales eran la suspensión de pagos y las correcciones financieras. El reglamento 1083/2006 potenció las competencias coercitivas tradicionales, y añadió la posibilidad de interrumpir pagos a un PO si existían elementos que pusiesen en cuestión su buen funcionamiento.

Con respecto a esta novedad, el nuevo art. 91 del Reglamento 1083/2006 daba a la Comisión la potestad de interrumpir, por un periodo de hasta seis meses, los plazos de pago inicialmente previstos. El Estado miembro y en particular la autoridad de certificación, habrían de ser informados inmediatamente de la interrupción y de las razones de la misma, pero la decisión era enteramente unilateral por parte de la Comisión. La autoridad para interrumpir los pagos recaería sobre los

funcionarios ordenadores delegados (en la práctica, los Directores Generales). En otras palabras, la interrupción de pagos, a diferencia de la suspensión de pagos, no requería una aprobación previa por parte del Colegio de Comisarios, y en este sentido la posición del estrato administrativo de la Comisión, compuesto por las Direcciones Generales, fue particularmente reforzado.

En la práctica la nueva potestad de interrupción de pagos vino a ser ejercida de manera profusa, lo cual ayudó a impulsar la capacidad de respuesta de la Comisión: si se detectaba un problema, los pagos eran inmediatamente interrumpidos. Esto contribuyó a trasladar la lógica del principio de prevención desde la fase inicial de los POs al resto de su duración: como en el caso de las evaluaciones de cumplimiento (en las que la Comisión pasaba a retener el dinero si había cualquier tipo de dudas a comienzos del PO), la interrupción de pagos implicaba no pagar si aparecía cualquier tipo de dudas durante el periodo de vigencia del PO. El principio de prevención, como se ha señalado, implicaba “revertir la carga de la prueba”, pasándose a considerar de entrada los sistemas de control como defectuosos, y a retener los pagos a menos que se demostrase la fiabilidad de los mismos.

La interrupción de pagos también permitió un uso más rápido y completo de las competencias coercitivas: bajo el Reglamento 1083/2006, cuando una auditoría detectaba deficiencias, la interrupción de los pagos era inmediata, y se ponía en marcha un procedimiento formal de suspensión, que a su vez constituía el paso previo a las correcciones financieras. Una escalada de este tipo podía ser evitada si los Estados miembros cooperaban desde el principio con la Comisión y acordaban un plan de acción para remediar las deficiencias detectadas.

Con respecto al *procedimiento de suspensión*, era una potestad tradicional de la Comisión en virtud de la cual la misma estaba autorizada para suspender los pagos intermedios a un PO, en su totalidad o en parte y sin límites temporales, si determinaba que existía una deficiencia importante en los sistemas de gestión y control del Estado miembro. La decisión de suspensión no era tan inmediata como la de interrupción, ya que la Comisión tenía que dar al Estado miembro la oportunidad de presentar sus observaciones en un periodo de dos meses, y sólo entonces se abría tal posibilidad, tras un acuerdo formal del Colegio de Comisarios. A este respecto, una novedad que trajo consigo la reforma de 2006 fue el mayor apoyo político del Colegio de Comisarios a las decisiones coercitivas propuestas por las Direcciones Generales. El Colegio de Comisarios pasó a adoptar una sólida posición de defensa de las decisiones propuestas por las Direcciones Generales de suspensiones y

correcciones financieras²⁷². Finalmente, respecto a las *correcciones financieras*, el más letal mecanismo coercitivo, la reforma de 2006 trajo consigo una notable aceleración de los procedimientos administrativos de adopción de las mismas.

3.3.5. Los resultados del Reglamento 1083/2006

El Reglamento 1083/2006 reforzó los mecanismos de control financiero. Desde un punto de vista estrictamente jurídico tal reforzamiento de los circuitos de control y de las capacidades coercitivas puede ser considerado como algo positivo en la medida en que revierte en una mayor solidez del ordenamiento jurídico, con una mejor correspondencia entre la realidad de hecho y la realidad de derecho. Sin embargo, un análisis científico debe trascender las derivas autorreferenciales de las distintas disciplinas, a fin de ponderar de manera más objetiva los resultados de un determinado fenómeno social.

En efecto, puede señalarse que si bien es cierto que el Reglamento 1083/2006 fortaleció el Derecho Financiero de la Unión, existen algunos indicios que apuntan al riesgo de que pudiese haber desembocado en un marco de gobernanza donde cada vez se observa, controla, verifica y sanciona más, pero en el que cada vez se llevan a cabo menos acciones y políticas sustantivas por una Administración Pública ahogada en sus propias normas. En efecto, puede decirse que el Reglamento 1083/2006 se guiaba más por una lógica de cumplimiento que por una lógica de resultados. El problema fundamental que subyace a ese planteamiento es el riesgo de que el formalismo acabe ahogando a la Administración, lo que desemboca en un rendimiento por debajo del potencial.

Debido a la “inflación” de procedimientos de información y coacción, el TCEu ha manifestado que bajo el nuevo marco normativo se ha vuelto más difícil conseguir dinero y mantener los flujos financieros a los POs (European Court of Auditors 2010: 30). En este sentido, Méndez y Bachtler (2011: 756) han apuntado que el nuevo marco de gobernanza habría sido negativo para los intereses de los Estados miembros en tres aspectos: primero, la imposición de nuevos y costosos requisitos que han de cumplir las autoridades nacionales para gestionar y controlar los fondos estructurales. Segundo, la proliferación de retrasos en los pagos debidos a las evaluaciones de cumplimiento a comienzos de los POs (y las interrupciones impuestas durante su duración); y finalmente, la más

²⁷² A este respecto hay que considerar que, si bien el Colegio de Comisarios se rige por el principio de independencia, que traduce una naturaleza supranacional, en la práctica la extracción nacional y la proposición de los candidatos por parte de los Estados miembros implica que los Comisarios pueden abanderar determinadas “causas nacionales” en defensa de los intereses de su país. Un Comisario siempre podrá objetar a posibles propuestas de suspensiones o correcciones financieras a su país. A este respecto Davies et al. (2008: 15) señalan que en el periodo entre 1989 y 1999, hubo una actitud más reacia al nivel del Colegio de Comisarios a la hora de imponer suspensiones y correcciones financieras.

agresiva imposición de suspensiones y correcciones financieras. Estas tres reservas planteadas por Méndez y Bachtler son particularmente preocupantes en la medida en que hacen más difícil cumplir con la “regla de la liberación de pagos”, mediante la cual las autoridades de gestión tienen que utilizar las partidas presupuestarias puestas a su disposición dentro de un plazo de dos años, so pena de perder la posibilidad de emplear esos recursos. En último término, este problema puede conducir a la falta de ejecución completa del presupuesto de la Unión.

Por su parte, Davies y Polverari (2011) aportan evidencia empírica sobre el impacto del Reglamento 1083/2006 mediante entrevistas con funcionarios, ofreciendo perspectivas tanto positivas como negativas. Por un lado, existe la opinión de que un mayor rigor en el control financiero ha generado beneficios: así, la mayor responsabilidad en la gestión de las finanzas públicas ha mejorado la calidad de la ejecución del gasto, aumentando la concienciación sobre la problemática de la buena gestión financiera y la necesidad de prevenir errores financieros y supuestos de fraude. Igualmente se considera que la mayor disciplina en las finanzas públicas de la Unión tiene un beneficioso efecto de desborde sobre las propias políticas de finanzas públicas de los Estados miembros, que se transmite precisamente a través de los esquemas de gasto de gestión compartida. Por otro lado, también se mencionan aspectos negativos, a saber, el incremento de la carga de trabajo en las Administraciones Públicas y el aumento excesivo de la aversión al riesgo tanto entre los administradores como entre los posibles beneficiarios de los fondos.

En lo relativo a los resultados en términos de tasas de error financiero, existe un consenso de que la gestión financiera mejoró desde 2006. Así, los números muestran una tendencia positiva: el TCEu informó de una tasa de “más del 5%” en el ejercicio financiero 2009, del 7,7% en 2010, 6% en 2011 y 6,8% en 2012. Si bien estas tasas se sitúan por encima del umbral de materialidad del 2%, se encuentran ya por debajo del anterior nivel de error del 11% de los ejercicios 2007 y 2008. La Comisión consideró esta tendencia como “*positive and promising*”, y como un reflejo del reforzamiento del nuevo sistema de control (European Court of Auditors 2011: 108). Sin embargo, a pesar de que los niveles de error fueron reducidos, no bajaron lo suficiente ya que no alcanzaron el objetivo del 2%: como resultado, el TCEu persistió en la publicación de Declaraciones de Fiabilidad negativas y la primera Comisión Barroso fue incapaz de cumplir su objetivo estratégico de conseguir la primera Declaración de Fiabilidad positiva de la historia de la Unión.

Ante este fracaso, la Comisión ha cuestionado las específicas tasas de error publicadas por el TCEu, discutiendo la metodología usada por el mismo (tal y como se puede comprobar en las observaciones

que hace todos los años en los Informes Anuales de Auditoría). En este escenario, la Comisión ha comenzado a otorgar especial importancia a la cuestión del “nivel de riesgo tolerable” (*vid. supra*) subrayando el hecho de que reducir las tasas de error por debajo del 2% puede suponer, en determinadas áreas presupuestarias, un coste mayor que los ahorros derivados de un mejor control financiero (European Commission 2010).

3.3.6. La posición de la Comisión como metagobernante

Que un actor se responsabilice del rendimiento del conjunto de un sistema de red que dependa en última instancia del desempeño de distintos actores independientes, puede parecer un fallo en el modelo de la gobernanza, que se manifestaría sobre todo en supuestos de divergencia de intereses y asimetría de la información entre el actor líder y el resto de actores. Hemos visto un ejemplo de ese supuesto, y cómo la UE reforzó con la reforma financiera de 2006 la posición de la Comisión en su condición de metagobernante a fin de afrontar el problema de “vacío de responsabilidad” en la ejecución de los fondos. El resultado fue que el marco de gobernanza se volvió más jerárquico y por lo tanto más cercano al eje vertical, con una mayor institucionalización y centralización alrededor de la Comisión, cuyas capacidades de coordinación se reforzaron.

Se comprueba en el caso de la red de gobernanza para la gestión de los fondos estructurales que las redes de gobernanza tienen como elementos de consistencia la confianza entre sus actores, y la autoridad del metagobernante. Confianza y autoridad son los dos elementos que explican la estática institucional de los marcos de gobernanza. En supuestos de déficit de confianza entre los actores se tiene que aumentar la autoridad del metagobernante, a efectos de mantener la eficacia del conjunto de la red de gobernanza, y evitar que el edificio de la red de gobernanza se derrumbe. El metagobernante ejerce no obstante una autoridad matizada, que se plasma en un poder de coordinación, no de dirección.

El marco de control resultante del Reglamento 1083/2006, al crear un entorno institucional más consistente e institucionalizado, dotando a la Comisión de mayores capacidades coercitivas, facilitó que ésta pudiese asumir mejor las responsabilidades constitucionales que le atañen en la ejecución del presupuesto de la Unión. La mayor centralización funcional en torno a la Comisión se manifestó, en primer lugar, en el reforzamiento de su posición nodal como receptora de flujos de información provenientes de los Estados miembros y como emisora de directrices y observaciones y en segundo lugar, a través del reforzamiento de sus capacidades coercitivas. El incremento de los flujos de información reflejaba un intento de reducir la situación de asimetría de información entre la

Comisión y el resto de actores de gobernanza (a pesar de ello, siempre quedaría una “asimetría residual” de información, que justificaría la lógica preventiva en los pagos y reembolsos). Por otro lado, la lógica de reforzamiento de las capacidades coercitivas de la Comisión implicaba atenuar la divergencia de intereses entre actores de gobernanza, al asociar consecuencias financieras negativas a los comportamientos que incumplían las pautas de dirección y coordinación emanadas desde la esfera supranacional.

El Reglamento 1083/2006 reforzó el papel de la Comisión como “guardiana de los tratados”, pasando a cumplir su función de metagobernante con un renovado arsenal de medidas. Puede concluirse que en el caso de los fondos estructurales, la metagobernanza ha sido un elemento que ha permitido a la Comisión asumir mejor su responsabilidad de ejecución presupuestaria conforme al art. 317 TFUE.

CONCLUSIONES

El control del gasto público ha constituido históricamente una expresión de la soberanía popular, permitiendo a la sociedad ejercer su control sobre una dimensión central del poder político; de ahí su significación en la historia del Estado constitucional y su configuración como un requisito indispensable para la propia existencia de un Estado de Derecho, adquiriendo una particular relevancia en el Estado social. El estudio del control presupuestario como forma de control del poder político contemporáneo tiene que partir de la constatación de las transformaciones radicales que se han estado operando, tras la etapa de apogeo del Estado social, en la forma de adquirir, ejercer, transmitir y organizar territorialmente el poder político.

En este trabajo se ha tratado de poner de manifiesto las dificultades que los actuales sistemas políticos tienen para legitimarse exclusivamente en base al paradigma tradicional de gobierno. El Derecho como fundamento de la legitimación del poder político muestra dificultades para mantenerse como soporte único de legitimación. Por la vía de hecho, la gobernanza implica que el poder político pasa a ser ejercido por múltiples actores. Estos actores operan a partir de fundamentos de legitimidad distintos. Ante esta realidad, seguir abordando el problema de la legitimación a partir del Derecho puede generar resultados erróneos tanto en el plano teórico como empírico. En efecto, en las redes de gobernanza el Derecho comparte su papel de soporte legitimador con otros elementos, tales como la ciencia y la técnica (que legitiman a los actores tecnócratas), el ánimo de lucro (que legitima a los actores del mercado), o los múltiples intereses que legitiman a los actores de la sociedad civil congregados en torno a grupos de interés. Igualmente en las redes de gobernanza multinivel, el derecho de un ente territorial tiene que convivir con los otros derechos de los demás entes territoriales como elemento de legitimación del poder político.

En la medida en que la gobernanza parece ir en cierto modo más allá del Derecho (o en todo caso más allá de “un único Derecho”), incorporando actores con distintos soportes de legitimación, concebir la legitimidad del poder político que se ejerce en marcos de gobernanza exclusivamente sobre la base de un Derecho nacional puede menoscabar la legitimidad de la red de gobernanza en su conjunto, así como potencialmente obstaculizar su desarrollo (como se comprueba con la jurisprudencia del TC alemán sobre el proceso de integración europea), lo que en último término acabará generando una desafección de los ciudadanos hacia el poder político. Desde esta perspectiva, se hace necesario romper la pantalla del Derecho, y mirar más allá, indagando en las metaestructuras que sustentan la legitimidad del poder político. A este respecto cabe sistematizar los fundamentos de legitimidad de los sistemas políticos a través de las categorías clásicas de legitimidad de origen y

legitimidad de ejercicio. La legitimidad de origen vendría dada por los procesos de autorización, representación y participación. La legitimidad de ejercicio vendría dada por los procesos de transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta procesal y sustantiva.

Al operar una comparación entre la ejecución del presupuesto efectivamente realizada y la que debería haber sido realizada, el control presupuestario genera un impacto sobre la legitimidad de ejercicio del poder ya que permite ofrecer *transparencia* y sustentar un posterior ejercicio de *rendición de cuentas* que, en último término, servirá de soporte a un proceso de aprendizaje y mejora de la *capacidad de respuesta* de la esfera pública. En un contexto más complejo y problemático para la legitimación del poder político, podemos afirmar que el reforzamiento de los mecanismos de transparencia se erige como un requisito esencial para la aceptabilidad de las políticas públicas por parte de los soportes de legitimación respectivos. Es aquí donde se sitúa la centralidad renovada del control presupuestario.

Constatada la importancia reforzada del control presupuestario en el Estado contemporáneo, hemos estimado la conveniencia de adoptar un renovado enfoque sistemático en su análisis institucional, a partir de una concepción piramidal.

La pirámide de control del gasto público

El control del gasto público opera globalmente a través de diferentes niveles superpuestos, susceptibles de ordenarse sistemáticamente en un esquema piramidal, y que se pueden clasificar inicialmente en jurídicos y políticos. Los subsistemas jurídicos utilizan en su labor sólo parámetros jurídicamente objetivados, mientras que los subsistemas políticos pueden usar potencialmente cualquier parámetro de control. Dentro de las categorías generales de controles políticos y jurídicos, pueden identificarse distintos subsistemas en función de un criterio subjetivo (la identidad del sujeto que desarrolla el control) y teleológico (la finalidad del control). Así, los niveles de control jurídico son el control interno, el externo y el jurisdiccional; mientras que los niveles de control político son el tradicional control político y el control social.

La razón de ser de esta estratificación piramidal de niveles de control reside en la necesidad de reducir asimetrías de información en un escenario con múltiples principales y agentes. Así, el control interno reduce los déficits de información que el Gobierno como principal tiene respecto al desempeño financiero de la Administración Pública como agente. El control externo reduce la asimetría de información que el Parlamento como principal tiene respecto al Ejecutivo como agente.

Finalmente, el control político reduce la asimetría de información que la Sociedad como principal tiene respecto al resto de subsistemas de control jurídico. Todos estos ejercicios de control iluminarán ámbitos opacos, y generarán situaciones de transparencia que como resultado podrán fundamentar posteriores procedimientos de rendición de cuentas entre agentes y principales. Así, el control interno podrá desvelar fallos que generen una exigencia de rendición de cuentas de los funcionarios ante los altos cargos de la Administración, el control jurisdiccional permitirá que funcionarios y altos cargos rindan cuentas ante los juzgados y tribunales, el control político permitirá la rendición de cuentas del Ejecutivo ante el Legislativo en base a la responsabilidad política articulada en torno a mecanismos como la moción de censura, y finalmente el control social permitirá la rendición de cuentas del conjunto de poderes ante la ciudadanía, a través de la expresión de la voluntad popular encauzada en base a mecanismos como las elecciones.

El control interno, realizado por el propio poder Ejecutivo, pretende asegurar el cumplimiento de los objetivos de la organización pública, tratando de detectar desviaciones entre lo realizado y lo planificado a efectos de corregir su trayectoria y adaptarla al Derecho así como a los objetivos políticos marcados. El control interno proporciona confianza al Gobierno de que la Administración Pública cumple con los objetivos jurídicos y políticos marcados.

En cambio, el control externo corre a cargo de órganos independientes y trata fundamentalmente de aportar confianza al Parlamento (reduciendo su situación de inferioridad técnica frente al Ejecutivo) así como al conjunto de la sociedad, verificando que la gestión pública se ha llevado a cabo conforme al Derecho. Para ello trata de detectar ilegalidades e irregularidades sin más propósito que el de servir de base a una posterior rendición de cuentas política: por eso tiene como interlocutor y destinatario de su información al Parlamento, y su actividad de control se agota en sí misma. En principio, se limita a buscar ilegalidades e irregularidades en las cuentas y transacciones (control de fiabilidad y de cumplimiento, respectivamente) aunque también puede pronunciarse sobre los criterios de economía, eficiencia y eficacia del gasto público (control de gestión). En todo caso, el control de gestión suscita algunas incertidumbres en lo relativo a su delimitación frente al control político.

Entre los órganos de control externo, las EFS cumplen un papel crucial en el equilibrio de poderes del Estado, y se las puede llegar a concebir como órganos constitucionales, erigiéndose en elemento necesario y esencial para la existencia de un Estado social de Derecho, construido históricamente sobre el intervencionismo y apoyado por lo tanto sobre el gasto público. La labor del control externo tiene una dimensión central en el sistema de control presupuestario en la medida en que el resto de

niveles acaba orbitando a su alrededor: está diseñado para llevar a cabo una aproximación omnicomprensiva a la problemática del control financiero de las cuentas públicas, susceptible de proporcionar confianza a todos los sectores concernidos por la ejecución presupuestaria. Su cometido ideal debe ser estar siempre un paso por delante de los restantes sistemas de control.

En el caso europeo comprobamos cómo el subsistema de control externo adquiere una centralidad especialmente reforzada. En un escenario que podemos calificar de parlamentarismo no partidocrático, donde los grupos parlamentarios son muy laxos y de escasa disciplina, donde no hay una identificación partidista entre Ejecutivo y Parlamento y la conformación de mayorías parlamentarias suele ser precaria, el Ejecutivo parece situarse en una posición de debilidad sistémica frente al Parlamento. Lo que se traduce en una tensión subyacente en los mecanismos de confianza parlamentaria que se ha ido acrecentando con el tiempo, sobre todo tras la caída de la Comisión Santer. En este contexto, puede comprobarse la centralidad reforzada del TCEu, en la medida en que el control interno tenderá a acoplarse al control externo, bajo la amenaza siempre presente de que una opinión de auditoría negativa pueda acarrear la exigencia de responsabilidades políticas en sede parlamentaria.

El tercer subsistema de control es el jurisdiccional (contencioso-administrativo, penal o contable). Es éste un subsistema de carácter casuístico porque opera en base a denuncias, y que tiene como función servir de base para que se rindan cuentas en sede jurisdiccional y se permita sancionar los incumplimientos de la Ley que se hayan producido en el uso de los fondos públicos y establecer un remedio satisfactorio.

En cuarto lugar se sitúa el control político, cuya misión es indagar sobre la legitimidad política del Gobierno en el ejercicio de su poder de gasto público, analizando si su actuación se corresponde en última instancia con la voluntad popular, mediante el manejo de parámetros de distinta naturaleza y siguiendo criterios de oportunidad política. Su actividad se articula de manera esencial en torno al proceso anual de rendición de cuentas que se produce con la aprobación de la gestión presupuestaria.

Finalmente, el control social es el último nivel y cúspide del conjunto del sistema piramidal de control del gasto público, y acaba desembocando en un ejercicio de rendición de cuentas ante la sociedad, de forma directa a través de las elecciones o bien mediante otros canales de expresión de la opinión pública. Tiene la particularidad de ser un control difuso y no institucionalizado, y se apoya sobre el conjunto de niveles inferiores de control: de manera indirecta en los controles interno, externo y jurisdiccional; y de manera más directa sobre el control político. Sólo utiliza de manera

indirecta los niveles de control jurídico porque la información proporcionada por éstos suele ser muy extensa, desagregada y poco comprensible para quien no sea experto; además, sus plazos de presentación pueden verse afectados por dilaciones de muy diverso tipo, lo que les hace perder actualidad y por lo tanto interés. El control social se produce de manera fundamental a través de la labor de fiscalización de los medios de comunicación, y de manera secundaria por la fiscalización realizada por ONGs, así como los propios ciudadanos (en el ejercicio de su derecho de información, o a través de canales informales). Su actividad genera procesos de rendición de cuentas que se producen con la expresión directa de la sociedad en los procesos electorales y otros mecanismos más informales (manifestaciones, la propia opinión pública...).

Este modelo piramidal de control del gasto se ve transformado con la gobernanza. En efecto, la formulación e implementación de políticas por redes de gobernanza multinivel llama a la creación de redes de control también multinivel que incorporan a un conjunto de actores heterogéneos, con lo que cada nivel de la pirámide tenderá a desagregarse en múltiples niveles territoriales, incrementándose de manera exponencial la complejidad del sistema.

El marco transformador de la gobernanza

En el Estado constitucional el titular de la soberanía es el Pueblo, y el poder presupuestario lo ejerce el Parlamento, que lo representa. El ejercicio del poder soberano le corresponde pues al Parlamento, que elabora el presupuesto y lo controla, mientras que la Administración se encarga de su ejecución. Este esquema aumenta en complejidad de manera exponencial con el desarrollo de la gobernanza, donde el ejercicio del poder político pasa a ser compartido por un amplio número de actores heterogéneos.

La gobernanza supone una transformación en la forma de ejercicio del poder que afecta de manera transversal a las tres dimensiones del juego político: movilización de las fuerzas políticas, diseño de las políticas públicas y conformación de las instituciones políticas. Estos tres elementos están correlacionados entre sí, reforzando de manera concatenada las dinámicas de gobernanza: las redes de gobernanza suelen involucrar a actores que responden a soportes de legitimación distintos, en marcos poco institucionalizados donde determinados entes públicos adoptan una posición de liderazgo, y donde se formulan políticas públicas caracterizadas más por la persuasión y el derecho blando que por la coerción y el derecho duro.

Bajo el paradigma tradicional de gobierno la acción política fundamentaba su legitimación de manera esencial y única en el Derecho, expresión de la soberanía sobre la que se sustenta en última

instancia la legitimidad política. Esta situación se modifica con el modelo de la gobernanza, donde el Derecho, como elemento que conecta a las políticas con el sustrato legitimador del poder soberano, si bien no desaparece, sí deja de ser el único factor de legitimación. El Derecho debe comenzar a convivir con elementos de legitimación de otros actores distintos; así, cuando el Estado pasa a proveer un servicio público en cooperación con empresas privadas, el Derecho como factor de legitimación del Estado convive con el ánimo de lucro como factor de legitimación de las empresas. Asimismo, en el marco del ejercicio del poder por agencias tecnocráticas, el Derecho podría convivir con el conocimiento técnico entendido como factor de legitimación de la correspondiente agencia tecnocrática.

A este respecto, si consideramos que los entes de control externo son actores de gobernanza que se legitiman no sólo por el Derecho sino también por su conocimiento técnico, entonces podríamos contemplar la posibilidad de que una EFS pueda criticar al Parlamento por la asignación presupuestaria de recursos financieros sin cumplir con el criterio de economía; o incluso que pueda ponderar la eficacia de la gestión a través de un control del impacto general del gasto que vaya más allá de los objetivos juridificados en el correspondiente soporte normativo, o que pueda realizar un control de oportunidad del gasto público. En definitiva, la hipótesis que planteamos sería la toma en consideración de los entes de control externo como actores de gobernanza, tecnócratas, cuyas pautas de actuación se fundamentan no sólo sobre soportes legales sino también sobre criterios de racionalidad técnica. Esta hipótesis solucionaría los problemas de delimitación entre control jurídico y político que se producen en el marco del control de gestión.

El estudio de la gobernanza multinivel resulta particularmente relevante para comprender el sistema de control del gasto público europeo donde tanto el ciclo de programación, como el de ejecución, como el de control presupuestario agrupan a actores de gobernanza situados en una escala de mayor a menor amplitud (regiones-Estados miembros-Instituciones Europeas). De hecho fue precisamente en el ámbito de la gestión de los fondos estructurales donde surgió el concepto de gobernanza multinivel: noción que implica pues *gobernanza*, con la particularidad de que las instancias de poder participantes pueden ser nacionales y también supranacionales, centrales y subnacionales, permitiendo adaptar la acción política a un escenario sociopolítico más complejo y dinámico. Aunque simultáneamente genere una serie de inconvenientes que es preciso considerar.

A la hora de establecer un conjunto de criterios para ponderar la legitimidad de la gobernanza multinivel surge el problema de que la dimensión normativa del anterior paradigma del gobierno

tiende a mantenerse de forma inercial como patrón para evaluar la nueva realidad histórica. A nuestro modo de ver, toda aproximación que se haga a la gobernanza multinivel debe asumir que el cambio de paradigma ha de implicar nuevos estándares normativos. Por lo tanto, la gobernanza multinivel supone entrar en una etapa evolutiva donde ya no se podrán seguir aplicando los criterios normativos derivados del principio de soberanía; donde se generan estructuras políticas post-nacionales (supra, trans, inter, o sub nacionales), a las que no se le pueden aplicar criterios normativos basados en la idea de nación como sujeto político; y donde se suscitan consensos entre los sectores interesados en torno a políticas públicas particulares, por lo que no puede evaluarse con los criterios democráticos representativos tradicionales. La gobernanza multinivel no se sostiene en fin sobre una Constitución, sino sobre un “proceso de constitucionalización”, y así habrá marcos de gobernanza multinivel más o menos constitucionalizados en función del grado en que se apoyen sobre estructuras normativas originarias, expresión de un poder soberano democráticamente legitimado: una cuestión que se comprueba en la UE, considerada como un ente post-constitucional situado en un espectro gradual de progresiva cimentación constitucional donde pueden alcanzarse distintos grados de “constitucionalización”.

En consecuencia, toda aproximación normativa que se haga a la gobernanza ha de ir más allá de la pantalla que es el Derecho e indagar en las metaestructuras que sustentan la legitimidad del poder político: legitimidad de origen (dada por los procesos de autorización, representación y participación) y legitimidad de ejercicio (dada por los procesos de transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta procesal y sustantiva).

En este sentido, hay que considerar que si bien la gobernanza tiene dos méritos indudables en lo concerniente a la mayor eficacia operativa (al aprovechar las economías de escala con que operan cada uno de los actores) y al mayor consenso entre actores, también puede presentar distintos tipos de disfunciones, entre las cuales se pueden identificar:

En primer lugar, puede generar problemas de *integridad jurisdiccional* que acaban impactando en la legitimidad de origen, en la medida en que las redes reflejan la desigualdad de los actores que la componen, con lo que determinados actores podrán imponer decisiones afectando al principio de igualdad política.

En segundo lugar, puede operar un cierto efecto de desestructuración de la acción política, disolviendo el sentido de conjunto del impulso político y suscitando una aparente desconexión con una ciudadanía que no consigue asimilar dicha complejidad ni identificar nítidamente el impulso político, impactando negativamente en la legitimidad de ejercicio. En este punto se hacen

particularmente importantes los circuitos de control de las redes de gobernanza, con mecanismos como los Órganos de Control Externo, que pueden guiarse en su desempeño por patrones de legitimación tecnocrática, a efectos de arrojar transparencia y hacer asimilable a los ciudadanos la complejidad del sistema político. Los Órganos de Control Externo operarían como elementos capaces de apuntar posibles “fallos sistémicos” de la gobernanza; unos fallos que, debido a su carácter difuso, trascienden la capacidad de detección y abordaje por parte del resto de actores estatales.

En tercer lugar, hemos considerado que la gobernanza multinivel puede generar inconvenientes en los procesos de rendición de cuentas, impactando negativamente en la legitimidad de ejercicio. Esto se produce porque es difícil atribuir a un actor específico la responsabilidad final de una decisión política concreta, y resulta complejo tratar de precisar un ámbito o foro ante el cual deba producirse la rendición de cuentas.

Los problemas de cooperación y coordinación entre subsistemas de control

Ante los desafíos de la gobernanza, los sistemas de control asimilan la gobernanza multinivel, y adaptan sus estructuras, abriéndose a la participación de actores de naturaleza heterogénea. Estos actores habrán de generar pautas de coordinación, y fomentar y consolidar dinámicas de cooperación para que la red de gobernanza multinivel funcione correctamente.

La articulación de un sistema de división de competencias entre entes autónomos que tienen que hacer frente a problemas de formulación, implementación o control de políticas concurrentes, puede ofrecer diversos modelos. La primera opción sería la *separación*, creando competencias exclusivas y prescindiendo de la gobernanza multinivel. La segunda sería la *conurrencia*, que puede articularse bien en base a mecanismos de *cooperación*, en el sentido de crear un marco de interacción horizontal donde los actores participen como sujetos autónomos e independientes sin preeminencia de ninguno de ellos sobre los demás, o bien en base a mecanismos de *coordinación*, en el sentido de dotar de primacía a un actor para que introduzca pautas que eviten la superposición de funciones y maximicen la eficiencia y eficacia del conjunto del sistema aunque manteniendo la autonomía de los actores de gobernanza. Una tercera opción supondría la desaparición del sistema de división de competencias entre entes autónomos e independientes, mediante la introducción del principio de *dirección*, en

virtud del cual un ente superior dicta instrucciones y órdenes que son ejecutadas por el inferior, pudiendo avocar para sí el asunto que conoce el inferior.

La necesidad de coordinación entre los órganos de control en un escenario de gobernanza multinivel surge no sólo de la necesidad de procurar un uso racional de los recursos puestos a disposición de los mismos, sino también de la exigencia de respetar otros valores constitucionales y de racionalidad jurídica del sistema. Los sistemas de control presupuestario que otorgan supremacía y poder de coordinación a un ente central de *control externo* pueden justificarse por razones como: (1) asegurar un criterio de unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico; (2) legitimar los programas de gasto ante una circunscripción afectada debido a la propia unidad de mercado, entendida como realidad económica que soporta los impuestos en un escenario de movilidad de las bases impositivas; (3) legitimar los programas de gasto ante un poder que actúa como garante en última instancia de los pasivos comprometidos por los entes descentralizados (el control del gasto público de los entes descentralizados por una instancia de poder central se configura por tanto como una cuestión crucial en el actual contexto económico y financiero, ya que en último término un ente central tiene que hacerse responsable de las posibles insolvencias o faltas de liquidez producidas por los entes periféricos); (4) el propio fundamento legitimador de la instancia de poder central como representante del sujeto soberano; (5) la estructura del sistema impositivo, en la medida en que la unidad del sistema de ingresos públicos puede fundamentar la necesidad de referenciar el sistema de control del gasto a un denominador común.

Sin embargo, cuando se trata del *control interno* insertado en la propia Administración Pública no existe un elemento de conexión con los fundamentos del poder político del Estado central en términos de soberanía, como sucede en el control externo, que se vincula al Parlamento. Esto elimina en principio la exigencia de otorgar supremacía al nivel de control central y, en consecuencia, las relaciones entre distintos entes de control interno habrán de regirse más en base a pautas de cooperación. El control interno es una competencia de las Administraciones Públicas que se conecta estrechamente con el principio de autoorganización, lo que parece excluir la lógica de subordinación de unos circuitos a otros.

Pero esta situación cambia cuando los programas de gasto están financiados por las Administraciones Públicas superiores: en tal caso, se debería poder recurrir a mecanismos de coordinación. En efecto, si la financiación se produce mediante subvenciones condicionadas, una de las condiciones que se puede imponer a estas subvenciones sería la subordinación por parte del ente que recibe la financiación, a la hora de seguir las pautas de coordinación establecidas por los

circuitos de control interno superiores. Incluso podría establecerse la condición de que tales circuitos de control operasen sobre el terreno, ocupando la exclusividad propia de los niveles de control interno inferiores. Todo ello en base a la condicionalidad que se imponga con las subvenciones. La autonomía de los niveles inferiores siempre quedará salvaguardada en la medida en que podrán negarse a recibir las subvenciones.

En España el TC ha llegado a una interpretación que limita bastante las posibilidades de articular coherentemente los controles internos de las distintas Administraciones Públicas (STC 237/1992). Pero la consideración de una posible invasión por parte del subsistema de control interno del ámbito propio del control externo por el mero hecho de su naturaleza multinivel no tiene mucho sentido, y la atribución de competencias de gestión (y por extensión, control) de las subvenciones condicionadas exclusivamente a las Comunidades Autónomas (STC 13/1992) supone en cierto modo negar la posibilidad de desarrollar de manera consistente programas conjuntos de gasto entre administraciones públicas central y autonómica. Lo cual en último término dificulta la operatividad de los programas de subvenciones condicionadas, que acabarían en la práctica funcionando como mecanismos de redistribución de rentas entre Comunidades Autónomas. A estos efectos, la experiencia del sistema de control de los fondos estructurales en la Unión puede dar pistas para la configuración de un sistema más coherente de subvenciones condicionadas en España.

Tanto para los subsistemas de control externo como interno, la cooperación entre actores resulta fundamental. En lo relativo a la práctica de la cooperación entre entes de control en el seno de la UE hemos comprobado, *en primer lugar*, la importancia trascendental que tiene la materialidad. A este respecto, y considerando que traduce una elección política (quizás la elección más *política* en la política de control presupuestario), hemos entendido que para establecer tal materialidad, lo ideal sería que el usuario de la información manifestase de forma explícita sus umbrales de aversión al riesgo de error financiero; aunque esto es algo que no se da en el sistema de control del gasto público europeo.

En segundo lugar, hemos visto que un elemento que impide la eficaz cooperación entre subsistemas de control consiste en la descoordinación temporal. Particularmente en el subsistema de control externo, el hecho de que los ciclos de fiscalización de los distintos órganos no estén sincronizados genera un problema que incide de manera transversal sobre el ciclo de auditoría, afectando a la cooperación en todas las fases: planificación, realización de auditorías y publicación de los resultados. No sólo es que no estén sincronizados, sino que los ciclos de fiscalización (el tiempo

desde la planificación hasta la publicación de resultados) tienden a ser más largos en las EFS que en el TCEu. Lo que conlleva que el TCEu no pueda usar dichos resultados como evidencia de auditoría. En el caso de España, la evidencia de auditoría aportada por el TCu y los OCEX sirve de poco al TCEu o a la Comisión, al existir una falta de sincronía entre los ciclos de fiscalización del TCEu y la Comisión, y los españoles. La lógica del modelo de auditoría única habría de implicar que los OCEX tuviesen ciclos más cortos para poder proporcionar evidencia de auditoría a las EFS, que a su vez deberían de tener ciclos más cortos que el TCEu para poder proporcionar evidencia de auditoría al mismo. En la práctica el desfase en los calendarios de fiscalización es total.

En tercer lugar, un problema que se presenta con particular intensidad en las EFS y OCEX es el hecho de que su control sobre partidas presupuestarias que financian programas europeos puede ser de carácter no sistemático o incidental, en el sentido de que no se produzca todos los años. Debido a que el gasto europeo representa sólo una pequeña proporción del total del gasto a fiscalizar por EFS y OCEX, sus auditorías sobre fondos europeos serán minoritarias dentro de los respectivos programas de fiscalización, y esto dificulta el establecimiento de una relación estable y sustantiva entre TCEu y EFS y OCEX.

En cuarto y último lugar, aparece el problema de la diferencia de mandatos y la asimetría en la dotación de recursos humanos y materiales a disposición de los entes de control. Y es que dentro de la amplísima taxonomía de actores de control que operan en el marco europeo, resulta verosímil la posibilidad de que determinados entes no tengan reconocido un derecho pleno de acceso a las cuentas de los entes auditados, o que tal derecho no sea tan amplio como el reconocido al TCEu. Igualmente, la asimetría en la dotación de recursos dificulta la homologación de la información de auditoría. Todo lo cual acabará en último término suponiendo una mayor carga de trabajo para el TCEu.

La dimensión constitucional del poder presupuestario europeo.

En el presente trabajo hemos defendido un concepto de supranacionalidad que se referencia a la soberanía propia del Estado. En este ámbito semántico, el concepto de organización supranacional hace referencia a instancias de poder autónomas, que pueden tomar decisiones que se imponen a los Estados incluso ante la negativa de éstos. Las organizaciones supranacionales suponen por tanto organizaciones o instituciones que ostentan el ejercicio de competencias soberanas, derivadas de la Constitución (como se prevé en el art. 93 CE). La cesión del ejercicio de competencias soberanas se lleva a cabo precisamente en un contexto en el que los problemas políticos que se plantean sólo

pueden hacerse frente a través de acciones y políticas cuya dimensión y efectos desbordan y trascienden las capacidades de los Estados (como se prevé en el art. 5.2 TFUE).

La supranacionalidad se erige en fundamento lógico para concebir la existencia de un constitucionalismo más allá del Estado. Siguiendo a Walker, hemos considerado que el encuadramiento constitucional del poder supranacional se articulará y desarrollará a lo largo de cinco ejes: 1. Un ordenamiento jurídico (omnicomprensivo, autointerpretativo, autónomo, autointegrado, autoejecutivo, autoenmendable, autodisciplinado); 2. Un marco institucional efectivo de órganos políticos con equilibrio de poderes; 3. Conexión genética con un poder constituyente (que dota de legitimidad de origen); 4. Una comunidad política integrada, sujeto y objeto de la soberanía (que dota de legitimidad de ejercicio); 5. Una lógica discursiva que sigue un parámetro binario de constitucionalidad/inconstitucionalidad. En el caso de la UE, se comprueba la existencia de un poder supranacional, que pretende fundamentarse en unos cimientos constitucionales propios, más allá de los propios cimientos constitucionales de sus Estados miembros. Esta cimentación constitucional europea se observa en todos los puntos de encuadramiento constitucional identificados, menos en el 3º, relativo al poder constituyente (al no existir una conexión genética con un poder constituyente propio). Así se pueden identificar elementos como el Derecho originario y derivado de la Unión (que aspira a configurar un “ordenamiento jurídico” propio); la cohesión proporcionada a dicho sistema normativo por el Tribunal de Justicia de la Unión, que además actúa como jurisdicción constitucional validando los actos de la Unión en función de su compatibilidad o incompatibilidad con el Derecho originario; el diseño institucional construido sobre un modelo de división y equilibrio de poderes; así como el asentamiento parcialmente democrático de las Instituciones de la Unión.

En este contexto, la existencia de un poder presupuestario supranacional europeo no se limita a constituir un *prius* lógico para la operatividad de un constitucionalismo europeo, proyectando políticas y acciones que podrán ser en último término juzgadas siguiendo la lógica binaria de constitucionalidad/inconstitucionalidad. El presupuesto de la Unión va más allá, y pretende ofrecer una base tanto para la potenciación de dinámicas de equilibrio de poderes (con un poder ejecutivo que gasta y un legislativo que autoriza y controla) como para el reforzamiento de las dinámicas democráticas de transparencia y rendición de cuentas (a través del control presupuestario).

Sin embargo, en lo relativo a la configuración de la ciudadanía europea no ya como sujeto, sino como objeto de la soberanía, hemos comprobado cómo los Estados siguen actuando como pantallas que se interponen entre la Unión y los propios ciudadanos, interfiriendo en la proyección hacia los

ciudadanos del poder financiero de la Unión (en el ámbito impositivo), lo cual distorsiona la dimensión supranacional y menoscaba el encuadramiento constitucional del poder de la Unión. Siguiendo una constante histórica en la que los recursos financieros se presentan como elemento nuclear del poder estatal, los Estados miembros de la Unión se han guardado mucho de transferir el ejercicio de la soberanía en este ámbito.

El sistema de control del gasto público europeo

En lo relativo a la configuración de la pirámide de control presupuestario en el caso de la UE hemos contemplado, *en primer lugar*, cómo el sistema de control del gasto público europeo se caracteriza por una debilidad inherente al subsistema de *control social*, no sólo por el carácter incierto de la existencia de un pueblo europeo sino porque la propia configuración del sistema tributario hace que los ciudadanos no identifiquen correctamente la existencia de un presupuesto europeo. Existe en este sentido un fuerte escoramiento intergubernamental según el cual el contribuyente europeo no sería en rigor el propio ciudadano, sino los Estados. Además, el ciudadano europeo no sabe cuánto paga a la Unión, ni siquiera es consciente de que esté pagando impuestos. Esto genera un desinterés en lo relativo a la buena gestión financiera de la Unión que socava el subsistema de control social, cúspide del sistema de control presupuestario.

Por otro lado, la concepción del Estado miembro como sujeto de Derecho financiero de la Unión puede ser más o menos cierta a nivel del ingreso (alrededor del 90% de los ingresos de la Unión puede considerarse contribuciones de los Estados), pero no al nivel del gasto ya que los beneficiarios de los programas de gasto de la Unión son sujetos privados o públicos de distinta naturaleza. Todo ello conduce a una disociación entre el debate sobre los ingresos de la Unión, proyectado sobre los Estados miembros, y el debate sobre la asignación de los gastos de la Unión, donde tienen preponderancia entes públicos subnacionales así como los propios ciudadanos. Esto puede conducir a que se pida mucho (porque no se es consciente del coste de los programas de gasto, ya que ni los entes públicos subnacionales ni los ciudadanos contribuyen directamente al presupuesto de la Unión), y se fiscalice socialmente poco (igualmente, porque no se es consciente del coste que para el bolsillo del contribuyente tienen las políticas de la Unión). Lo que deriva en un control social excesivamente enfocado hacia la espectacularidad mediática (y por lo tanto, obsesionado con la incidencia del fraude), guiado con frecuencia por dinámicas políticas de cuestionamiento del propio proyecto europeo (euroescepticismo).

En segundo lugar, en lo concerniente al *control político* hemos visto cómo, aunque históricamente el papel del Consejo en el control político suele ser bastante pasivo, el mismo no deja de arrojar dudas en cuanto a su encaje constitucional ya que el Consejo representa a los Estados miembros, cogestores del 80% del presupuesto europeo; es decir, en el Consejo se da una identificación entre controlador y controlado, lo que puede constituir una *contradictio in terminis* y generar conflictos de interés. En definitiva se corre el riesgo de que el Consejo tienda a proteger u ocultar los fallos de los Estados miembros, descargando sobre la Comisión toda la responsabilidad por sus errores de ejecución presupuestaria.

Una situación análoga a la arriba mencionada se da, afectando al nivel de control externo, en la medida en que los miembros del TCEu son nombrados por el propio Consejo conforme al art. 286.2 TFUE. Pero quizá es más contradictorio que en el seno del Consejo se dé una identificación entre sujeto controlado (Estados miembros) y sujeto que establece las reglas de ejecución. Si bien su papel en el establecimiento de las reglas que enmarcarán la gestión presupuestaria ha venido a matizarse mucho con el Tratado de Lisboa (en el que la aprobación del Reglamento Financiero pasa del procedimiento de consulta al procedimiento de codecisión), dicho poder sigue presentando un riesgo, puesto que constituye una negación de la heteronomía, algo especialmente peligroso en un escenario de divergencia de intereses entre nivel supranacional y nacional. La regulación que salga del Consejo podrá tener determinados aspectos que conduzcan a la desresponsabilización de los Estados miembros en detrimento de la posición de la Comisión, contribuyendo a desvirtuar el sistema de control presupuestario.

En tercer y último lugar hemos contemplado una contradicción inherente al sistema de ejecución presupuestaria, caracterizada por las notas de divergencia de intereses y asimetría de información. En efecto, existe una tendencia a que los objetivos políticos fijados para la ejecución del presupuesto europeo a nivel nacional diverjan de los objetivos que se marcaron a nivel supranacional. Por otro lado, la situación de asimetría de información implica que desde el nivel supranacional nunca se tendrá una certeza absoluta de cómo se gasta a nivel nacional. Todo lo cual acaba generando una relación de agencia que desemboca en un sistema complejo y con una incidencia importante de error financiero.

La difícil rendición de cuentas presupuestaria

En el control del gasto público europeo sometido a gestión compartida se observa un patrón incremental y evolutivo, con cuatro estructuras superpuestas de transparencia y rendición de cuentas. En *primer* lugar, se constata un modelo atomizado donde los órganos fiscalizadores existentes *ab initio* controlan y canalizan la rendición de cuentas hacia los correspondientes soportes colectivos de legitimación. Se trata de mecanismos donde los Estados miembros y entes subnacionales rinden cuentas del uso que hacen de los fondos europeos ante sus propias circunscripciones.

En *segundo* lugar, se constata la presencia de una dinámica horizontal donde los actores de gobernanza se controlan y rinden cuentas entre sí; algo que se produce, con una preponderancia notable de la Comisión, mediante el sistema de imposición de interrupciones, suspensiones y correcciones financieras a los Estados por ilegalidades o irregularidades detectadas. Y puede comprobarse también en las dinámicas intergubernamentales, frecuentemente informales, e institucionalizadas, en el caso de los fondos estructurales en el Comité de Coordinación de Fondos previsto en el art. 103 del Reglamento del Consejo 1083/2006, que reúne a Comisión y funcionarios de los Estados miembros, articulando procesos de “comitología”.

En *tercer* lugar, existe un nuevo nivel de gobernanza para la transparencia, observable en las dinámicas de coordinación y cooperación entre los entes de fiscalización del gasto europeo mediante pautas de interacción formales o informales que operan en un triple plano: institucional (a través de foros como EUROSAI, EURORAI o iniciativas como el Comité de contacto de presidentes de EFS y otros acuerdos bilaterales y multilaterales), técnico (desarrollando metodologías comunes) y operativo (realizando programas de trabajo, auditorías o informes conjuntos).

Finalmente existe un incipiente *cuarto* nivel de tipo jerárquico que puede constatarse en los ejercicios de transparencia llevados a cabo por el TCEu y los procedimientos de rendición de cuentas articulados en torno al Parlamento Europeo. En este caso se ha creado una instancia vertical (Parlamento Europeo) que exige que se rindan cuentas del uso de los fondos, canalizando en último término la responsabilidad de la Comisión ante todos los ciudadanos de la Unión. El problema es que esta integración sería imperfecta, ya que el Parlamento Europeo extiende su ámbito de control y rendición de cuentas sólo a la Comisión, quedando fuera el resto de actores de gobernanza a partir de la ficción de que la Comisión es la única responsable de la gestión de los fondos europeos (art. 317 TFUE).

La política de control presupuestario europea ofrece por tanto un ejemplo del complicado funcionamiento del sistema de rendición de cuentas en el seno de redes de gobernanza multinivel. Los fallos de legalidad y regularidad producidos en la ejecución presupuestaria, así como los de

economía, eficiencia y eficacia, se atribuyen por los distintos actores a un cúmulo de circunstancias siguiendo una cierta lógica de evitación de culpa. En ausencia de una clara delimitación de líneas de responsabilidad, esta dinámica genera espacios vacíos en la rendición de cuentas (a través de una lógica de evitación de culpas), así como solapamientos (a través de una lógica de autoatribución de logros).

En este contexto desestructurado y con abundantes espacios vacíos, donde los distintos actores se desentienden acusándose unos a otros de los fallos o deficiencias y solapándose a la hora de atribuirse los éxitos, puede ser conveniente, a efectos de proporcionar claridad, que un único actor se haga responsable del conjunto de la política, aunque sea en un plano simbólico. La asignación de responsabilidades por parte del ciudadano o del parlamentario en función del peso real de cada actor de una red de gobernanza multinivel en la política correspondiente, puede ser virtualmente imposible en un escenario de racionalidad limitada. Por ello sería conveniente proyectar una dimensión de legitimidad, aunque sea simbólica, donde un actor asuma *toda* la responsabilidad de la política: algo que se produce en el sistema del gasto público europeo, que conforme al art. 317 TFUE se ejecutará por la Comisión bajo su responsabilidad. Se pretende pues que la Comisión asuma la responsabilidad de rendir cuentas ante el Parlamento, partiendo de la ficción de que tiene una *responsabilidad objetiva* en la ejecución del presupuesto europeo.

Sin embargo, esta solución suscita un desequilibrio excesivo entre la responsabilidad de la Comisión y la del resto de actores, sobre todo atendiendo a las competencias efectivas de ejecución y control con que cuentan una y otros. A este respecto, la ficción no debe hacer perder de vista la realidad, y no habrían de olvidarse cuáles son, más o menos, las líneas de responsabilidad de cada actor; habría que tratar de delimitarlas en la medida en que se puedan delimitar. Y por otro lado habría que tratar de reconfigurar la asignación de competencias de ejecución y control en la medida en que sea necesario a efectos de una mejor concordancia entre responsabilidad y competencia, otorgando capacidad efectiva a los actores responsables para que puedan hacer frente y solucionar los fallos de la política.

En esta línea, el art. 317 TFUE señala que la ejecución del presupuesto ha de hacerse “en cooperación con los Estados miembros”, y que el Reglamento Financiero tendrá que determinar “las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan”. Aunque estas disposiciones apuntan hacia una mayor responsabilización de los Estados miembros, lo cierto es que el sistema de rendición de

cuentas en la UE sigue girando en torno a la aprobación anual de la gestión presupuestaria por el Parlamento, responsabilizando por completo a la Comisión de la ejecución presupuestaria. En la práctica, los debates anuales se convierten en un ejercicio donde la Comisión trata de explicar ante el Parlamento que muchos de los fallos que se le atribuyen son responsabilidad de los Estados miembros.

La falta de competencias plenas de la Comisión en la ejecución presupuestaria (consecuencia de una interpretación muy estricta de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad) quita bastante sentido al proceso de rendición de cuentas. La rendición de cuentas no constituye un fin en sí mismo, pues como proceso de legitimación de los agentes que ejercen poder público ha de contemplarse en el marco más amplio de la legitimidad de ejercicio, donde se suceden transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta. Dejar a la Comisión “sola ante el peligro” en el proceso de rendición de cuentas puede acabar afectando a la capacidad de respuesta, y por ende al objetivo de generar una retroalimentación para adecuar las capacidades materiales de actuación de los aparatos burocráticos a las demandas de la sociedad. La rendición de cuentas que se realiza en sede parlamentaria a través del trámite de aprobación de la gestión presupuestaria sólo sirve pues como caja de resonancia donde las fuerzas políticas intentan subrayar los problemas que presentan las políticas de gasto. Pero apenas permite introducir cambios en la ejecución de las mismas porque esta competencia reside en los Estados miembros, que no rinden cuentas ante el Parlamento Europeo.

A este respecto, se han propuesto soluciones para una rendición de cuentas en la gestión presupuestaria europea: (1) Referenciar los pagos a los organismos nacionales, no a los beneficiarios últimos; (2) Eliminación de la dimensión europea de la rendición de cuentas; (3) Que los Estados se responsabilicen, a nivel supranacional a través de Declaraciones Nacionales de fiabilidad, o a nivel nacional respecto a sus parlamentos nacionales; y (4) Mantenimiento del *statu quo*, pero con una mayor capacidad coercitiva por parte de la Comisión como metagobernante a nivel supranacional.

Esta cuarta opción es la que se ha seguido durante los últimos años, como hemos podido comprobar con los cambios que se introdujeron con el Reglamento 1083/2006 y en el reciente Reglamento Financiero 966/2012, que reforzaron la nodalidad y coercitividad de la Comisión. En todo caso, una mayor responsabilización de los Estados sería también necesaria para ajustar una rendición de cuentas más coherente. A este respecto, los ordenamientos constitucionales nacionales podrían contribuir a cuadrar el círculo si se reformasen en el sentido de introducir, en *primer* lugar, una previsión de la existencia, como realidad constitucionalmente asentada, de un ente supranacional

legitimado sobre un pueblo europeo²⁷³. Esta previsión facilitaría la rendición de cuentas de los Estados miembros ante el Parlamento Europeo. En *segundo* lugar, los sistemas constitucionales nacionales deberían tener en cuenta la dimensión europea de ciertas políticas públicas nacionales. Lo cual facilitaría la rendición de cuentas de los ejecutivos nacionales ante sus propios parlamentos. Así, esta reconfiguración constitucional tendría que asegurar una doble proyección de los circuitos de responsabilidad: por un lado, la de los gobiernos nacionales ante sus propios parlamentos; por otro lado, la de los gobiernos nacionales ante el Parlamento europeo. Comprobamos así cómo la asimilación por las propias Constituciones de los fenómenos de gobernanza, previendo la inserción de las estructuras constitucionales en marcos más amplios de ejercicio del poder puede ayudar a preservar los valores constitucionales en las nuevas formas de expresión del poder político. Supondría esto ensanchar los cauces ya existentes para el control del poder político.

La metagobernanza como posible cuadratura del círculo de la gobernanza

Nuestro análisis del sistema de control del gasto público europeo constituye un estudio empírico sobre la gobernanza multinivel: en este sentido hemos comprobado la presencia de un marco institucional altamente complejo que ofrece ciertas ventajas, especialmente en lo relativo al aprovechamiento de las aptitudes comparativas y las economías de escala de cada nivel de gobernanza, pero también inconvenientes como la pérdida de integridad jurisdiccional de las instancias de poder y de un sentido de conjunto de la acción política, o la generación de espacios de no responsabilidad. A este respecto cabe citar a Bache y Flinders (2004: 85), quienes señalaban que la gobernanza, aunque atractiva por su informalidad, versatilidad y orientación hacia objetivos y resultados, puede ser un “pacto con el Diablo” (*a faustian bargain*), en el que ciertos valores nucleares del gobierno democrático son sacrificados en aras de una mayor eficiencia y un mayor consenso entre actores sociales.

La pregunta es, ¿corre el riesgo la aplicación del nuevo paradigma de generar inconvenientes que lo hagan incompatible con los valores constitucionales? Ante esta pregunta hay que responder que, si bien es cierto que determinados valores constitucionales pueden encontrarse en peligro, se detectan al mismo tiempo nuevas dinámicas de *metagobernanza* que surgen precisamente para defender tales

²⁷³ Como mínimo, esta previsión habría de contemplar la presencia de un ente supranacional *ejerciendo* poderes soberanos cuya legitimidad viene referenciada a la expresión de la voluntad del pueblo europeo.

valores en el seno de las redes de gobernanza, haciendo valer la responsabilidad democrática de los tradicionales actores de gobierno. La creación y el reforzamiento de instancias de metagobernanza supone la generación de nuevos cauces a través de los cuales controlar el poder político.

Al igual que Scharpf (1994), consideramos que cualquier supuesto de gobernanza tiene que operar bajo una “sombra de la jerarquía”, por ello hemos representado gráficamente la gobernanza como una “línea” que no es enteramente vertical ni horizontal, aunque implicando siempre un cierto grado de “verticalidad” que identificamos con la posición jerárquicamente superior del metagobernante. Nuestra hipótesis es que la “sombra de la jerarquía” se proyecta a través de la metagobernanza, que vendría a ser una actividad estatal fundamentada en su origen sobre pautas propias del paradigma de gobierno pero que se expresa a través de mecanismos propios de la gobernanza.

Subrayamos el hecho de que la introducción de elementos de centralización y coerción característicos de la metagobernanza no supone una vuelta al paradigma tradicional de *gobierno* al concretarse en el ejercicio de funciones de coordinación, no de dirección. Y como hemos insistido, coordinar implica liderar, inspirar, apoyar, controlar; pero excluye cualquier posibilidad de anular la independencia de los actores de gobernanza para darles órdenes directamente vinculantes y ejecutivas. De hecho, hemos comprobado cómo con la reforma introducida por el Reglamento 1083/2006 la Comisión ganó nuevos poderes de interrupción de pagos y de requerimiento de información a las autoridades de los Estados miembros, pero éstas mantuvieron su posición de independencia. El metagobernante puede concebirse por lo tanto como una especie de director de orquesta cuya batuta intentan seguir todos los actores de gobernanza.

Ciertamente un escenario de desaparición de la forma tradicional de gobierno debido a la emergencia de la gobernanza no se corresponde con la realidad ni resulta normativamente conveniente: la soberanía popular representada en actores jurídicamente legitimados puede salvaguardar los valores constitucionales a través de mecanismos como la metagobernanza. Por lo tanto, la cuestión no es si el paradigma de la gobernanza se va a convertir en hegemónico, o si el gobierno va a mantener su importancia, o si será el mercado el que pasará a constituirse en el futuro como mecanismo predominante de coordinación social. De lo que se trata es de, *primero*, ponderar los tres mecanismos en su conjunto, determinando en qué casos es mejor la participación del gobierno, de la gobernanza, o del mercado; y *segundo*, asegurar el funcionamiento armónico de los tres. El Derecho público debería acaso adentrarse en una reflexión sobre las formas como interactúan los mecanismos de coordinación social (gobierno, gobernanza, sociedad civil, mercado) para generar equilibrios óptimos en lo relativo a la maximización de los valores jurídicamente consagrados.

En este contexto, podemos tener la certeza de que el gobierno seguirá siendo esencial, especialmente en cuanto instrumento de metagobernanza, manteniendo una predominancia por su proyección territorial y su legitimidad democrática. Es al gobierno a quien los ciudadanos pedirán cuentas en último término. Los ciudadanos no pueden aprehender la complejidad de los sistemas de gobernanza, ni pueden proceder a una asignación ponderada de las responsabilidades entre mercado, actores de gobernanza y gobierno. Los ciudadanos no son expertos en ciencia política, mucho menos en auditoría pública, y en momentos de crisis y de agobio sólo pueden acudir al *gobierno* pidiéndole que actúe: algo que podemos ver en los debates que tienen lugar en el marco de la gran crisis económica actual.

Generar dinámicas de metagobernanza puede contemplarse como un ejercicio de creación de nuevos cauces para la canalización del poder político. Eso lo hemos comprobado en el caso del control presupuestario europeo con el reforzamiento progresivo de los nuevos poderes supranacionales, concretamente de la Comisión y del Parlamento Europeo. Esta creación de nuevos cauces no puede hacerse sin embargo olvidando la necesidad de ampliar los cauces ya existentes, lo cual se contemplaría en la asimilación por parte de los propios ordenamientos jurídico-públicos nacionales de las dinámicas de gobernanza. Eso lo hemos señalado en nuestro caso al hacer referencia a la necesidad de que las Constituciones prevean expresamente la existencia de dinámicas supranacionales. Sería una forma de proyección *ad extra* de los propios valores constitucionales hacia la esfera supranacional, a través de mecanismos como la rendición de cuentas de los Gobiernos nacionales ante el Parlamento Europeo (mediante Declaraciones Nacionales de fiabilidad) o la rendición de cuentas ante los propios parlamentos nacionales. Estos dos mecanismos, creación de nuevos cauces y ensanchamiento de los ya existentes, constituirían la única forma de gobernar las aguas impetuosas en las que se expresa el ejercicio del poder político en la actualidad y así mantener los valores constitucionalmente consagrados de buena gestión financiera en el nuevo escenario sociopolítico de la gobernanza multinivel.

BIBLIOGRAFÍA

- Albertí Rovira, Enoch (2005): *El federalismo actual como federalismo cooperativo*. Revista mexicana de sociología, 3/2005.
- Albiñana, César (1982): *Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Madrid, Instituto Estudios Fiscales.
- Alonso Murillo, Felipe (2008): *Articulación del control externo de legalidad de la actividad financiera del sector público*, en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas, Lex Nova, Valladolid.
- Andersen, Svein S., y Tom R. Burns. (1996): *The European Union and the erosion of parliamentary democracy: a study of post-parliamentary governance*. En *The European Union: how democratic is it?*, ed. S. S. Andersen y K. A. Eliassen. London: Sage, 227-51.
- Aragón Reyes, Manuel (1986): *El control parlamentario como control político*, Revista de Derecho Político, núm. 23. Págs. 9-39.
- Aragón Reyes, Manuel (1987): *El control como elemento inseparable del concepto de Constitución*; Revista Española de Derecho Constitucional; Madrid; CEC, Número 19.
- Aragón Reyes (1994): *Gobierno y Cortes*. Instituto de Estudios Económicos Madrid, 16.
- Bache, I. (1998): *The Politics of European Union Regional Policy: Multi-level Governance or Flexible Gatekeeping?* Sheffield: Sheffield Academic Press/UACES.
- Bache, I. y Flinders, M., eds. (2004): *Multilevel governance*, Oxford: Oxford University Press.
- Baker, K. y Stoker, G. (2012): *Metagoverning a revival of nuclear power in Europe*. Journal of European Public Policy.
- Ballart, Xavier (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Madrid, MAP.
- Barzelay, M. (1997): *Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD*. Governance, 10: 235–260.

- Báscones Ramos, Juan Miguel (2006): *Régimen jurídico de los Fondos Estructurales de la Unión Europea para el periodo 2007-2013. Principales novedades e incidencia del nuevo reglamento de la Ley General de Subvenciones*. Revista española de control externo, Vol. 8, nº 24, 81-134.
- Bauer, M. (2006): *Co-Managing Programme Implementation: Conceptualizing the European Commission's Role in Policy Execution*, Journal of European Public Policy, 13: 5, 717-735.
- Bauer, M. (ed.) (2008): *Special issue: Reforming the European Commission*, Journal of European Public Policy, 15, 5, 625-780
- Baylis, John and Steve Smith, (ed.) (2001): *The Globalization of World Politics*. New York: Oxford University Press.
- Beck, Ulrich (1998): *World Risk Society*. Cambridge: Polity Press.
- Bell, Stephen y Alex Park (2006): *The Problematic Metagovernance of Networks: Water Reform in New South Wales*. Journal of Public Policy. Vol. 26, No. 1 (Jan. - Apr., 2006), 63-83.
- Belle, Jacques (2006) : *Institutions nationales de contrôle et Cour des comptes européenne : déclaration d'assurance annuelle et certification*, Revue française de finances publiques, février 2006, n. 93, 147-160.
- Benito López, Bernardino; Montesinos Julve, Vicente y Vela Bargues, Jose Manuel (2003): *Local and regional: Accounting and reporting in Spain: An empirical outlook*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. Volumen 15. Número 1. Spring 2003. Páginas 67-91.
- Benz, Arthur y Burkard Eberlein (1999): *The Europeanization of regional policies: patterns of multi-level governance*. Journal of European Public Policy. Volume 6, Issue 2, 329-348.
- Bernicot, Jean-François (2004): *La place et la représentation des finances publiques dans l'Union européenne*. Revue Française de Finances Publiques. 84, 75-85.
- Bernicot, Jean-François (2007): *La Cour des comptes européenne a trente ans*. Revue Française de Finances Publiques. 100, 269-289.
- Biglino Campos, Paloma (1999): *La posición institucional de los Consejos de Cuentas en Corts*. Anuario de Derecho Parlamentario, núm. 7, 31-65.

- Biglino Campos, P. (2008): *La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos Estatutos de Autonomía* en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas, Lex Nova, Valladolid, 17-42.
- Blanco, I.; Gomà, R. (2006): *Del gobierno a la gobernanza: oportunidades y retos de un nuevo paradigma*. Politika: revista de ciencias sociales, núm 2: 11-27.
- Blom-hansen, J. (2005): *Principals, agents, and the implementation of EU cohesion policy*. Journal of European Public Policy, 12(4), 624-648.
- Bogdandy, Armin, Philipp Dann, Matthias Goldmann (2008): *Developing the Publicness of Public International Law: Towards a Legal Framework for Global Governance Activities*. German Law Journal, 1375-1400.
- Börzel, Tanja (1998): *Organizing Babylon: On the different conceptions of policy networks*. Public Administration 76 (2), 253-273.
- Börzel, Tanja (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press, 73-88.
- Bovaird, Tony; Löffler, Elke (2009): *Public management and governance*, Routledge.
- Bruszt, Laszlo (2008): *Multi-Level Governance – The Eastern Versions: Emerging Patterns of Regional Developmental Governance in the New Member States* en Regional and Federal Studies, 18, 5, 607-627.
- Burgess, Michael (2000): *Federalism and European Union: The building of Europe, 1950–2000*. Routledge.
- Caballero Bassetas, Arturo (2004): *La reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*. Revista española de control externo, Vol. 6, Nº 17, 117-142.
- Caldeira da Silva, Vitor (2005): *Coordinación de los controles internos: la auditoría única, hacia un marco de control interno para la Unión Europea*, en García Crespo, María Milagros (coord.) El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Carmona Contreras A. (2006): *Las Comunidades Autónomas* en Cruz Villalón, P. (coord.). Hacia la europeización de la Constitución española, Bilbao, Fundación BBVA, 175-216.

Carreras i Puigdemoglas, Josep María (2001): *Las relaciones entre los diferentes niveles de control externo en estados para-federales: el caso de España*. Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo, Nº. 25, 69-75.

Castells Oliveres, Antoni María (2002): *El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas de España*. Revista española de control externo, Vol. 4, Nº 12, 1, 113-130.

Castells Oliveres, Antoni María (2005): *Las instituciones de control externo: el tribunal de cuentas europeo y sus relaciones con los tribunales de cuentas de los estados miembros*, en García Crespo, María Milagros (coord.) *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Cazorla Prieto, Luís María (1985): *Artículo 31*, en AA.VV. (Dir. Garrido Falla), *Comentarios a la Constitución*, 2ª ed, Madrid, Cívitas.

Cerrillo i Martínez, Agustí (2005): *La Gobernanza hoy: introducción*, en Cerrillo i Martínez, Agustí (Coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, INAP, Madrid.

Chevallier, J. (1996): *La gouvernabilité*, Paris, Centre Universitaire de Recherches sur l'Action Publique et le Politique-PUF.

Chevallier J., (2003): *La gouvernance, un nouveau paradigme étatique?*, Revue française d'administration publique.1-2, Nº105-106, 203-217.

Cini, M (1996): *The European Commission: Leadership, Organisation and Culture in the EU Administration*, Manchester, Manchester University Press

Cipriani, G. (2006): *The Responsibility for Implementing the Community Budget*, CEPS Working Document No. 247, Bruselas, CEPS.

Cipriani, G. (2007): *Rethinking the EU Budget: Three Unavoidable Reform*, Bruselas, CEPS Paperbacks.

Cipriani, G. (2010): *The EU Budget Responsibility without Accountability?*, Bruselas, CEPS Paperbacks.

Coase, R. H (1937): *The Nature of the Firm*. *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16. (Nov., 1937), 386-405.

Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo (1992): *Principios y Normas de auditoría del sector público*.

Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación (2005): *Fiscalización Superior Comparada: Una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo*. México.

Comisión Europea (2001): *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*. Bruselas, 428, 25.7.2001.

Comisión Europea (2006): *Libro Verde de 3 de mayo de 2006 - Iniciativa europea en favor de la transparencia* [COM (2006) 194 final - Diario Oficial C 151 de 29.6.2006].

Comisión Europea (2010): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social, el Comité de las Regiones y los parlamentos nacionales: Revisión del presupuesto de la UE*. Bruselas, 19.10.2010 COM(2010) 700 final.

Comisión Europea (2012): *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. El principio de asociación en la implementación de los Fondos del Marco Estratégico Común: Elementos para un Código de Conducta Europeo sobre la Asociación*. Bruselas, 24.4.2012.

Comité de las Regiones (2009): *Libro Blanco del Comité de Las Regiones sobre la Gobernanza Multinivel*; Dictamen del 80º Pleno 17 y 18 De Junio De 2009 (2009/C 211/01).

Commission Européenne, (2009): *Les finances publiques de l'Union européenne*. Quatrième édition.

Commission on Global Governance (1995): *Our Global Neighbourhood: Report of the Commission on Global Governance*. Oxford: Oxford University Press.

Consejo General de Colegios Economistas de España (2013): *LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS 2013*.

Crozier, Michel; Huntington, Samuel; Watanuki, Joji (1975): *The Crisis of Democracy: Report on the Governability of Democracies to the Trilateral Commission*. New York: New York University Press.

Cruz Villalón, P. (coord.) (2006): *Hacia la europeización de la Constitución española*, Bilbao, Fundación BBVA.

Cuñado Ausín, Gregorio (2008): *El control externo del sector público y su contribución a la mejora de la gestión pública*, en Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas, Editorial Lex Nova.

Davies, Sara y L. Polverari (2011): *Financial Accountability and European Union Cohesion Policy*, *Regional Studies*, 45:5, 695-706.

Davies, Sara, Gross, F y Polverari, L (2008): *Financial management, audit and control of EU Cohesion policy: Contrasting views on challenges, idiosyncracies and the way ahead*, Glasgow: University of Strathclyde European Policies Research Centre.

De Crouy-Chanel, Imre, Christophe Perron (1998): *La Cour des comptes européenne*. Volume 3357 de *Que Sais-Je?*, Presses Universitaires de France.

De la Fuente y de la Calle, María José (2008): *La fiscalización de los fondos comunitarios gestionados en España: concurrencia de controles*. En Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova.

De Vega Blázquez, Pedro (1999): *La configuración Constitucional del Tribunal de Cuentas en España*. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*. 1, Julio-Diciembre.

De Vicente Martín, Ciriaco, Manuel Sueiras Pascual, Miguel Ángel Sánchez del Águila, Pedro de Vega Blázquez (1999): *La vertebración de las relaciones entre el tribunal de cuentas y los órganos de fiscalización externa de las comunidades autónomas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras: la cooperación y la encomienda de gestión*. *Revista española de control externo*, Vol. 1, N° 2, 89-126.

Desmoulin, Gil (2005): *La Cour et les États : Qui contrôle qui ? Indépendance de la Cour des Comptes Européenne et souveraineté des États membres*. *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, 491, 515-523.

Durán Alba, J. F. (2008): *La aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional a la articulación del control externo en el Estado Autonómico* en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid.

Eberlein, Burkard y Dieter Kerwer (2004): *New Governance in the EU: A Theoretical Perspective*. Journal of Common Market Studies, 42, 1, 121- 142.

Egeberg, M. (2005): *Europe's executive branch of government in the melting pot – an overview*. Paper, CONNEX RG1, Conference University of Oslo 27-28 Mayo, 2005.

Enderlein, H. *et al.* (2010): *Handbook on multi-level governance*, Edward Elgar Publishing.

European Commission, (2005): *A roadmap to an integrated internal control framework*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, 15/6/2005, COM(2005) 252 final.

European Commission, (2006): *Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework, Commission of the European Communities*. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, 17/1/2006.

European Commission, (2007): *Communication from the Commission to the European Parliament and Council annual report to the discharge authority on internal audits carried out in 2006* (presented by the Commission) Brussels, 30.5.2007 COM(2007) 280 final.

European Commission, (2008): *An action plan to strengthen the Commission's supervisory role under shared management of structural actions*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the Court of Auditors, 19/2/2008, COM(2008) 97 final.

European Commission, (2008b): *Towards a common understanding of the concept of tolerable risk of error*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the Court of Auditors, COM(2008) 866, Brussels, 16/12/2008.

European Commission, (2010): *More or less controls? Striking the right balance between the administrative costs of control and the risk of error*, COM(2010) 261 final, Brussels, 26/5/2010.

European Commission, (2011): *Commission staff working paper analysis of errors in cohesion policy for the years 2006-2009 actions taken by the Commission and the way forward*, SEC(2011) 1179 final, Brussels.

European Court of Auditors, (2004): *Opinion No 2/2004 of the Court of Auditors of the European Communities on the "single audit" model (and a proposal for a Community internal control framework)*, Official Journal, 30/4/2004.

European Court of Auditors, (2007a): *Annual Report concerning the financial year 2006*, Official Journal C 273 - 15 November 2007.

European Court of Auditors (2008): *Annual Report for Financial Year 2007*, Official Journal C 286, 10/11/2008.

European Court of Auditors (2009): *Annual Report concerning the financial year 2008*, Official Journal C 269 10/11/2009.

European Court of Auditors (2010): *Annual Report concerning the financial year 2009*, Official Journal C 303 9/11/2010.

European Court of Auditors (2011): *Annual Report concerning the financial year 2010*, Official Journal C 326, 10/11/2011.

European Court of Auditors (2012): *Financial and Compliance Audit Manual*.

European Parliament, (2005): *Resolution of the European Parliament containing the comments which are an integral part of the decision on the discharge for implementing the general budget of the European Union for the financial year 2003* Official Journal L 196/4, 27/7/2005.

Fabado i Alfonso, E. (1991): *Auditoría de Economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica*. Pamplona. Cámara de Comptos de Navarra.

Fernández Ajenjo, José Antonio (2009): *El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Salamanca en octubre de 2009, bajo la dirección de Ricardo Rivero Ortega.

Fernández Rodríguez, T. R. (1982): *Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas*, en *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Fernández-Carnicero González, Claro J. (1994): *Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas*, en *Tribunal de Cuentas. Crónica 1992-1993*. Madrid, Tribunal de Cuentas.

Follesdal y Hix (2005): *Why there is a democratic deficit in the EU: A response to Majone and Moravcsik*. *European Governance Papers* (EUROGOV), No. C-05-02.

Garben, Sacha (2011): *EU Higher Education Law. The Bologna Process and Harmonization by Stealth*. Kluwer Law.

García Crespo, María Milagros (coord.) (2005): *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

García De Enterría, Eduardo, Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón (2003): *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas.

García Mena, R. (1990): *Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización*. Crónica 1988-1989. Tribunal de Cuentas.

García Morales, M^a Jesús (2009): *La colaboración a examen. Retos y riesgos de las relaciones intergubernamentales en el Estado autonómico*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 86, 65-117.

García Morales, M^a. J (coord.) (2009): *Las relaciones de colaboración en los nuevos Estatutos de Autonomía*, Revista Jurídica De Castilla Y León, 19.

García Pelayo, Manuel (1981): *El status del Tribunal Constitucional*, en Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 1; enero-febrero de 1981, 11-34.

García Pelayo, Manuel, (1986): *El Estado de partidos*. Madrid, Alianza Editorial.

Garrido Falla, F. (1980): *La posición constitucional de la Administración Pública*, en “La Administración en la Constitución”. Eds. Fernando Garrido Falla, Mariano Baena del Alcázar, Rafael Entrena Cuesta. Centro de Estudios Constitucionales.

Gaudín, J.-P. (2002): *Pourquoi la gouvernance?* Presses de Sciences Po.

Geys, B. y Konrad, K. (2010): *Handbook on multi-level governance*, Edward Elgar Publishing.

González Díaz, B. (2005): *La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas*, Hacienda Pública Española, nº 172, 145-173.

Gorordo Bilbao, José María (2008). *El Tribunal de Cuentas del Estado español y los Órganos Autonómicos de Control Externo en las previsiones constitucionales, estatutarias y/o legales de las Comunidades Autónomas*. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 45. Septiembre 2008, 15-28.

- Grimm, Dieter (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press.
- Habermas, Jürgen (1975): *Problemas de legitimación en el capitalismo tardío*, Buenos Aires, Amorrortu.
- Harden, I., White, F., Donnelly, K. (1995): *The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community*, European Public Law, vol 1-2, 599-632.
- Héritier, A. (2002): *New modes of governance in Europe: policy-making without legislating?* en A. Héritier (ed.), *Common Goods: Reinventing European and International Governance*, Lanham: Rowman & Littlefield, 185–206.
- Héritier Adrienne, y Dirk Lehmkuhl (2008): *The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance*. *Journal of Public Policy*, 28, 1-17.
- Hood, C. (1991): *A Public Management for All Seasons*. *Public Administration*. 69: 3-19.
- Hooghe, Liesbeth y Michael Keating (1994): *The politics of European Union regional policy*, *Journal of European Public Policy* 1, 3: 53-78.
- Hooghe, L., and Marks, G. (2003), *Unraveling the Central State, but How? Types of Multi-Level Governance*. *The American Political Science Review*, 97(2), 233-243.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC (2002): *Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España. Repercusiones en la Contabilidad Pública*. Editorial ICAC.
- INTOSAI (2004): *Guía para las normas de control interno del sector público*, Viena 2004.
- INTOSAI (2007): *Cooperation between Supreme Audit Institutions*. Tips and Examples for Cooperative Audits.
- Jacqué, J.-P. (2006): *Droit Institutionnel de l'Union Européenne* (4a ed.). Cours Dalloz, Dalloz.
- Jasanoff, Sheila (1990): *The Fifth Branch: Science Advisors as Policymakers*, Harvard University Press.
- Jessop, Bob (1997): *Capitalism and its future: remarks on regulation, government and governance*. *Review of International Political Economy*, 4 (3), 561-581.

- Jessop, B. (2003): *Governance and meta-governance: on reflexivity, requisite variety and requisite irony*, en Bang, H.P. (ed.) *Governance as Social and Political Communication*, Manchester: Manchester University Press.
- Jessop, B. (2004): *Multi-level Governance and Multi-level Metagovernance – Changes in the European Union as Integral Moments in the Transformation and Reorientation of Contemporary Statehood*, en I. Bache y M. Flinders (eds.), *Multi-level Governance*, Oxford University Press, 49-74.
- Jessop, B. (2006): *Spatial fixes, temporal fixes and spatio-temporal fixes*, en David Harvey: *A Critical Reader*. Eds N. Castree, D. Gregory (Blackwell, Oxford), 142-166.
- Jessop, B. (2011): *Metagovernance* en M. Bevir (ed.), *The SAGE Handbook of Governance* (London: Sage), 106-23.
- Jordan, G. (1990): *Sub-Governments, Policy Communities and Networks Refilling the Old Bottles?* *Journal of theoretical politics*, 2(3), 319-338.
- Kapteyn y Ver Loren van Themaat (1998): *Introduction to the Law of the European Communities* (Kluwer, 3rd ed).
- Kassim, H. (2008): *'Mission Impossible', but mission accomplished: the Kinnock reforms and the European Commission*, *Journal of European Public Policy*, 15, 5 648-68.
- Kikert, W.J.M, Klijn, E.H., y Koppenjan, J.F.M (1997): *Introduction: a management perspective on policy networks*. En *Managing Complex Networks: strategies for the public sector*. London, UK: Sage Publications.
- Kooiman, J. (1993): *Governance and governability: using complexity, dynamics and diversity*, en Kooiman, J. (ed) *Modern Governance* Sage, Londres, 35-48.
- Kooiman, J. y Jentoft, S. (2009): *Meta-governance: values, norms and principles, and the making of hard choices*. *Public Administration*, 87: 818–836.
- Kooiman, J. y Van Vliet, M. (1993): *Governance and Public Management*, en K. Eliassen y J. Koiman (dir.), *Managing Public Organisations*, (2a. ed.), Londres, Sage.
- Koppenjan, J. F. M., y Klijn, E. (2004). *Managing uncertainties in networks: a network approach to problem solving and decision making*. Routledge, London.

- Kumm, Mattias (2011): *The Best of Times and the Worst of Times*, en *The Twilight of Constitutionalism?* Oxford University Press.
- Ladeur, K. (1997): *Towards a Legal Theory of Supranationality - The Viability of the Network Concept*. *European Law Journal*, 3.
- Laffan, B. (1997): *The Finances of the European Union*, Basingstoke, Macmillan.
- Laffan, B (2003): *Auditing and accountability in the European Union*, *Journal of European Public Policy*, 10, 5, 762–777.
- Lecherbonnier B. (2007): *Les lobbies à l’assaut de l’Europe*, Paris, Albin Michel.
- Lenaerts, K., *The merits and shortcomings of the draft constitution for Europe: a first appraisal*, [http://www.law.kuleuven.ac.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_\(K.Lenaerts\)_print.php](http://www.law.kuleuven.ac.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_(K.Lenaerts)_print.php)
- Levy, R. (1999): *Myth and Reality in EU Programme Management*. *EIPASCOPE*, 1999(1), 14-18.
- Levy, R (2000): *Implementing European Union Public Policy*, Cheltenham, Elgar.
- Levy, R, Barzelay, M. y Porras Gómez, A-M (2011): *The reform of financial management in the European Commission: a public management policy cycle case study*. *Public Administration*, 89 (4). 1546-1567.
- Llamazares, Iván y Gary Marks (1999): *Gobernación de múltiples niveles, movilización regional e identidades subestatales en la Unión Europea*, en Iván Llamazares y Fernando Reinares (eds.): *Aspectos políticos y sociales de la integración europea*, 159-177. Valencia, Tirant lo Blanch.
- Locke, John (1689; 1983): *Ensayo sobre el Gobierno Civil*. Aguilar.
- Loewenstein, Karl (1979): *Teoría de la Constitución*. Colección Demos. Ed. Ariel. Barcelona. Reimpresión 2ª ed.
- López Hernández, Antonio Manuel (2011): *Control y auditoría del sector público en un escenario de crisis económica*. *Audidores. Revista del Instituto de Censores Jurados de cuentas de España*. Nº 15. Mayo 2011, 21-29.
- Loughlin, Martin (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* Oxford University Press.

- Lozano Miralles, Jorge (1995): *Control, auditoría y fiscalización*. Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo, Nº. 3, 1995, 80-85
- Lozano Miralles, Jorge (1997): *Los parámetros de actuación de los órganos de control externo*. Revista Vasca de Administración Pública, Nº 47, 1, 1997, 151-171.
- Lozano Miralles, Jorge (2008): *Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos*, en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas, Valladolid, Lex Nova.
- Lucas Verdú, Pablo (1982): *Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas*, en AAVV: El Tribunal de Cuentas en España. Vol. II. Instituto Madrid, de Estudios Fiscales.
- Marin y Mayntz (eds.). (1991): *Analysis: Scrutinizing a New Analytical Toolbox*. Policy networks: Empirical evidence and theoretical considerations, 25-59.
- Marks, G. (1993): *Structural policy and multi-level governance in the EC*. En The state of the European community. Vol. 2, The Maastricht debates and beyond, Edited by: Cafruny, A. y Rosenthal, G. 391–410. Boulder, CO: Lynne Rienner.
- Mayntz, R. (1998): *New Challenges to Governance Theory*, European University Institute: Jean Monet Chair Paper, 98/50.
- Medina Guerrero, M. (2005): *El principio de cooperación como principio estructural del Estado autonómico: su incidencia en las relaciones competenciales entre el Estado y las comunidades autónomas*, en Terol Becerra M.J. (coord.), Relaciones con el Estado y otras comunidades autónomas. Cooperación, coordinación y conflicto, Parlamento de Andalucía, Comares, Granada, 5-23.
- Méndez, C. y Bachtler, J. (2011): *Administrative Reform and Unintended Consequences: An Assessment of the EU Cohesion Policy Audit Explosion*. Journal of European Public Policy, 18: 5, 745-764.
- Mendizábal Allende (1965): *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*, Revista de Administración Pública, núm. 46.
- Metcalf, L (1992): *After 1992: Can the Commission Manage Europe?*, Australian Journal of Public Administration 51, 117-30

Meuleman, Louis (2008): *Public management and the metagovernance of hierarchies, networks and markets*. Springer, 2008.

Michel H. (2005): *Société civile*. En Deloye Y. (dir.): *Dictionnaire des élections européennes*. Economica.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013): *Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas*. Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA).

Montero Gibert, J. R. y García Morillo, J. (1984): *El control parlamentario*. Madrid, Ed. Tecnos.

Moravcsik, A. (2002): *In Defence of the “Democratic Deficit”: Reassessing the Legitimacy of the European Union*. *Journal of Common Market Studies*, Vol. 40, 4, 603–34.

Moreau-Defarges, P. (2008): *La gouvernance*. Paris: PUF.

Muñoz Calvo, José Luis (1982): *Criterios rectores de la fiscalización externa del gasto público. El llamado control de eficacia*, en *El Tribunal de Cuentas en España*. Vol. II. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

Navas Vázquez, Rafael (2009): *Manual del control externo*, Camara de Cuentas de Andalucía; Cizur Menor (Navarra), Civitas.

NN.UU, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (2001): *World Public Sector Report. Globalization and the State*, Nueva York, NN.UU.

Nugent, N. (ed.) (2000): *At the Heart of the Union: Studies of the European Commission*, 2nd. Ed. Basingstoke, Macmillan

Nye, Joseph S. (2003): *La paradoja del poder norteamericano*, Madrid: Taurus.

Oates, Wallace E. (1972): *Fiscal Federalism*, NY: Harcourt Brace Jovanovich.

Oates, Wallace E. (1999): *An Easy on Fiscal Federalism*, *Journal of Economic Literature*, Vol. 37 Issue 3, 1120-1150.

Palao Taboada, Carlos (1985): *El Control de la actividad financiera en un Estado democrático*, en AAVV: La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática. Encuentro Internacional 1984. Madrid: Tribunal de Cuentas.

Parlamento Europeo (2005): *Resolución del Parlamento Europeo con las observaciones que acompañan a la Decisión sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2003*.

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

Pegoraro, L. y Porras Nadales A.J. (2003): *Qualità normativa e tecnica legislativa. Europa, stati, enti territoriali*. Bolonia: Bonomo.

Pérez de las Heras, Beatriz y Larrazábal Basañez, Santiago (2012): *Control presupuestario en la Unión Europea, reforma constitucional, ajuste de los presupuestos de las Administraciones Públicas y su impacto en el autogobierno vasco en el marco del Concierto Económico*. Revista Vasca de Administración Pública, n. 94.

Pérez Pérez, José Alberto (2008): *Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes*. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 50, 87-94.

Pérez Royo, Javier (1982): *El Tribunal de Cuentas en la Constitución y en el proyecto de ley reguladora del mismo*, en AA.VV.: El Tribunal de Cuentas en España. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Piattoni S. (2006): *Informal Governance in Structural Policy*, Perspective on European Politics and Society, 7(1): 56-74.

Piattoni, S. (2009): *Multi-level governance: a historical and conceptual analysis*. European integration, 31(2): 163-180.

Piattoni, Simona (2010): *The Theory of Multi-level Governance: Conceptual, Empirical, and Normative Challenges*, Oxford, Oxford University Press.

Pierre, J. y Peters, G. (2000): *Governance, Politics and the State*, Londres, MacMillan.

Poiaras Maduro, Miguel. (2004): *How Constitutional Can the European Union Be? The Tension Between Intergovernmentalism and Constitutionalism in the European Union*, en Weiler and Eisgruber, eds., *Altneuland: The EU Constitution in a Contextual Perspective*, Jean Monnet Working Paper 5/04.

Porras Gómez, Antonio-Martín (2009): *La reforma del sistema comunitario de gobernanza financiera bajo la Comisión Barroso*, Auditoría Pública, 49, noviembre 2009.

Porras Nadales, Antonio J. (1988): *Introducción a una Teoría del Estado Postsocial*, Barcelona, PPU.

Power, M. (1994): *The audit society*, A. Hopwood y P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press, 299–316.

Power, M. (1997): *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.

Power, M. (2007): *Organized Uncertainty*, Oxford: Oxford University Press.

Prats Catalá, Joan (2005): *Modos de gobernación de las sociedades globales*, en Cerrillo i Martínez, Agustí (Coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, INAP, Madrid.

Quatremer, Jean (1999): *Europarlement, vingt ans pour s'imposer*. Libération, 8 de junio de 1999.

Ramió Matas, Carles (1999): *Teoría de la Organización y Administración Pública*. Tecnos.

Rawls, John (1971): *A Theory of Justice*. Harvard University Press.

Rhodes, R. (1996): *The New Governance: Governing without Government*, *Political Studies*, XLIV, 652–67.

Richardson, J. J. y G. Jordan (1979): *Governing Under Pressure: The Policy Process in a Post-Parliamentary Democracy*. Oxford: Martin Robertson.

Richardson, Jeremy (2000): *Government, Interest Groups and Policy Change*. *Political Studies*, 48, 1006–1025.

Ridaura Martínez, M^a. J. (2009): *Relaciones Intergubernamentales: Estado-comunidades autónomas*, Valencia 2009, Tirant lo Blanch.

- Riekmann, Sonja Puntsher (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press, 120-137.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, Myriam (2012): *La legitimación democrática del poder supranacional*, Estudios de Deusto, Vol. 60/2, Julio-Diciembre 2012, 45-70.
- Romano, Santi (1950): *Nozione e natura degli organi costituzionale dello Stato*, Scritti minori. Milan.
- Rosenau, James N. (1997): *Along the Domestic–Foreign Frontier. Exploring Governance in a Turbulent World*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Rousseau, Dominique (2005): *La constitution, projet inachevé*. Recueil des Cours, vol. XV, A.I.D.C. 2005.
- Rubio Llorente, F. (1993): *La forma del poder: Estudios sobre la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- Saint-Martin D. (2005): *La gouvernance comme conception de l'État de la "troisième voie" dans les pays anglo-saxons*. In Hermet G., Kazancigil A. et Prud'homme JF. (dir.), *La gouvernance, un concept et ses applications*, Karthala, Paris, 228, 83-96.
- Sánchez Barrueco, María Luisa (2008): *Configuración legal y limitaciones del tribunal de cuentas Europeo. El Tribunal de Cuentas Europeo. La superación de sus limitaciones mediante la colaboración institucional* (Enero 2008). Id. vLex: VLEX-53730888.
- Sánchez Barrueco, María Luisa (2008): *La reforma administrativa de la Comisión Europea 2000-2008*. XIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 4 - 7 nov. 2008.
- Sánchez Ferro, Susana (2011): *Las subvenciones condicionadas en el Estado Autonómico*. Revista General de Derecho Constitucional 11, 1-43.
- Scharpf, F. (1994): *Games Real Actors Play: Positive and Negative Coordination in Embedded Negotiations*, Journal of Theoretical Politics, 6, 27–53.
- Scharpf, F. (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin). Oxford University Press, 89-119.

Schedler, Andreas (1999): *Conceptualizing Accountability*. En: *The self restraining state: power and accountability in new democracies*. Ed. Schedler, Andreas; Diamond, Larry y Plattner, Marc. Lynne Rienner Publishers. Páginas 13-28

Schedler, Andreas (2004): *¿Qué es la Rendición de Cuentas?* Cuadernillos de Transparencia N° 3. Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI). México.

Schmitter, Philippe (2004): *Neo-functionalism*, en A. Wiener y T. Diez eds.: *European Integration Theory*, Oxford: Oxford University Press, 45-74.

Shah, Anwar (2004): *Fiscal decentralization in developing and transition economies: progress, problems, and the promise*, Policy Research Working Paper Series 3282, The World Bank.

Sierra Cadena, Jesús (2011). *La justicia constitucional en la era de la gobernanza*. Universitas. Revista de Filosofía, Derecho y Política, 13, 67-95.

Sinclair, Sonja (1979): *Cordial but Not Cosy. A History of the Office of the Auditor General*. McClelland and Stewart. Toronto.

Skelcher, C., N. Mathur y M. Smith (2005): *The public governance of collaborative spaces: Discourse, design and democracy*, *Public Administration*, 3, 573–596.

Smith, Michael. (2004): *Toward a theory of EU foreign policy-making: multi-level governance, domestic politics, and national adaptation to Europe's common foreign and security policy*. *Journal of European Public Policy*, 11, 4, 740-758.

Sobrino Heredia, J. (2003): “Las organizaciones internacionales: generalidades”, en Díez de Velasco, M., *Las Organizaciones Internacionales*, 13ª ed., Tecnos, Madrid.

Sørensen, E. y Torfing, J. (2009): *Making Governance Networks Effective and Democratic through Metagovernance*, *Public Administration*, 2009, 87, 2, 234–258.

Sørensen, Eva. (2006): *The Changing Role of Politicians in Processes of Democratic Governance*, *The American Review of Public Administration*, 36, 1, 98-114.

Stoker, G. (1998): *Governance as Theory: Five Propositions*. *International Social Science Journal*, 50: 17-28.

Stone, C. N. (1989): *Regime Politics. Governing Atlanta 1946-1988*. University Press of Kansas.

Stone Sweet, A., Sandholtz, W. (1997): *European integration and supranational governance*. Journal of European public policy, 4(3).

Suárez Suárez, Andrés. (1986): *El control o fiscalización del Sector Público*. Tribunal de Cuentas, Madrid.

Tajadura Tejada, J. (2010): *El principio de cooperación en el Estado autonómico*, Granada, Comares.

Teisman, G. y Klijn, E. (2002): *Partnership Arrangements: Governmental Rhetoric or Governance Scheme*, Public Administration Review, 62, 197–205.

Teré Pérez, Alejandro (2000): *Las competencias de fiscalización de los órganos de control externo del Estado y de las Comunidades Autónomas*. Civitas. Revista española de derecho financiero, 108, 517-540.

Termes Inglés, Fernando (1992): *El control de Performance*, en Los Órganos de control externo y el sector público. Cámara de Cuentas de Andalucía. Sevilla.

Tiebout, Charles M. (1956): *A Pure Theory of Local Expenditures*, Journal of Political Economy 64, 5, 416-24.

Toro M.C. (2005): *Gouvernance, réseaux trans-gouvernementaux et gestion de la globalisation*. En Hermet G., Kazancigil A. y Prud'homme JF. (dir.), *La gouvernance, un concept et ses applications*, Karthala, Paris, 181-200.

Torres Pérez, Aída (2011): *La projecció de la potestat subvencional sobre la distribució competencial. Anàlisi de la pràctica estatal*. Institut de Estudis Autonòmics.

Tournier, Charles (2007): *Le concept de gouvernance en science politique*. Papel Político, enero-junio, 12, 1, 63-91. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.

Treib, O., Bähr, H. y Falkner, G. (2007): *Modes of governance: towards a conceptual clarification*, Journal of European Public Policy, 14:1, 1-20.

Tribunal de Cuentas de España (1997): *Normas Internas de Fiscalización*.

Tribunal de Cuentas de la UE (2007): *Dictamen 6/2007 sobre los resúmenes anuales de los Estados miembros, las «declaraciones nacionales» de los Estados miembros y los trabajos de auditoría de los fondos comunitarios por las instituciones nacionales de control*. 2007/C 216/02.

Tribunal de Cuentas de la UE (2012): *Manual de Auditoría de Gestión*.

Urofsky, Melvin I.; Paul Finkelman (2002): *A March of Liberty: A Constitutional History of the United States I* (2nd ed.). New York, NY: Oxford University Press.

Vallés Vives, Francesc (2001): *Control externo del gasto público y Estado constitucional*, Tesis Doctoral presentada per Francesc Vallès Vives per optar al títol de Doctor en Dret. Bellaterra, septiembre de 2001.

Walker, Neil. (2008): *Taking Constitutionalism beyond the State*, *Political Studies*, 56, 519-543.

Weaver, R. Kent (1986): *The Politics of Blame Avoidance*, *Journal of Public Policy*, 6, 371-398.

Warren M.E. (2008): *Governance-Driven Democratization*. CDNG, working paper, Roskilde University, Roskilde, Denmark.

Whitehead, M. (2003): *'In the Shadow of Hierarchy': metagovernance, policy reform and urban regeneration in the West Midlands*, *Area*, 35, I, 6-14.

Wolman, H. (1990): *Decentralisation: What it is and why should we care*. En Benner, R. J. (ed.), *Decentralization, Local Government and Markets towards a post-welfare agenda* (29-43). Oxford: Clarendon Press.

Yebra Martul-Ortega, P. (2004): *Constitución financiera española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.