

Paloma Biglino Campos

CATEDRÁTICA DE DERECHO CONSTITUCIONAL. UNIVERSIDAD DE VALLADOLID

LA POSICIÓN INSTITUCIONAL DE LOS CONSEJOS DE CUENTAS *

SUMARIO

- I INTRODUCCIÓN: DESCENTRALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN E INSTITUCIONES DE AUTOGOBIERNO.
- II LA ESTRUCTURA DE LOS CONSEJOS DE CUENTAS: LAS GARANTÍAS DE LA INDEPENDENCIA.
- III LAS FUNCIONES DE LOS CONSEJOS DE CUENTAS Y LOS SECTORES SOMETIDOS A FISCALIZACIÓN: EL RIESGO DE LA MULTIPLICACIÓN DE LOS CONTROLES.

I INTRODUCCIÓN: DESCENTRALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN E INSTITUCIONES DE AUTOGOBIERNO

El modelo diseñado por el Constituyente a la hora de organizar la fiscalización de las cuentas del sector público obedecía al que, en principio, puede considerarse característico de un Estado unitario. Como es de sobra conocido, el art. 136 de la Norma fundamental configura al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del conjunto del sector público. La universalidad de las funciones que corresponden al Tribunal se concreta en relación con las Comunidades Autónomas en el art. 153 d) de la Constitución, precepto que expresamente atribuye a dicha institución el control económico y presupuestario de los órganos de las Comunidades Autónomas.

De una primera lectura de la Constitución se desprende que dicha norma continuaba

Este artículo, es en parte, resultado de mi colaboración en un trabajo de investigación realizado por un equipo de la Universidad de Valladolid, del que forman parte los Profesores de Derecho Constitucional J. Durán, A. M^a. Redondo, L. Delgado y J. M. Vidal acerca del tema "Consejos de Cuentas y Comunidades Autónomas", que ha sido financiado por la Consejería de Educación y Cultura de la Junta de Castilla y León. Las conclusiones que contienen no están basadas exclusivamente en el análisis de los textos legales, sino en el estudio del funcionamiento práctico de las instituciones. Por eso quiero agradecer muy sinceramente la colaboración prestada por el Departamento VI del Tribunal de Cuentas Estatal, sobre todo a través de su Consejero, Ramón Muñoz Álvarez. Carlos Salgado (Director Técnico), Jose Luis Monzó, (Subdirector Técnico) y M^a José de la Fuente (Letrada), todos del mismo Departamento, que debatieron con el equipo de investigación muchas de las cuestiones que se tratan en este artículo. Tengo que expresar también mi reconocimiento al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, especialmente en la persona de Arantza Leturiondo, Secretaria General de dicho órgano, y al Parlamento Vasco, por la atención que demostraron sus Letrados, sobre todo Alberto Figueroa. Vaya también por delante mi agradecimiento a V. Montesinos, que fue Síndico Mayor del órgano de fiscalización Valenciano, por desplazarse hasta Valladolid para participar en un seminario acerca del tema sobre el que versa este artículo. Por último, quiero también expresar mi reconocimiento a los distintos Órganos Externos de Fiscalización de las Comunidades Autónomas que nos han remitido abundante información sobre sus actividades.

la tradición que había caracterizado a nuestro país en lo que se refiere al control de cuentas públicas, donde este tipo de fiscalización había surgido de manera paralela al proceso de aparición y reforzamiento de los Estados nacionales. Recordemos que, aunque las contadurías tuvieron un origen medioeval¹, se generalizaron durante el Antiguo Régimen, precisamente como uno de los instrumentos a disposición del Monarca Absoluto para consolidar su poder dentro del aparato administrativo². La centralización del control de cuentas constituyó, de esta manera, una característica casi permanente de la evolución de nuestro Estado, que se mantuvo incluso en aquellos momentos en los que la estructura unitaria se hizo permeable al reconocimiento de la autonomía regional. Así el art. 120 de la Constitución de 1931 configuraba al Tribunal de Cuentas como el único órgano fiscalizador de la gestión económica, que dependía directamente de las Cortes y que ejercía sus funciones por delegación de éstas sin que, por lo demás, el reconocimiento de autonomía a las regiones implicasen límites a las funciones atribuidas al Tribunal³.

Desde el momento en que entró en vigor la actual Constitución y hasta la fecha, la organización del control de cuentas en nuestro ordenamiento ha experimentado una profunda evolución, paralela a la que ha sufrido la estructura territorial del Estado. Estas transformaciones pueden imputarse a un fenómeno analizado en numerosas ocasiones por la doctrina, y que los sectores más cualificados del Derecho Público suelen denominar la desconstitucionalización del Estado de las Autonomías⁴. Con esta expresión suele indicarse el hecho de que nuestra Constitución, a diferencia de otras de nuestro entorno, no cierra el modelo territorial del Estado ni desde el punto de vista competencial, ni desde el punto de vista institucional. Al contrario, el art. 147.2 de la Norma fundamental atribuye a los Estatutos de Autonomía la delimitación de las competencias de cada Comunidad Autónoma, así como la definición de sus instituciones de autogobierno.

- 1 Según R. de Mendizábal Allende, el Tribunal de Cuentas nacional tiene como antecedente histórico la Magistratura colegiada, identificable como órgano de fiscalización superior de la Hacienda, creada por Sancho IV de Castilla en plena reconquista, a principios del siglo XIII. («Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *Revista de Administración Pública*, nº 46, 1965, pág. 13). Como precedente de la Sindicatura de Cuentas valenciana, la exposición de motivos de la Ley 6/1985, de 11 de mayo que organiza la figura, cita el Oficio de Maestro Racional creado, como institución única para todos los territorios que conformaban la Corona de Aragón, por Pedro el Grande en 1283, en un intento de impulsar la racionalización de la estructura político-administrativa de la Corona.
- 2 PALAO TABOADA, C. «El control de la actividad financiera en un Estado democrático» en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*, Encuentro Internacional 1984, UIMP, pág. 269.
- 3 En consecuencia ni el Estatuto de Cataluña, aprobado por ley de 15 de septiembre de 1932, ni el Estatuto Vasco, aprobado el 4 de octubre de 1936 preveían la creación de órganos de fiscalización propios de las Comunidades Autónomas.
- 4 Sobre todo a partir del artículo de P. CRUZ VILLALÓN publicado en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº. 4, 1988, pag. 53 y ss. sobre «La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa».

Como consecuencia de esta situación, la organización del control de cuentas en nuestro ordenamiento ha estado sometida a las tensiones existentes entre las diferentes concepciones del modelo territorial que influyeron en el legislador del momento. De esta manera, en materia de fiscalización se han sucedido, a veces casi en paralelo, dos modelos con características muy diferentes.

De un lado, el texto de la que pretendía ser Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico, aprobado a mediados de 1982, seguía el esquema característico de los Estados unitarios. En efecto, dicha Ley preveía, en su art. 20⁵, la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas estableciese Secciones Territoriales del Tribunal de Cuentas en el ámbito de cada Comunidad Autónoma.

Contemporáneamente y en sentido muy distinto, el principio dispositivo recogido en el art. 147 de la Constitución, permitió que algunas Comunidades Autónomas⁶ recogieran en sus normas institucionales básicas la figura de una Cámara, Consejo, o Sindicatura de Cuentas a la que se atribuye el control externo de los fondos públicos. Fué esta segunda solución la que fue predominando paulatinamente. Es cierto que la estructura cada vez más descentralizada de nuestro Estado pudo influir en favor de esta orientación. Pero no cabe excluir que incidiesen también otros factores de diferente naturaleza. Acerca de este extremo, conviene mencionar que el Tribunal de Cuentas nacional no aprobó ningún informe territorial referido a las Comunidades Autónomas hasta el año 1992, y que en esa fecha fiscalizó el ejercicio presupuestario de 1989⁷.

Lo cierto es que, al amparo de lo dispuesto en el art. 22 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁸, otras Regiones, como fueron Islas Baleares⁹,

5 La STC 76/83 confirmó la constitucionalidad de este precepto, que se integró como art. 14 en la Ley 12/1983, reguladora del Proceso Autonómico. Según este precepto «El Tribunal de Cuentas, órgano supremo de control externo de la gestión económica y financiera del sector público, establecerá secciones territoriales para el ejercicio de las funciones que le asigna su Ley Orgánica en el ámbito de cada Comunidad Autónoma».

6 Así, art. 42 del Estatuto de Autonomía de Cataluña; desarrollado por la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Art. 53.2 del Estatuto de autonomía de Galicia; desarrollado por la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consejo de Cuentas. Art. 18.2 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Foral de Navarra, desarrollado por la Ley 19/1984, de 20 de diciembre, de la Cámara de Comptos. Art. 59 del Estatuto de Autonomía de Valencia, desarrollado por la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Cuentas.

7 En efecto, el Informe Anual sobre la Gestión del Sector público de 1991 no recoge, como sucederá en los posteriores, el capítulo dedicado al Sector público autonómico.

8 Este dispone que «Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizan en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio del control que compete al Estado en el caso de transferencias de medios financieros con arreglo al apartado 2 del art. 150 de la Constitución».

9 Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Cuentas.

País Vasco¹⁰, Andalucía¹¹, Canarias¹², Castilla la Mancha¹³ y, más recientemente Extremadura¹⁴, crearon instituciones similares por medio de Leyes elaborada en el seno de los propios Parlamentos autonómicos.

F. Balaguer Callejón ha puesto de manifiesto como la indefinición constitucional del modelo del Estado, el principio dispositivo y otras técnicas que han sido utilizadas para la construcción del Estado autonómico, se nos revelan hoy como instrumentos disfuncionales que han dificultado la configuración de un sistema claro de relaciones ordinamentales e institucionales entre el Estado y las Comunidades Autónomas¹⁵. Esta reflexión de naturaleza general es de aplicación a la forma en que paulatinamente se ha articulado la fiscalización en nuestro sistema jurídico. En efecto, junto al modelo que se acaba de describir, en el que órganos propios de las Comunidades Autónomas asumen competencias en el control de las cuentas públicas, existen otras Regiones en las que la función de fiscalización continúa perteneciendo en exclusiva al Tribunal de Cuentas nacional¹⁶.

Estaría fuera de lugar, en el marco de esta investigación, pretender reconstruir los motivos y los objetivos que impulsaron la creación de los Consejos de Cuentas en algunas Comunidades Autónomas. Este tipo de decisiones son el resultado de valoraciones políticas en las que entra en juego el ideario y los compromisos de las fuerzas con representación parlamentaria. Aun así y partiendo de las limitaciones que se acaban de mencionar, resulta obligado entrar a analizar, desde la óptica de los principios que orientan la organización territorial de nuestro Estado, algunas de las razones que fundamentaron, en su momento, la creación de dichos órganos.

Desde dicho punto de vista, es posible establecer una conexión entre la creación del

10 Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

11 Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas.

12 Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas

13 Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas.

14 Texto de la Ley del Consejo de Cuentas de Extremadura, aprobada por el Pleno de la Asamblea de Extremadura el 10 de abril de 1997, pendiente de publicación en el momento de escribir estas páginas.

15 «La constitucionalización del Estado autonómico», *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, nº 9, 1997, pag. 130.

16 Éste ha sido precisamente el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León durante los años que han transcurrido desde la aprobación del Estatuto. Es muy previsible, sin embargo, que dicha situación cambie en un espacio razonable de tiempo. En efecto, la Ley Orgánica por la que se reforma del Estatuto de Autonomía establece la introducción del Consejo de Cuentas. El futuro art. 52 dispone, en su primer apartado que «El Consejo de Cuentas, dependiente de las cortes de Castilla y León, realizará las funciones de fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable del sector público de la Comunidad Autónoma y demás entes públicos de Castilla y León, sin perjuicio de las competencias que corresponden al Tribunal de Cuentas de acuerdo con la Constitución. En su segundo apartado, el precepto se limita a remitir a una ley de Cortes las competencias, organización y funcionamiento del nuevo órgano.

Consejo de Cuentas y el principio de autonomía. En efecto, la introducción de la nueva institución es coherente con la tendencia, presente en todas las Comunidades Autónomas, a completar el cuadro de las propias instituciones de autogobierno. En línea con esta orientación, cabe entender que el perfeccionamiento del principio de autonomía, clave de la organización territorial de nuestro Estado, induce a descentralizar el control de las cuentas del sector público autonómico residenciándolo, aunque no de manera exclusiva, en un órgano propio de la propia Comunidad Autónoma.

Para argumentar esta opinión, cabe recordar que el art. 156 de la Constitución atribuye a las Comunidades autónomas un amplio margen de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias. En virtud de este principio, las Regiones disponen de su propio patrimonio y de sus recursos financieros. Hay que reconocer, sin embargo, que la autonomía de ingresos de las Comunidades Autónomas es limitada, dado que la mayor parte de los mismos provienen de asignaciones que se establecen con cargo a los Presupuestos Generales del Estado¹⁷ o tienen su origen en Comunidad Europea. Por ello, puede afirmarse que el ámbito donde las Comunidades Autónomas disponen de mayor grado de libertad es en la organización del gasto público, cuya cuantía y estructura aparece fijada anualmente en los Presupuestos Generales de la Comunidad.

Casi todos los modelos democráticos contemporáneos atribuyen al poder ejecutivo un notable protagonismo a la hora de elaborar y presentar el proyecto de presupuestos. Pero, de igual modo, la aprobación definitiva de dicha ley se confía siempre al poder legislativo.

En otro contexto, he tenido ocasión de analizar las razones que fundamentan la intervención del Parlamento en la elaboración del Presupuesto, motivos que tienen su razón de ser en la propia estructura del Estado de Derecho¹⁸. En efecto, durante la discusión de la Ley de Presupuestos, el parlamento desarrolla, en parte, la función de control político que corresponde a la Asamblea. En condiciones normales, la presentación de enmiendas al Proyecto permite a la oposición exponer el propio ideario político frente al que propugnan las fuerzas que ostentan la mayoría parlamentaria y que apoyan al gobierno. En circunstancias excepcionales, el rechazo o la alteración subs-

17 LO 8/1980 reformada por la LO 3/1996.

18 BIGLINO CAMPOS, P. «Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas» *Revista de las Cortes Generales*, nº 37, pag. 11 y ss.

tancial de la propuesta de gastos presentada por el Ejecutivo puede producir como consecuencia la imposibilidad de que éste último lleve a cabo su propio proyecto e impulsar, a corto o medio plazo, la dimisión del Gobierno.

La aprobación de la Ley de Presupuestos por parte del Parlamento cumple otra función en un sistema democrático y de Derecho. En efecto, constituye una manifestación del principio de supremacía de la ley, porque a través del presupuesto la Asamblea, en representación de los ciudadanos, autoriza al ejecutivo a disponer del gasto público y establece, además el marco jurídico en virtud del cual impone al Ejecutivo cuanto podrá gastar, dónde podrá hacerlo y en cuánto tiempo.

Pero, en un Estado de Derecho, la intervención del Parlamento en los asuntos financieros no se limita a la autorización de los ingresos y a la aprobación del gasto. A lo largo del tiempo, y para perfeccionar la posición central que le corresponde en el sistema político, la Asamblea ha reivindicado su derecho a controlar la ejecución del propio Presupuesto, para verificar si el Ejecutivo se ha sometido a los límites y objetivos previamente establecidos por la Cámara. Es precisamente en esta fase de la actividad económica de cualquier sistema político donde entran en juego los órganos externos de fiscalización.

En principio no cabe descartar que las Asambleas legislativas lleven a cabo, directamente y sin intermediarios, el control de la ejecución del Presupuesto, tal y como sucede en otros ordenamientos jurídicos distintos al nuestro. Sin embargo, es preciso reconocer que, en la mayoría de las ocasiones, los Parlamentos carecen de los medios técnicos necesarios para ejercer dicha función. Por esta razón, el control de la gestión económico - financiera llevada a cabo por el Ejecutivo suele encomendarse a órganos especializados que, por su composición específica, son capaces de realizarla con mayor competencia y eficacia. Dichos órganos son, evidentemente, los Consejos de Cuentas.

En resumidas cuentas, existen fundadas razones para sostener la conveniencia de dichas instituciones de fiscalización en el ámbito autonómico. Esta consideración de carácter general no exime, sin embargo, de llevar a cabo una reflexión acerca de algunos problemas que suscita la implantación de dichas instituciones. Algunas de estas dificultades se plantean, más bien, en un plano teórico y están relacionadas con las

peculiaridades que han caracterizado la construcción de la organización territorial de nuestro Estado. Por contra, otras se deducen del funcionamiento práctico de los Consejos de Cuentas a lo largo de los años que estas entidades llevan en funcionamiento. En cualquier caso, y desde ambos puntos de vista, cabe ordenar el estudio de esas cuestiones en torno a dos asuntos nucleares.

El primero de ellos se refiere a la propia estructura de los órganos externos de fiscalización. En efecto, consiste en analizar los principales riesgos de mediación política que pueden llegar a afectar a los Consejos de Cuentas y, por lo tanto, en subrayar las garantías más eficaces para asegurar la independencia de dichas instituciones. El segundo de los asuntos adquiere una dimensión más funcional, porque afecta tanto a las competencias que se atribuyen a los órganos de fiscalización externa, como a los sectores sometidos a fiscalización. En este caso, los problemas que se pueden suscitar consisten en el riesgo de multiplicar las formas de control, reproduciendo otras ya existentes, cuando no se atribuye a los Consejos de Cuentas ámbitos peculiares de actuación y formas específicas de funcionamiento.

II LA ESTRUCTURA DE LOS CONSEJOS DE CUENTAS: LAS GARANTÍAS DE LA INDEPENDENCIA

Como es de sobra conocido, el principio de autonomía puede concebirse como una técnica de aproximación de los procesos de toma de decisiones a los ciudadanos. No es frecuente, sin embargo, reflexionar acerca de algunos problemas que puede llegar a entrañar esta idea.

Acerca de este extremo conviene señalar que a nadie escapan las ventajas de la autonomía en los procesos ascendentes de adopción de decisiones políticas. Es en dichos supuestos cuando conviene aproximar la formación de la voluntad de los órganos públicos a los ciudadanos para que éstos, a través de quienes han elegido, o mediante instituciones de democracia directa o participativa, transfieran sus opiniones a las instituciones que los representan.

Las ventajas de la cercanía del órgano de control en relación con los centros que ejercen el poder político no son, sin embargo, tan evidentes, sobre todo cuando nos referimos a instituciones que, como los Consejos de Cuentas, llevan a cabo un control esencialmente técnico y al margen de criterios de oportunidad. Es cierto que acercar el órgano que ejerce el control a la entidad sometida al mismo puede incrementar la intensidad y, de resultas, la eficacia de la fiscalización. Pero también es verdad que dicha proximidad es capaz de producir interferencias sobre una función que, como la de control, se legitima sobre todo por su independencia. Así no cabe descartar que la cercanía del órgano que lleva a cabo la fiscalización, en relación con las instituciones que están sujetas a dicho control, potencie el riesgo de lecturas políticas de los informes que, sin embargo, han sido redactados con planteamientos eminentemente técnicos.

Para valorar adecuadamente el peso que ha de atribuirse a esta clase de peligros, es preciso ponderarlos teniendo en cuenta también otro tipo de valoraciones. En primer lugar, es necesario recordar que alguno de los riesgos que se acaban de mencionar amenazan igualmente a instituciones centrales de fiscalización, tales como el Tribunal de Cuentas, porque también en ese supuesto son posibles los intentos de instrumentalizar la institución. En segundo lugar, conviene recordar, como ya se ha tenido ocasión de realizar a lo largo de estas páginas, que otras Comunidades Autónomas han creado sus propias instituciones de fiscalización, algunas de las cuales llevan ya casi diez años en funcionamiento. Tener en cuenta la experiencia de estos otros órganos, nacional y autonómicos, de fiscalización obliga, en primer lugar a reconocer la posibilidad de que los riesgos que se acaban de mencionar se den en la realidad. Pero, al mismo tiempo, permite concluir que la mejor manera de evitar estos peligros no consiste en negarlos sino, al contrario, en establecer garantías jurídicas para evitar sus perniciosos efectos.

El análisis de la forma en que se organizan los Consejos y Tribunales de Cuentas de nuestro entorno nos permite concluir que la independencia de los órganos de fiscalización no es consecuencia directa de la composición numérica que se atribuya al órgano, ya que dicho objetivo puede conseguirse tanto en los modelos unipersonales¹⁹ como en los colegiados. Tampoco deriva de la forma en que se designan a los miem-

¹⁹ Este tipo de estructura es excepcional en nuestro país, porque sólo la encontramos en las Comunidades Autónoma de Castilla-La Mancha y Navarra.

bros del órgano de fiscalización. Por eso, carece de especial relevancia que dicha designación corresponda al Parlamento (como sucede en la mayor parte de los modelos de órganos de fiscalización externa que existen en nuestro país²⁰) o prevea la participación del poder ejecutivo²¹. Desde un punto de vista formal, la autonomía de los Consejos de Cuentas depende sobre todo del estatuto que se reconozca a sus miembros y de las normas que regulan la estructura y el funcionamiento del órgano.

En relación con la primera de estas cuestiones, merece la pena mencionar como las Leyes de las distintas Comunidades Autónomas que organizan este tipo de instituciones suelen atribuir a los Consejeros de los órganos de fiscalización una posición jurídica similar a la de los jueces y magistrados²². Seguramente, esta regulación es fruto del mimetismo en relación con la normativa estatal, fenómeno que por lo general inspiró la organización de las Comunidades Autónomas, sobre todo en las primeras etapas de su funcionamiento. Es conveniente recordar, en este sentido, como la Constitución garantiza a los miembros del Tribunal de Cuentas la misma independencia e inamovilidad que la que disponen los Jueces, por lo que somete a los Consejeros al mismo régimen de incompatibilidad que el que afecta a los miembros del poder judicial²³.

Es evidente que la regulación del Estado es coherente con las funciones que el propio texto constitucional atribuye al Tribunal de Cuentas, entre las que figura la función de enjuiciamiento. Por eso, es en cierto modo paradójico que las leyes autonómicas sigan

- 20 En relación con este tema, el extremo que debe evitarse sea quizá el reconocimiento expreso de una práctica como la que la doctrina italiana denomina *lotizzazione* que, por extendida, no deja de ser potencialmente peligrosa para la composición de cualquier órgano público. Por eso, no sería conveniente seguir el ejemplo de la Ley 1/1988, de la Cámara de Cuentas de Andalucía, que en su art. 24 establece que todos los Grupos Parlamentarios del Parlamento de Andalucía «tienen derecho, como mínimo, a que uno de los miembros elegidos proceda de su propuesta». El artículo que se comenta sigue afirmando que «cuando ello no fuera posible con arreglo a criterios de proporcionalidad pura, cederá un puesto la propuesta que, teniendo ya asegurada la elección de un Consejero, haya obtenido el resto menor en la aplicación de los citados criterios». Parece que estas previsiones son radicalmente incompatibles con la composición de un órgano que desempeña, fundamentalmente, un papel técnico para nada vinculado a criterios de representación política.
- 21 Esta fue la opción seguida por el legislador valenciano. La Ley 6/1985, de la Sindicatura de Cuentas, en su art. 22.1, atribuye al Presidente de la Generalidad importantes atribuciones en este orden al disponer que nombrará, por un período de tres años, al Síndico Mayor de entre los Síndicos elegidos por las Cortes.
- 22 Así, por ejemplo, el art. 23.2 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas Valenciana establece que «Los Síndicos gozarán de independencia e inamovilidad, siendo incompatibles con el ejercicio de cualquier otra actividad, tanto pública como privada, que no sea la administración de sus propio patrimonio».
- 23 Esa independencia por una parte es externa, porque los Consejeros del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones, no pueden recibir órdenes o instrucciones de ninguna otra autoridad, ni pueden servir a otros intereses que a los intereses públicos. Pero además, es independencia interna, es decir, a la hora de elaborar sus propios juicios. Así, los Consejeros están obligados a actuar de acuerdo al principio de imparcialidad (art. 24.1 L. 7/1988), por lo que no pueden seguir criterios de oportunidad política, sino sólo los técnico-jurídicos predeterminados por la Ley. Para garantizar ambas facetas de la independencia, los miembros del Tribunal de Cuentas gozan de inviolabilidad por las opiniones expresadas en el ejercicio de sus funciones (art. 24.1 L. 7/1988), son inamovibles (art. 30.2 L.O. 2/1982) y, además, están sujetos a las mismas causas de incompatibilidad que los miembros del Poder judicial (art. 33.1 LO 2/1982 completado por el art. 24.2 de la L. 7/1988).

una inspiración similar, a pesar de que los órganos de control externo que dichas normas configuran no tienen atribuida esa competencia, sino a lo sumo y no en todos los casos, la mera instrucción de los asuntos que deberá juzgar el Tribunal de Cuentas del Estado.

Aun así, y al margen de la consideración que se acaba de realizar, es preciso reconocer que el ejercicio de la función fiscalizadora exige también garantías de independencia. Pero para alcanzar este objetivo parece sobre todo necesario reconocer a los miembros del Consejo de Cuentas algunas de las garantías que se establecen en favor de quienes forman parte de otros órganos de la Comunidad Autónoma, tales como la inviolabilidad por las opiniones ejercidas en el desempeño del cargo, la inamovilidad (con las necesarias excepciones previstas por causas graves establecidas previamente por la Ley) y, aunque este extremo sea de más difícil regulación en las Comunidades Autónomas, la garantía del aforamiento²⁴. Por último, la independencia de los Consejeros del órgano de fiscalización debe asegurarse haciendo incompatible el ejercicio del cargo con el desempeño de otras funciones, públicas o privadas, que puedan empañar la libertad en la formación de la voluntad.

Para garantizar la independencia de un órgano no basta, sin embargo, con asegurar la libertad de cada uno de sus titulares. Además deben establecerse determinadas prerrogativas que faciliten la autonomía del órgano en su conjunto. La articulación de esta exigencia es especialmente delicada en el caso de los Consejos de Cuentas dado que, como antes se ha podido examinar, tanto en el Tribunal nacional como en los modelos existentes en las Comunidades Autónomas, dichas instituciones surgen como órganos de apoyo de los Parlamentos para la fiscalización, por delegación, del gasto público. La relación entre los órganos de fiscalización y las Asambleas legislativas es objeto de análisis en otro lugar dentro de este trabajo, por lo que no parece conveniente detenerse demasiado en el análisis del tema. A pesar de ello, conviene llamar la atención sobre algunos extremos que no aparecen recogidos con claridad en todas las Leyes autonómicas que regulan este tipo de instituciones.

Asegurar la autonomía de las instituciones de control exige, en primer lugar, recono-

²⁴ Acerca de este extremo conviene recordar que el Tribunal Constitucional, en la S. 159/1991 excluyó la posibilidad de que asuntos como el aforamiento jurisdiccional de los miembros de Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas puedan ser introducidos *ex novo* por una ley autonómica. Por ello, el establecimiento de dicha garantía debe introducirse en el Estatuto de Autonomía.

cerles autonomía de gobierno, de manera que tenga competencia exclusiva para todo lo que concierne al régimen interior del mismo y al personal a su servicio. Además, en caso de que el órgano de control sea pluripersonal y colegiado, la libertad se asegura mucho mejor cuando se reconoce al Pleno, compuesto por los Consejeros, la elección de su propio Presidente. En segundo lugar, la autonomía debe ser también reglamentaria, de forma que sea el mismo órgano de fiscalización quien esté legitimado para desarrollar lo establecido en la Ley de creación de la institución de fiscalización, acerca de su estructura y funcionamiento, con plena libertad en relación con el resto de los órganos de la Comunidad Autónoma, incluido el Parlamento. La última faceta de la autonomía institucional es, quizá, la que tiene mayor relevancia a efectos prácticos, porque consiste en la elaboración y ejecución del propio Presupuesto. Esta vertiente de la independencia de los órganos de control externo es la que ha experimentado un tratamiento jurídico más diferenciado en la legislación de las Comunidades Autónomas, por lo que merece la pena dedicarle cierta atención.

En general, las Leyes de creación suelen atribuir a los Consejos de Cuentas una autonomía similar a la que dispone el Tribunal de Cuentas del Estado²⁵. En efecto, aunque con algunas variantes, dichas normas atribuyen al órgano de control externo la elaboración del proyecto de su propio presupuesto, que se integrará en el general de la Comunidad Autónoma como sección independiente, para que sea sometido a la aprobación del Parlamento de la Comunidad Autónoma²⁶.

Existen, sin embargo, otros modelos diferentes. El primero de ellos es el de Canarias. En este caso ocurre algo paradójico, porque en cierta medida se invierte la relación entre la Asamblea Parlamentaria y el órgano de fiscalización. Según la Ley de la Audiencia, y a diferencia de lo que ocurre en algunas Comunidades Autónomas, el órga-

25 La LO 2/1982, del Tribunal de Cuentas, establece que el Tribunal elabora su propio presupuesto, que se integrará en los Generales del Estado, en una sección independiente y será aprobado por las Cortes Generales. Esta previsión fué completada por la L. 7/1988 que atribuye al Pleno del Tribunal la aprobación del anteproyecto de presupuesto para su integración en los Presupuestos Generales del Estado. Puede observarse como estas previsiones responden a la línea general a la que obedece el funcionamiento de casi todos los órganos constitucionales, según la cual el Pleno de los mismos remite, a través de la Presidencia de las Cortes Generales, su propio proyecto de presupuestos al Ministerio de Hacienda, para que éste sea introducido sin modificaciones en el anteproyecto de Presupuesto, tal y como dispone el art. 54 de del R.D.L. 1091/1988, que contiene la Ley General Presupuestaria.

26 Art. 3.1. de la Ley de la Cámara de Cuentas de Andalucía, art. 3. 2 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Baleares, art. 10 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, art. 3.1 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas Catalana, art. 3.1 de la Ley del Consejo de Cuentas de Galicia, art. 6 de la Ley de la Cámara de Comptos de Navarra, art. 3.1 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas Valenciana. La exposición de motivos de esta última norma subraya la importancia que la autonomía presupuestaria tiene para la autonomía funcional de la Institución. Por ello, en el precepto antes citado, se atribuye a la Sindicatura -la elaboración y aprobación del proyecto de su propio presupuesto-. Una vez que éste ha sido aprobado por el Consejo (art. 17.b), se integra en el Presupuesto de la Generalidad Valenciana, como sección independiente.

no de control externo no puede fiscalizar a la Asamblea²⁷. Sin embargo, el Parlamento posee importantes facultades en relación con la Audiencia. Así, el anteproyecto de presupuesto elaborado por este último órgano constituye un programa del presupuesto de la Asamblea legislativa. Pero además, la intervención del Parlamento fiscaliza los actos de contenido económico de la Audiencia (art. 4.2) que, por otra parte, deberá incluir la liquidación de su propio presupuesto dentro de la memoria que eleva anualmente al Parlamento.

El otro modelo que merece la pena mencionar es configurado en el País Vasco, porque en este caso la Ley no reconocía expresamente la autonomía presupuestaria al Tribunal de Cuentas. La Ley 1/1988 atribuía a dicho órgano, respecto a su régimen económico, las mismas competencias que ostenta en cada momento la Administración de la Comunidad Autónoma y se limitaba a señalar que su presupuesto se integraba en los de la Comunidad Autónoma conformando una sección de los mismos (art. 23.2). Aunque en la práctica se ha impuesto un modelo similar al que existe en la mayor parte de las Comunidades Autónomas, el ejemplo que se acaba de mencionar puede servir para demostrar la importancia que adquiere la autonomía presupuestaria de un órgano de control frente al resto de los órganos de la Comunidad Autónoma.

En efecto, cualquiera que sea el sistema que se elija para asegurar la independencia de la institución de fiscalización, debe en todo caso excluir que el Gobierno, órgano que encabeza la Administración sometida a control, pueda modificar unilateralmente, durante la elaboración del proyecto de Ley de Presupuestos, las cifras propuestas por el Consejo de Cuentas en ejercicio de su propia autonomía.

Es evidente que en todo Estado de Derecho es conveniente que los poderes y órganos públicos estén sometidos a controles mutuos, para que la mera existencia de dichas legítimas interferencias corrija el riesgo de cualquier abuso. Pero este viejo principio, en el caso que examinamos, no debe conducir a atribuir al órgano sometido a control la posibilidad de limitar la acción del órgano que controla. Parece más acorde con los principios que regulan el control externo que sea el Parlamento la institución que, conforme al principio de mayoría y, sobre todo, de publicidad, posea la facultad

²⁷ En efecto, según el art. 2, la Asamblea no integra el sector público sometido a control, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en el art. 8. a) de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha.

de decidir, en la aprobación del Presupuesto de la Comunidad Autónoma, acerca de las partidas presupuestarias del Consejo de Cuentas.

En páginas anteriores se han descrito algunos de los requisitos formales que se consideraran necesarios para garantizar la independencia de los Consejos de Cuentas. Pero la autonomía de dichos órganos no sólo es el resultado del juego de determinadas normas jurídicas, sino que el respeto a dicho principio tiene que ser el fundamento de la relación entre los órganos de fiscalización externa y el resto de las instituciones y, sobre todo, de su conexión con las fuerzas políticas.

Antes que nada es preciso tener en cuenta que la creación, dentro del sistema autonómico, de una nueva institución supone un reto para el conjunto de la Comunidad, no sólo por la complejidad de carácter organizativo y normativo que entraña, sino también porque incorpora nuevos compromisos para el erario público. En el caso que nos ocupa, dichas cargas pueden resultar pesadas, dado que se trata de un órgano que, por su carácter técnico, tiene que estar dotado de suficientes medios materiales y de personal altamente especializado.

Es evidente que los grupos parlamentarios presentes en el Parlamento regional deben tener la posibilidad de reflexionar acerca de este extremo a la hora de crear y, sobre todo, de poner en marcha la nueva institución. En caso contrario, si por ejemplo se introdujese la figura en el ordenamiento jurídico mediante la Ley de creación y, al tiempo, se aplazara su puesta en funcionamiento de manera injustificada²⁸, se corren varios riesgos innecesarios. En primer lugar, aumenta el peligro de defraudar las expectativas creadas, de manera quizá precipitada, entre los ciudadanos y los órganos de expresión que contribuyen a la formación de la opinión pública. En segundo lugar, se pone en cuestión la confianza de la nueva institución, aun antes de que ésta haya entrado en funcionamiento. Por último, se deslegitima la propia Asamblea parlamentaria, por ha-

28 Un asunto similar al que se ha puesto como ejemplo es el que ha afectado a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. El Parlamento de dicha comunidad Autónoma aprobó la Ley de Finanzas de la Comunidad Autónoma (Ley 1/1986, de 5 de febrero), en la que se recogía el mandato expreso de creación y puesta en marcha de la Sindicatura de Cuentas. De acuerdo con esta previsión, se aprobó la Ley 1/1987, de 18 de febrero, de la Sindicatura de Cuentas, cuya disposición transitoria 1ª establece que en el plazo de un mes a partir de la entrada en vigor de la ley, el Parlamento de las Islas Baleares elegiría a los cinco Síndicos, de acuerdo con lo establecido en la misma. Esta disposición tuvo, sin embargo, que ser derogada algún tiempo después. Así, la Ley 8/1991, en atención al «conocimiento de la regulación y del funcionamiento de la Sindicatura de Cuentas de otras Comunidades autónomas» modifica el número de Síndicos, que se fija en tres y, sobre todo, deroga la disposición transitoria primera de la Ley 1/1987. En el momento de escribir estas páginas no se tiene noticia que esta institución que, recordemos, fue creada por Ley hace más de diez años, haya entrado todavía en funcionamiento.

ber adoptado una decisión de trascendencia para la organización autonómica sin tener la voluntad clara o la capacidad de decisión suficiente como para llevarla a cabo²⁹.

En otro orden de cosas, es preciso tener en cuenta que, una vez creado, el Consejo debe cumplir con eficacia su misión de fiscalizar el sector público de la Comunidad. Al igual que ocurre en el Estado, la mayor parte de las Comunidades Autónomas que han organizado sus propios órganos de control externo prevén que dicho órgano informe anualmente al Parlamento no sólo sobre la Cuenta General de la Comunidad Autónoma (en la que la Administración justifica la habilitación que ha recibido en la Ley de Presupuestos³⁰) sino que también emita informes específicos de fiscalización a petición del propio Parlamento³¹. Aunque dichos informes se elaboren con criterios meramente técnicos, como resultado de un control objetivado, no cabe descartar que sean utilizados en el seno del Parlamento como arma de crítica política por parte de la oposición. Es más, como antes se ha puesto de manifiesto, los Consejos de Cuentas constituyen un elemento indispensable para que el Parlamento pueda llevar a cabo su función de control sobre la ejecución del Presupuesto. Por ello, los informes de fiscalización que realice el órgano de control externo servirán para que los grupos parlamentarios ajenos a la mayoría en el Gobierno lleven a cabo el control político sobre el ejecutivo que les corresponde en cuanto oposición.

Es evidente que esta conexión, de no entenderse correctamente, puede entrañar algunos riesgos para el Consejo de Cuentas, porque no cabe descartar que una desacertada regulación legislativa propicie un desplazamiento del debate político. Así es posible que esa discusión, que debe situarse en el seno del Parlamento y centrarse, entre otros extremos, en la gestión del Ejecutivo, se polarice en la crítica a los criterios que han orientado la actuación y las conclusiones del órgano de fiscalización externa. Este

29 Distinto del caso que se acaba de mencionar en la nota anterior, pero que pone de manifiesto algunos de los riesgos mencionados es el que ha afectado a la Comunidad autónoma de Extremadura. En este caso, la propuesta de creación de un órgano externo de fiscalización fue formulada por un Grupo Parlamentario minoritario. Admitida a trámite en 1996, se aprobó como Ley por el pleno de la Cámara el 10 de abril de 1997 (BOAE 106, de 30 de abril de 1997). En septiembre de ese mismo año, la norma todavía no había sido publicada en el Diario Oficial de Extremadura porque estaba siendo objeto de una redacción armonizada con algunas enmiendas de carácter técnico. En el momento de escribir estas páginas, no se tiene constancia de que la Ley haya sido publicada y, por lo tanto, entrado en vigor.

30 En el caso de la Comunidad Valenciana, la regulación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma aparece recogida en el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, que contiene el Texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana. Según el art. 73 de dicha norma, habrá de incluir todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería realizadas durante el ejercicio, y deberá presentarse ante la Sindicatura de Cuentas antes del 30 de junio del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan.

31 Así, por ejemplo, art. 7 y 14 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas Valenciana, art. 11 y 13 de la Ley del Tribunal Vasco de Cuentas públicas.

fenómeno, de ocurrir, podría poner en duda la objetividad técnica del Consejo de Cuentas, elemento que constituye el fundamento de legitimidad de dicho órgano.

En principio, puede afirmarse que la regulación que realiza la normativa del Estado del informe del Tribunal de Cuentas, y que ha inspirado las Leyes de buena parte de las Comunidades Autónomas, propicia alguno de los problemas que se acaban de mencionar. Según el art. 28 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dicho órgano deberá remitir a las Cortes Generales, para su tramitación parlamentaria, un Informe anual en el que deberá recogerse los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Tribunal como resultado de su función fiscalizadora³². Posteriormente, se desgajó de dicho Informe anual la Declaración Definitiva del Tribunal acerca de la Cuenta General del Estado³³, cuyo debate se regula con detalle en las normas de las Mesas del Congreso y del Senado aprobadas el 1 de marzo de 1984.

El examen de dicha regulación pone de manifiesto que, en principio, lo que el Parlamento debate es la actuación del Tribunal de Cuentas. Así, en efecto, es el Presidente de dicho órgano quien presenta el Informe sobre la Cuenta General del Estado, sobre el que los grupos Parlamentarios podrán realizar propuestas de resolución. Es también el Informe del Tribunal el que puede resultar rechazado por el Pleno de las Cámaras, decisión que obligaría al órgano de control a presentar un nuevo informe.

Este debate es, evidentemente, imprescindible, dada la propia naturaleza del Tribunal de Cuentas que, como señala el art. 136 de la Constitución, ha recibido por delegación de las Cortes Generales la función de fiscalizar el Sector Público. Pero, como acabo de señalar, aunque ese extremo sea necesario, no es suficiente. En efecto, a partir del Informe del Tribunal, los grupos parlamentarios deberían discutir lo que realmente importa al Parlamento, es decir, el cumplimiento por parte del ejecutivo del mandato recibido por las Cámaras a través de la Ley de Presupuesto. En definitiva, es a raíz de la

32 Este informe se contempla también en el art. 13 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. La disposición transitoria primera de esta Ley atribuye a una Comisión Mixta del Congreso y el Senado las relaciones del Parlamento con el Tribunal de Cuentas. La regulación de dicha Comisión se efectuó por las normas de las Mesas del Congreso y del Senado de 3 de marzo de 1983.

33 Para la Presidencia del Tribunal de Cuentas, el Informe anual y la Declaración definitiva deben considerarse documentos distintos, por tener diferente naturaleza y finalidad. Así, mientras que la Declaración es la opinión del Tribunal sobre la Cuenta General del Estado, conforme a lo establecido en el art. 10 de la L.O. 2/82, el Informe anual comprende el análisis de la Cuenta General del Estado, pero incorpora además el resto de las cuentas del sector público y los resultados de la fiscalización de la contratación administrativa y de algunos aspectos de la gestión del sector público. (Comparecencia de la Presidenta del Tribunal de Cuentas par informar acerca de la Declaración definitiva de la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1992, ante la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas en la sesión de 5 de diciembre de 1995. D.S.C.G., Comisiones Mixtas, 1995, n.º 96).

evaluación técnica y jurídica que ha elaborado previamente el órgano fiscalizador cuando debería comenzar el control político que corresponde al Parlamento sobre el Ejecutivo.

Es precisamente este segundo aspecto de la cuestión el que no aparece recogido claramente en las normas que regulan la tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado. En efecto, no se especifica con claridad que las intervenciones de los Grupos Parlamentarios, el dictamen que elabora la Comisión o el debate de totalidad en el Pleno de cada Cámara se refieran a la gestión del Gobierno. Aunque puede ser que así ocurra en la práctica, cabe concluir que las normas que regulan estos extremos en el modelo estatal no parecen las más adecuadas³⁴. En primer lugar, porque no articulan debidamente la función de control que corresponde al Parlamento. Pero además, porque propician la confusión entre la opinión de las fuerzas políticas acerca de la forma en que el Tribunal de Cuentas ha ejercitado sus funciones con la que les merece la gestión llevada a cabo por el ejecutivo³⁵.

Garantizar la independencia del órgano de Control externo no sólo exige, como he-

³⁴ Antes se afirmaba que algunas Comunidades Autónomas han seguido la misma orientación. Este es, por ejemplo, el caso de Valencia, donde una Resolución de la Presidencia de 19 de noviembre de 1986 reproduce el modelo estatal y por lo tanto, iguales perplejidades. En otros casos, se ha seguido un sistema completamente distinto, porque se diferencian claramente los Informes del órgano de fiscalización, que se tramitan por separado, de la liquidación de los presupuestos. Así ocurre por ejemplo, en el País Vasco, donde los informes del Tribunal son discutidos en la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos del Parlamento. (Art. 7. de la Ley del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Véase, sobre este extremo y por ejemplo, la Sesión de 28 de marzo de 1996, donde el Presidente del Tribunal presentó el informe de fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma correspondiente a 1993, así como las sesiones posteriores de la Comisión sobre asuntos similares). De otro lado y de forma independiente, el Pleno de la Cámara, a la vista de la información elaborada por el Tribunal, aprueba por Ley la liquidación de los Presupuestos. En efecto, el art. 126 del Decreto Legislativo 1/1994, sobre Régimen Presupuestario del País Vasco dispone que «la documentación relativa a la liquidación de los Presupuestos Generales, junto con aquella otra información referente a otros aspectos de la situación financiera y patrimonial de la Comunidad Autónoma que se exija en su caso, será remitida por el Gobierno mediante el correspondiente proyecto de ley para su debate y aprobación por el Parlamento». Así mismo, se establece que «El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas intervendrá en el procedimiento a que se refiere el párrafo anterior en los términos contenidos en la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas».

El Pleno del Parlamento Vasco, por ejemplo, debatió y adoptó una resolución definitiva en relación con el proyecto de ley por la que se aprobaba la liquidación de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma correspondientes a 1994 y 1995 en la sesión del 10 de octubre de 1997. Este tipo de sistema no deja de tener sus inconvenientes, menos relacionados con la fiscalización del gasto público que con la naturaleza y, sobre todo, la eficacia jurídica que cabe atribuir a una Ley por la que se aprueba o, sobre todo, se rechaza, la liquidación del Presupuesto.

³⁵ Este problema es el que late, quizá, en un hecho llamativo acontecido en Canarias. El Pleno del Parlamento, en sesión celebrada los días 18 y 19 de diciembre adoptó una resolución (publicada en el *Boletín Oficial de Canarias*, nº 62, 16 de mayo de 1997) en la que acordaba no aprobar el informe de fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Canarias correspondiente al ejercicio de 1993 y devolverlo para que fuese rehecho. En cierta medida, este acuerdo obedecía a razones técnicas, porque se solicitaba que se incorporase el informe de Fiscalización de las Sociedades Mercantiles pertenecientes a la Administración de la Comunidad Autónoma. Pero junto a ello, debieron influir otro tipo de razones. Sólo así se explica que el Parlamento acordase también «Encajear a la Audiencia de Cuentas a que sus informes como organismo de control externo, según definición de su ley de creación, aplique criterios técnicos rigurosos y muestre un exquisito respeto a las competencias de los diferentes órganos institucionales». Dado que el informe se refería únicamente a la gestión de la Administración General de la Comunidad Autónoma, cabe deducir que la mayoría parlamentaria no estimó oportunas algunas opiniones críticas realizadas por el órgano de control acerca de la gestión llevada a cabo por el ejecutivo regional.

mos podido analizar, articular adecuadamente sus relaciones con la Asamblea legislativa. Además, preciso recordar que algunas de las funciones que se atribuyen a las instituciones de fiscalización pueden afectar, de manera indirecta y no deseada, a su asepsia política. Al hablar de este asunto es preciso referirse, más en particular, al control de eficacia y eficiencia que, por inspiración anglosajona, se suelen atribuir a los órganos de fiscalización existentes en nuestro ordenamiento³⁶. Más adelante será preciso referirse a las ventajas y a las limitaciones de este tipo de control. Por ahora, interesa sobre todo subrayar que este tipo de análisis, al pretender evaluar el éxito en la consecución de objetivos y los medios disponibles para alcanzarlos, entrañan muchas veces juicios que no son puramente técnicos, sino de valor, y que como tales corresponde emitir a las instancias políticas. El desempeño, por parte de los órganos de fiscalización externa, de dicha tarea puede redundar en una mejora de la gestión administrativa. Pero posibilita que los informes de dichos órganos, bajo argumentos aparentemente económicos, encubran orientaciones políticas o que dichos informes, aunque carezcan de tal pretensión, sean susceptibles de lectura en clave política³⁷.

Pero este asunto está quizás más relacionado con las funciones que corresponden a las instituciones externas de fiscalización, asunto del que merece la pena tratar a continuación con más detalle.

36 En el caso del Tribunal de Cuentas nacional, este control se menciona en el art. 9 y 13.c de la LO 2/1982. Además, aparece previsto, por ejemplo, en el art. 4 de la Ley de la Cámara de Cuentas andaluza, art. 4 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas balear, art. 5.1 y 6 de la Ley de la Audiencia de Cuentas Canaria, etc. La denominación que debe atribuirse a este tipo de control ha sido siempre un asunto sometido a debate. Aun así, conforme a lo establecido en los *Principios y normas de auditoría del Sector Público*, elaboradas por la Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control externo del Estado Español en 1992, puede afirmarse que la auditoría de eficacia «Trata de verificar si los resultados obtenidos por el ente auditado alcanzan los objetivos previstos en sus respectivos programas de actuación, analizando en su caso las desviaciones observadas». De otro lado, la auditoría de economía y eficiencia «Trata de verificar si el organismo auditado adquiere y utiliza los recursos humanos y materiales de forma económica y eficiente. Se entenderá por economía la consecución de los recursos con el mínimo coste y por eficiencia y productividad, la relación entre los resultados obtenidos y los recursos empleados para ello». Acerca de los problemas que supone el término auditar por otros similares, más adecuados a nuestro ordenamiento, como pueden ser fiscalización y control MÚÑOZ ÁLVAREZ, R. «La importancia real de la terminología», *Control Fiscal*, nº131, Contraloría General de la República, Caracas, 1996, pág. 3 y ss.

37 Acerca de este problema, BIGLINO CAMPOS, P., *ob. cit.*, pág. 34. Hay que señalar que, en muchas ocasiones, este tipo de fiscalización corresponde también a los órganos de control interno. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el Estado, donde el art. 17 del RDL 1091/1988, que contiene la Ley General Presupuestaria atribuye a la Intervención General del Estado el control de eficacia, que se ejercerá «mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas».

III LAS FUNCIONES DE LOS CONSEJOS DE CUENTAS Y LOS SECTORES SOMETIDOS A FISCALIZACIÓN: EL RIESGO DE LA MULTIPLICACIÓN DE LOS CONTROLES

La propia naturaleza de los órganos de control creados por las Comunidades Autónomas ha impuesto que se atribuya a estos órganos, ante todo, una función fiscalizadora. Así, las leyes de creación asignan a dichas instituciones, en primer lugar, la tarea de verificar que los órganos del sector público, en ejercicio de su función económico-financiera, cumplan lo establecido en el ordenamiento jurídico. Acerca de este extremo conviene señalar que el análisis de las normas jurídicas que, en cada caso, regulan el ejercicio de esta tarea, así como de los informes de fiscalización llevados a cabo por dichos órganos revela que, como ocurre en el Estado, estamos en presencia de un control que es, ante todo, una verificación de carácter financiero, porque consiste en analizar si los estados contables del organismo sometido a análisis se presenten adecuadamente según los principios de contabilidad que les sean de aplicación. Junto a ello, los informes incluyen también una evaluación del cumplimiento del principio de legalidad. En efecto, controlan que se cumpla con las normas vigentes en la gestión de los recursos públicos³⁸.

Pero los órganos externos de fiscalización desempeñan, además, un control que se suele definir como operativo³⁹ en cuanto que se preocupan de controlar que las entidades sometidas a fiscalización lleven a cabo su actividad respetando los principios de economía y eficiencia. Conviene recordar que estos principios no sólo aparecen expresamente reconocidos en el texto constitucional, con la fuerza normativa que este hecho les brinda⁴⁰, sino que además aparecen mencionados en las Leyes de Hacienda de las distintas Comunidades Autónomas, como dos de los pilares que debe regular la actuación de la Administración en la programación y ejecución del gasto público⁴¹.

38 Dada la heterogeneidad que existe en la terminología, extremo que se ha subrayado precedentemente, se ha vuelto a utilizar para definir estos tipos de control lo establecido en los *Principios y normas...*, cit., pág. 16. Esas nociones se usan también en un sentido muy similar en las *Conclusiones del III Encuentro Técnico de los Tribunales de Cuentas* celebrado en Vitoria-Gasteiz del 17 al 19 de junio de 1991, pág. 6.

39 Utilizan esta expresión, por ejemplo, las *Conclusiones del III Encuentro Técnico...*, cit.

40 Recordemos que el art. 31.2 CE exige que la programación y ejecución del gasto público se realice respondiendo a los criterios de eficiencia y economía.

41 Sirva, a título de ejemplo, el art. 4 del Texto Refundido de la Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, según el cual «corresponde a la administración financiera de la Generalitat Valenciana el cumplimiento de las obligaciones económicas de sus órganos, entidades autónomas y empresas públicas, a través de la gestión y aplicación de sus recursos a las finalidades que sean competencia de la Generalitat Valenciana conforme a los principios constitucionales de legalidad, eficiencia y economía...».

Es cierto que, desde hace tiempo, existe un acuerdo generalizado a la hora de reconocer la necesidad de atribuir a los órganos de control externo este tipo de fiscalización⁴². Pero también es verdad que, la mayor parte de la doctrina que ha analizado el tema, reconoce la dificultad de este tipo de control. Ya no se trata, como antes se mencionaba, de que la emisión del juicio sobre economía o eficiencia del sector público esté sujeto a criterios de valoración subjetiva, por lo que se puede confundir con un control de mera oportunidad⁴³. Me refiero, en este caso, a las dificultades técnicas que este tipo de fiscalización entraña.

Desde hace tiempo se reconoce las dificultades que tiene el Tribunal de Cuentas Nacional para llevar a cabo este tipo de control. Recordemos, en este sentido, que la fiscalización a la que se hace referencia supone, a grandes rasgos, una evaluación de los objetivos alcanzados, así como medir la adecuación entre dichos objetivos y los medios disponibles para alcanzarlos. Las dificultades estriban, generalmente, en el desconocimiento, por parte del órgano de fiscalización Nacional, de los fines que previamente se ha propuesto cumplir la Administración, ya que esta última no suele especificarlos⁴⁴.

Podría pensarse que los órganos externos de fiscalización de las Comunidades Autónomas están en condiciones de superar este problema en virtud de su proximidad con los sujetos sometidos a control. No parece, sin embargo, que este asunto se haya resuelto de manera enteramente satisfactoria, al menos en el control de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma⁴⁵. Otra cosa distinta es lo que, en línea general, ocurre

42 Así, en la *Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización*, la INTOSAID (que agrupa las entidades fiscalizadoras a nivel mundial), aconsejaba, en 1978, atribuir a dichas entidades, junto al control de legalidad, el control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economía y eficiencia de las operaciones estatales.

43 Acerca de este extremo, SANTAMARÍA PASTOR, J. A. «Ante la reforma de las funciones del Tribunal de Cuentas», *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 31, pág. 639. Para J. Rubio Delgado los riesgos son mayores en el control de eficiencia que en el de eficacia. En efecto, mientras que en el control de eficacia el auditor dispone de unos parámetros de referencia (como son los objetivos e indicadores), en el control de eficiencia no cuenta con reglas de conducta preestablecidas. Para este autor, «se juzga el acierto, por sus consecuencias, de decisiones discrecionales tomadas tiempo atrás; en un ambiente de incertidumbre; en condiciones seguramente distintas de las que ahora es capaz de juzgar el auditor; y sin un patrón de conducta «ejemplar» con el que comparar. «Un caso práctico de análisis de eficiencia. La fiscalización del parque móvil ministerial». (*Auditoría Pública*, nº 13-14, junio 1998, pág. 23).

44 Así por ejemplo, en las Conclusiones sobre el Sector Público Autónomo, contenidas en el Informe Anual del Tribunal de Cuentas de 1994, este órgano hace constar que «en los Presupuestos persisten con carácter general defectos sobre la indeterminación de objetivos e indicadores, lo que unido a la inexistencia de un sistema de contabilidad analítica, imposibilita valoración objetiva del coste y rendimiento de los servicios públicos prestados, en consonancia con lo prevenido en el art. 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de este Tribunal». (vol. II, pág. 11). En relación con Castilla y León, el Informe anual para el ejercicio de 1995 señala como una limitación del mismo, al igual que suele ocurrir en el caso de otras Comunidades Autónomas, que «el presupuesto de gastos por programas adolece de precisión en la definición de objetivos, indicadores o sistemas de seguimiento y control, por lo que, en consecuencia, no ha sido posible analizar el coste y rendimiento de los servicios públicos, ni verificar objetivamente el control de eficacia».

45 El informe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas sobre la Administración General de la CAV de 1995 especifica, que las limitaciones materiales en el alcance del trabajo realizado, entre otros factores, «no nos han permitido efectuar un análisis sobre la eficacia y

con los informes de fiscalización en sectores de la gestión pública más concretos. En estos supuestos se han producido algunos resultados interesantes, que demuestran la capacidad de los Consejos de Cuentas autonómicos para llevar a cabo estas funciones. A pesar de que, en algunos casos, se hace constar en los informes las limitaciones que han supuesto obtener una previa información homogénea y fiable, los mismos demuestran, por lo general, la capacidad de los órganos autonómicos para llevar a cabo este tipo de control, que puede influir de manera muy positiva en la mejora de la gestión administrativa y de la prestación de los servicios públicos⁴⁶.

Existen determinados modelos donde los Tribunales de Cuentas cumplen otras funciones además de las exclusivamente fiscalizadoras. Este es el caso del órgano de control introducido como institución comunitaria en el Tratado de la Unión⁴⁷. En efecto, el Tribunal de Cuentas Europeo desempeña, además de las funciones de fiscalización que suelen caracterizar a este tipo de órganos y que se han mencionado anteriormente, una función de carácter consultivo, que las normas comunitarias configuran ampliamente tanto por los temas a los que se refiere como por los sujetos que pueden instarla. Merece la pena destacar que, en algunos supuestos, el dictamen que elaborara dicho órgano tiene carácter preceptivo, aunque no es vinculante para la institución que debe realizar la consulta. De esta manera, se amplía la intervención de los órganos de control en apoyo a aquellas otras instituciones que desempeñan la función legislativa⁴⁸. Lejos de limitarse a llevar a cabo la misión fiscalizadora, los Tribunales de

eficiencia del gasto de la Administración General de la CAPV y por lo tanto, no podemos emitir una opinión sobre la racionalidad en la ejecución del mismo, tal y como está previsto en el art. 9.4.b) de la ley 1/1988- (pág. 28). Una reflexión de carácter similar aparece en el informe de la Cuenta General de la Generalitat Valenciana del ejercicio de 1996, (Volumen I, Introducción y Conclusiones Generales). Según el mismo, «la gestión de los recursos públicos ha de alcanzarse minimizando costes y maximizando resultados. No obstante, difícilmente se podrá conseguir una evaluación acerca de si la gestión de los recursos públicos se ha efectuado minimizando costes y maximizando resultados si no se dispone de un sistema que cuantifique los costes, resultados o rendimientos obtenidos en cada programa, estableciendo indicaciones al respecto». La ausencia de algunos de estos extremos en el sistema contable de la Generalitat Valenciana «han supuesto que actualmente no se plantee la emisión de una opinión global en términos de eficiencia, eficacia y economía» (pág. 21). Por contra, existen ejemplos en sentido inverso, como el de la Cámara de Comptos de Navarra, que inició en 1992 la auditoría operativa de los programas presupuestarios, con conclusiones abiertamente críticas. Así puede deducirse de la Memoria de la Cámara de Comptos de Navarra de 1996. Acerca de estos extremos, OSES ABANDO, J. «Parlamento, Tribunal de Cuentas y evaluación», *Auditoría Pública*, nº 11, octubre de 1997, pág. 60.

46 Así se hace notar, por ejemplo, en el Informe elaborado por la Sindicatura de Comptes de Cataluña en relación con el ejercicio 1994 sobre la eficiencia y coste de los servicios locales de recogidos de Escombros, pág. 10. Este extremo es puesto de manifiesto también por PALOMO LARA, J. A. acerca de «La auditoría operativa de hospitales». *Auditoría Pública*, nº 4, 1996, pág. 48). En el caso de la auditoría operativa de un área hospitalaria que cubre la atención sanitaria de una población de 500.000 personas, no se abordó el análisis de eficacia porque el hospital no tenía establecidos de forma fehaciente unos objetivos y sub-objetivos para el ejercicio.

47 Sobre el proceso de aparición y robustecimiento de esta institución, BIGLINO CAMPOS, P. voz «Tribunal de Cuentas», *Diccionario de Términos Comunitarios*, Madrid, 1997, pág. 421 y ss. El art. 188 c).4 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea atribuye a dicho órgano la función de asistir al Parlamento Europeo y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto.

48 Acerca del tema, especialmente, FUENTE Y DE LA CALLE, M^a J. DE LA «Las funciones consultivas de los Tribunales de Cuentas en el ámbito de la Unión Europea», *Comunidad Europea Aranzadi*, Mayo 1998, pág. 27 y ss. La misma autora recoge un interesante aná-

Cuentas pueden participar en aquellos procedimientos que impliquen creación o distribución de ingresos y gastos públicos, incluida la elaboración de disposiciones legales o reglamentarias⁴⁹.

Las Leyes que crean los órganos de fiscalización de las Comunidades Autónomas no han seguido, sin embargo, esta orientación generalizada en Europa. En primer lugar porque casi todas esas normas jurídicas configuran la función de asesoramiento de una manera muy limitada, en cuanto que por lo general, el único órgano legitimado para solicitar dictámenes es la Asamblea legislativa⁵⁰. Que otras instituciones, como el poder ejecutivo o las corporaciones locales puedan solicitar el asesoramiento del Consejo de Cuentas está previsto sólo en contadas ocasiones⁵¹. Pero además, en ninguno de estos supuestos ni en los anteriormente mencionados, ocurre lo que sucede en otros modelos de Derecho comparado, es decir, que los dictámenes de las entidades de fiscalización sean preceptivos.

Quizá ésta sea la razón por la que los Parlamentos autonómicos utilicen con escasa frecuencia el servicio de asesoramiento que les brinda el Consejo de Cuentas. A pesar de ello, conviene tener en cuenta el interés que dicha función puede revestir para mejorar el funcionamiento del sector público. Según algunos sectores autorizados, el hecho de que el órgano de control externo emita previamente un dictamen puede, en cierta medida, poner en cuestión la imparcialidad y objetividad de los informes de fiscalización emitidos posteriormente, sobre todo si estos últimos versan sobre aspectos en los que el órgano ha sido consultado con anterioridad. Pero también es verdad que los Consejos de Cuentas de las Comunidades Autónomas no son órganos jurisdiccionales.

Más adelante será preciso realizar algunas reflexiones acerca de la participación en la función de instrucción que corresponde a los órganos externos de fiscalización, tal y como ésta ha sido configurada por las Leyes de las Comunidades Autónomas. Por

lisis acerca de como desempeñan dicha función los Tribunales de Cuentas de otros Estados Miembros de la Unión Europea, como son los de Alemania, Austria e Italia.

49 Ibidem, pág. 30.

50 Así, art. 4.2 de la Ley de la Cámara de Cuentas de Andalucía, art. 4.c) de la Ley de Sindicatura de Cuentas Balear, 5.D) de la Ley de la Audiencia de Cuentas de Canarias, art. 4.b) y 5 de la Ley de la Cámara de Comptos de Navarra, art. 2. 2 de la Ley del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, art. 5.2 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Valencia.

51 Así por ejemplo, según el art. 4.f de la Ley, el Consejo de Cuentas de Galicia debe «emitir dictámenes y consultas que en materia de contabilidad pública y de gestión económica-financiera le soliciten las Instituciones y los entes públicos gallegos».

ahora, baste sólo con señalar que, para la mayoría de la doctrina, dicha competencia es, sobre todo, de naturaleza administrativa, por lo que no convierte a los Consejos de Cuentas en auténticos tribunales. Desde este contexto, conviene señalar que no parece que esté en contra de la imparcialidad que debe caracterizar a los órganos de control externo, el hecho de que se les asigne la función de asesorar durante la elaboración de disposiciones generales que afecten, por ejemplo, a la modalidades de adopción y ejecución del presupuesto, rendición y censura de cuentas⁵² o, como ocurre en la República Federal Alemana, acerca de determinadas reformas administrativas⁵³. Constituye, por lo tanto, una interesante novedad el Proyecto de Ley de la Cámara de Cuentas de Madrid. Este texto diseña con detalle la función consultiva que corresponde al órgano de fiscalización externa, no sólo en relación con la Asamblea, sino también en favor del Consejo de Gobierno. Aunque es cierto que no se reconoce al dictamen un carácter preceptivo, se regulan con amplitud las materias en las que cualquiera de las instituciones antes mencionadas puede solicitarlo. Así, ambos órganos podrán pedir un dictamen en atención a los anteproyectos de disposiciones de carácter general y proposiciones de ley, cuando estos textos regulen procedimientos presupuestarios, contabilidad pública, intervención y auditoría⁵⁴.

Otra de las funciones que suele atribuirse a los órganos externos de fiscalización en las Comunidades Autónomas es la de colaborar en la función de enjuiciamiento que corresponde al Tribunal de Cuentas nacional, siempre que medie delegación previa por parte de la institución estatal.

El enjuiciamiento de la responsabilidad contable es una cuestión que ha levantado polémicas de muy distinta naturaleza. Así se ha discutido desde antiguo su naturaleza y, sobre todo, la conveniencia de atribuir una competencia de naturaleza jurisdiccional a órganos que dependen del Parlamento. Pero, a los efectos de este trabajo, intere-

- 52 En efecto, según el art. 209 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, el Tribunal de Cuentas deberá emitir dictamen, preceptivo aunque no vinculante, sobre los reglamentos financieros que habrán de especificar, en particular, las modalidades de adopción y ejecución del presupuesto, así como las referentes a la rendición y censura de cuentas. La misma función se le atribuye en relación con 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 Comunidad y respecto a las medidas que deban aplicarse para hacer frente a las necesidades de tesorería. Por último, dictamina también sobre las normas y el control de las responsabilidades de los interventores, de los ordenadores de pago y contables.
- 53 En virtud de que el Presidente del Tribunal de Cuentas Alemán tiene el carácter de «comisario para la reforma administrativa», se atribuyen al órgano competencias consultivas para la creación o supresión de organismos administrativos. Sobre el tema, FUENTE Y DE LA FUENTE, M^a J. , *Las funciones consultivas...*, pág. 29.
- 54 El Proyecto de Ley configura todavía con mayor amplitud la función asesora de la Cámara de Cuentas en relación con el Parlamento, al disponer que el órgano de fiscalización emitirá dictamen respecto de cualquiera otros anteproyectos de disposiciones normativas siempre que así se le solicite por conducto de la Comisión de la Asamblea competente en materia de Presupuestos.

sa sobre todo analizar las dificultades que se suscitaron cuando algunas Comunidades Autónomas atribuyeron a sus propios órganos de control externo unas funciones de carácter similar.

Antes de analizar ese extremo, merece la pena recordar que el art. 2. b) de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas confiere a dicho órgano el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. De esta manera, la institución central se configura como única en su orden, con jurisdicción en todo el territorio nacional, función que dicha Ley Orgánica ley define como necesaria, improrrogable, exclusiva y plena (arts. 1.2 y 17).

La Ley 6/1984, de la de la Sindicatura de Cuentas catalana se distanció de estos principios en varios de sus preceptos, pero sobre todo en su art. 18, que atribuía a la Sección de Enjuiciamiento de dicha entidad no sólo la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales, sino incluso el enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Ese artículo, junto a otros de parecido signo⁵⁵, fue declarado contrario a la Norma fundamental por el Tribunal Constitucional. En la S. 187/1988, este último órgano estableció los principios que orientaron no sólo su posterior jurisprudencia sobre la materia⁵⁶, sino también el tenor que asumieron las Leyes autonómicas de creación de las instituciones de fiscalización externa. En la decisión citada, el Tribunal Constitucional distingue claramente la función de fiscalización de la función de enjuiciamiento que corresponde al órgano nacional de control⁵⁷. La distinción entre ambas adquiere una indudable importancia en el razonamiento del Tribunal Constitucional. En efecto, mientras que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas pueden ejercer la función fiscalizadora según lo previsto en las normas que integran el bloque de constitucionalidad⁵⁸, la función de enjuiciamiento corresponde únicamente al Tribunal de Cuentas. Como sintéticamente afirma el Tribunal Constitucional, «cabe con-

55 Así, también se declararon nulos el art. 2.2 y 12. d) de la Ley catalana, en cuanto creaba la Sección de enjuiciamiento.

56 En la posterior S. 18/1991, el Tribunal entró a analizar la constitucionalidad de la Ley 6/1985, del Parlamento de Galicia, en la que se creaba el Consejo de Cuentas. Basándose en la decisión anteriormente citada, el máximo Tribunal declaró la nulidad del art. 5.1 de dicha norma, que atribuía al órgano de fiscalización de la Comunidad Autónoma la facultad de instruir el oportuno procedimiento jurisdiccional y dar traslado de las correspondientes actuaciones al Tribunal de Cuentas, para que éste efectuase el enjuiciamiento de las mismas, si en el ejercicio de su función fiscalizadora advirtiera la existencia de indicios de responsabilidad.

57 Para el Tribunal Constitucional, la función de enjuiciamiento contable, configurada como una actividad de naturaleza jurisdiccional, 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, absolviéndole o condenándole, y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión». (STC 187/1988).

58 Constitución, Estatutos de Autonomía y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en este caso.

cluir, pues, que el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable»⁵⁹.

A pesar de esta contundente afirmación, el Tribunal Constitucional dejó abierto un resquicio para que los Consejos de Cuentas de las Comunidades Autónomas colaborasen, en cierta medida, en la función de enjuiciamiento exclusiva del Tribunal de Cuentas. Así, el Tribunal Constitucional recuerda que el art. 26.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas permite a dicho órgano nacional delegar en los órganos fiscalizadores de las Comunidades Autónomas la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

Este es precisamente el ámbito en el que las Leyes de las Comunidades Autónomas han reconocido ciertas facultades a sus propios Consejos de Cuentas. En general, dichas normas establecen que, si en el ejercicio de su función fiscalizadora, los órganos de control advirtieran la existencia de indicios de responsabilidad contable, darán traslado al Tribunal de Cuentas a los efectos de su posible enjuiciamiento. Se prevé, además, la posibilidad de que los Consejos de Cuentas efectúen la instrucción de los procedimientos, siempre que el Tribunal de Cuentas haga uso de la facultad de delegación que le confiere su Ley⁶⁰.

Hasta este momento se han analizado algunos extremos relacionados con las funciones que tienen atribuidas los órganos de fiscalización externa. Conviene ahora realizar algunas reflexiones acerca de los ámbitos sometidos a fiscalización.

Antes que nada, las distintas Leyes de creación de la figura atribuyen a dichas instituciones, la fiscalización de la Administración de la Comunidad Autónoma. Es precisamente en este ámbito donde surgen menos dudas sobre el grado y el tipo de control, dada la sumisión de Administración pública a la Ley de Presupuestos y su obligación

59 STC 18/1991. El Tribunal de Cuentas no es el órgano supremo de enjuiciamiento porque sus resoluciones son susceptibles de recurso de casación y de revisión ante el Tribunal Supremo (arts. 80 y ss. de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

60 Véase, por ejemplo, el art. 12 de la Ley de la Cámara de Cuentas andaluza, art. 12 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas balear, art. 17 de la Ley de la Audiencia de Cuentas canaria. La regulación de esta actividad de instrucción aparece regulada con más detalle en la Ley de la Cámara de Comptos de Navarra (arts. 3.2 y 23) y en la Ley del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (art. 3.1.b). De otro lado, la ley de la Sindicatura de Cuentas valenciana señala, en su art. 4.3 que «por delegación del Tribunal de Cuentas podrán ser instruidos, por la Sindicatura de Cuentas, los procedimientos jurisdiccionales pertinentes para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo la administración, el manejo o custodia de caudales o efectos públicos». Esta previsión aparece desarrollada por el art. 66 del Reglamento de Régimen Interior aprobado por Acuerdo de 19 de septiembre de 1986.

de rendir cuentas acerca de los mandatos recibidos en dicha norma a través de la Cuenta General que, según lo dispuesto en el ordenamiento de las distintas las Leyes de las Comunidades, deben presentar al órgano de control. Pero aunque es evidente que la Administración es sector público, también es preciso reconocer que el sector público no es, tan sólo, la Administración.

Por esta razón, las Leyes de fiscalización extienden el control de los Consejos de Cuentas a otros ámbitos del sector público distintos de la Administración general de la Comunidad Autónoma, como pueden ser los Organismos autónomos o las Empresas públicas. Además, las normas que analizamos incluyen el control de las Corporaciones Locales, aunque como se podrá analizar más adelante, las competencias de fiscalización en este sector varían de intensidad en las diferentes Leyes. Por último, sólo algunas de estas disposiciones incluyen específicamente la fiscalización de las Universidades y de la Asamblea legislativa.

El control de los Consejos de Cuentas no se limita, sin embargo, a la fiscalización del sector público. Incluye también a todos aquellos que perciben fondos públicos. Por este motivo, están sometidos a control aquellas personas físicas o jurídicas que, aun perteneciendo al sector privado, reciben subvenciones, créditos, avales o ayudas concedidas por los órganos del sector público.

Es evidente que el control de todos los sectores que se acaban de mencionar reviste un cierto grado de complejidad. En el caso del sector público distinto a la Administración general, porque los entes y las instituciones que lo componen están dotados de autonomía presupuestaria y, además, reciben fondos públicos o privados que no provienen de la Comunidad Autónoma, por lo que no están recogidos en la Ley de Presupuestos de la misma. En el caso del sector privado, porque en dicho supuesto, el ámbito de autonomía de que disponen las personas físicas o jurídicas es todavía mayor y, en algunos ámbitos, puede rozar aspectos garantizados por el derecho a la intimidad del que son titulares.

No es el objetivo de estas páginas intentar determinar el régimen jurídico de lo que algunos autores denominan la Administración institucional, ni puede analizarse tampoco con detalle la autonomía de la que disponen las Universidades o las Corporaciones Locales. Es imprescindible, sin embargo, mencionar algunos de los problemas más

importantes que han surgido a la hora de que los órganos de control externos en funcionamiento ejerciesen las funciones que les atribuye la Ley.

Quizá uno de los aspectos donde más difieren las distintas regulaciones radica en el tratamiento que se ha dado a la posibilidad de que los órganos de control externo fiscalicen a la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma. En efecto, sólo en algunos casos⁶¹ se ha incluido dentro del sector público sometido a control al propio Parlamento, por lo que no parece que en el resto de Comunidades Autónomas los órganos de control externo puedan controlar a la Asamblea Legislativa. En favor de esta exclusión puede argumentarse que los Consejos de Cuentas son órganos delegados de la Asamblea legislativa, institución que goza además de un grado elevado de autonomía presupuestaria. Pero también es verdad que, aunque no se incluya a estas instituciones dentro de la definición del sector público a efectos de la Ley, las Asambleas legislativas se sirven de fondos públicos, por lo que pueden surgir determinadas dudas acerca de la extensión del control. En definitiva, no cabe descartar que se reproduzca, en algunas Comunidades, la misma polémica que existe en el Estado, donde se discute la fiscalización que el Tribunal de Cuentas puede ejercitar no sólo sobre las Cortes Generales, sino también respecto a otros órganos constitucionales dotados de autonomía presupuestaria⁶².

Antes se señalaba que las mayores dificultades en materia de control externo han surgido, sobre todo, en relación con aquellas entidades dotadas, de autonomía presupuestaria. Este es, por ejemplo, el caso de las Universidades, que tienen reconocido los rasgos generales de su propio régimen jurídico en la LO 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria⁶³, perfiles que luego han sido desarrollados por la legislación de las Comunidades Autónomas que poseen competencias en materia de educación. Existen varios temas polémicos relacionados con la fiscalización de las Universidades por parte de las Comunidades Autónomas. No es objeto de estas páginas referirnos al control que las Leyes de Hacienda de algunas Comunidades Autónomas han instru-

61 Art. 8.1 a) de la Ley de Castilla-La Mancha y art. 3.a) de la Ley, aún no publicada, de Extremadura.

62 En el caso de Valencia, las dudas interpretativas estarían justificadas porque, aunque el art. 2 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas no incluye al Parlamento en el sector público sometido a fiscalización, el art. 17 e) atribuye al Consejo, como órgano supremo de la Sindicatura de Cuentas la emisión del informe anual sobre la gestión económica del sector público valenciano y sus cuentas, e incluso de las propias Cortes Valencianas.

63 Recordemos que, según el art. 3.c) de dicha Ley orgánica, la autonomía de las Universidades comprende «la elaboración, aprobación y gestión de sus presupuestos y la administración de sus bienes». Por otra parte, el art. 56 de la misma norma atribuye a las propias Universidades el control interno de sus gastos e inversiones.

mentado como consecuencia de la fiscalización de la subvención nominativa anual o por considerar a la Universidad como entidad pública vinculada⁶⁴. Estos tipos de controles, aunque externos a la Universidad, deben considerarse como internos de la Administración. Desde la óptica de estas páginas debe tenerse en cuenta tan sólo el control que se ha atribuido a los órganos externos de fiscalización, y que ha levantado también cierto grado de polémica⁶⁵. Lo cierto es que, para evitar cualquier tipo de duda acerca de las funciones que corresponden a los Consejos de Cuentas a la hora de fiscalizar a las Universidades, algunas Leyes incluyen expresamente a estas entidades en el sector público sometido a control, especificando el alcance que debe tener el mismo. Este es el caso de la Ley 4/1989, de la Audiencia de Cuentas de Canarias, cuyo art. 2.c) incorpora a las Universidades públicas existentes en el territorio de Comunidad Autónoma, «en lo que se refiere a las dotaciones recibidas a cargo de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma». En otros casos, sin embargo, la inclusión de las Universidades no está sometida a ningún tipo de restricción⁶⁶.

Todavía más compleja ha sido la estructuración del control que corresponde a los órganos de fiscalización externa en materia de corporaciones locales. Los problemas comenzaron cuando la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, en su art. 5, incluyó entre los sectores sometidos a fiscalización, a las corporaciones locales y sus organismos autónomos. Este extremo de la Ley fue objeto de recurso de inconstitucionalidad, porque el representante legal del Gobierno de la Nación sostenía que la atribución de dicha función a un órgano de la Comunidad Autónoma vulneraba el art. 136 de la Constitución. Como es sabido, dicho precepto configura al Tribunal de Cuentas Nacional como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de todo el sector público. El Tribunal Constitucional, sin embargo, desestimó esta argumentación. Para dicho órgano, aunque el Tribunal de Cuentas sea el organismo fiscalizador de la actividad financiera pública, no tiene por qué ser el único.

64 Sobre este importante tema, de profunda repercusión para la autonomía universitaria, ARIAS RODRÍGUEZ, A. «El control financiero de la Universidad Pública», *Auditoria Pública*, nº. 3, 1995, pag. 31.

65 Quizá hayan sido los Informes del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas los más críticos con la gestión universitaria. En el aprobado en 1995 sobre la liquidación del presupuesto de 1992, el órgano de fiscalización se muestra notablemente crítico, tanto por la escasa información que les facilitó la Universidad, como por la valoración que le merece el cumplimiento de la legislación aplicable, grado de control interno, etc. Interesantes son también los informes de fiscalización de la Sindicatura de Compes de Catalunya relativos a la Universidad Autónoma de Barcelona del ejercicio 1991 (ingresos) y 1993 (gastos).

66 Este es el caso del art. 2 del Proyecto de Ley de la Cámara de Cuentas de Madrid. La Ley de la Sindicatura de Cuentas de Valencia no se refiere expresamente a las Universidades, aunque su indudable integración dentro del sector público las ha hecho objeto de fiscalización, que aparece detallada e individualizada, por ejemplo, en el Volumen IV del Informe de Fiscalización del ejercicio de 1996. En dicho texto, se recogen los informes de la fiscalización de las Universidades de Valencia, Politécnica de Valencia, Alicante y Jaume I de Castellón.

En el caso sometido a examen, el reconocimiento a la Sindicatura de Cuentas de Cataluña de la atribución en cuestión puede fundamentarse no sólo en la competencia constitucional y estatutaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia de régimen local, sino también en la tutela financiera que el art. 48.1 del Estatuto de Cataluña atribuye a la Generalidad sobre los entes locales⁶⁷.

Algún tiempo después se suscitó un problema similar cuando la el art. 2b) de la Ley de la Sindicatura de Cuentas de Galicia incluía a «las Entidades Locales y sus organismos autónomos, así como las empresas públicas dependientes de las mismas, en el ámbito competencial de las instituciones de autogobierno» dentro del sector público a efectos de la ley. En la STC 18/1991, de 31 de enero, el Tribunal reitera su anterior jurisprudencia, que justifica otra vez la atribución de dicha actividad al órgano de fiscalización en la tutela financiera que el art. 49.1 del Estatuto gallego atribuye a dicha Comunidad Autónoma.

Acerca de este tema puede afirmarse que las leyes de las Comunidades Autónomas han seguido fundamentalmente dos modelos⁶⁸. De un lado, algunas Comunidades autónomas asumieron la fiscalización completa de las corporaciones locales, sin restricciones materiales de ningún tipo. Junto a Cataluña y Galicia, casos que ya se han mencionado, siguieron dicho ejemplo Canarias, Navarra y el País Vasco.

El resto de las Comunidades Autónomas que habían creado un Consejo de Cuentas establecieron una fiscalización más limitada, porque sólo atribuyen al órgano de fiscalización el examen o la comprobación de las cuentas de las Corporaciones Locales sobre aquellas materias en las que la Comunidad autónoma tiene competencias, bien porque se las haya atribuido el Estatuto de Autonomía o por haber sido transferidas o delegadas por el Estado. Además, se le reconoce al órgano capacidad para fiscalizar los fondos públicos recibidos de la propia Comunidad. De otro lado, todo ello se re-

67 STC 187/1988, de 17 de octubre. El Tribunal afirma que «la fiscalización sobre Corporaciones locales prevista en la mencionada Ley autonómica 6/1984 —que, según veremos, se concreta en un control *a posteriori* de su actividad financiera— forma parte del contenido de la tutela financiera y, por consiguiente, de la competencia derivada del citado precepto estatutario. Y en este sentido no puede considerarse contrario a la Constitución ni al Estatuto el que la Comunidad Autónoma de Cataluña atribuya a un órgano de dicha Comunidad —la Sindicatura de Cuentas— una actividad de control sobre la actuación financiera de las Corporaciones locales». El Tribunal Constitucional reiteró los mismos criterios en la S. 215/1989, de 21 de diciembre, sobre la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local. En el fundamento jurídico 28 de dicha decisión, el órgano de justicia constitucional confirma las competencias de fiscalización que los arts. 115 y 116 de dicha norma atribuyen al Tribunal de Cuentas nacional, señalando que no suponen una vulneración de la competencia de la Comunidad Autónoma recurrente.

68 Acerca de este extremo, LOZANO MIRALLES, J.: *Configuración e independencia de los órganos de control externo: un análisis comparado*, Madrid, 1996, pág. 54.

conoce sin perjuicio de las competencias que corresponden al Tribunal de Cuentas del Estado⁶⁹.

Antes de seguir adelante es preciso señalar que la elección entre cualquiera de los dos modelos de competencias atribuidas a los órganos externos de control en relación con las Corporaciones locales, que se acaban de describir, deriva fundamentalmente de una decisión del legislador. En efecto, no todas las Comunidades que asumieron la fiscalización plena tenían expresamente reconocida, en sus Estatutos de Autonomía, la tutela de las entidades locales. De otro lado, hubo Comunidades Autónomas que habían asumido el máximo nivel de competencias previsto en el texto constitucional y que, además, incluyeron en su Estatuto de Autonomía la tutela financiera de las entidades locales. Aun así, en la Ley de creación del Consejo de Cuentas, optaron por atribuir a dicho órgano una fiscalización limitada de las corporaciones locales⁷⁰.

Lo cierto es que restringir las atribuciones de los Consejos de Cuentas a la hora de fiscalizar las competencias de las corporaciones locales ha producido problemas prácticos de importancia, que han surgido cuando determinados Ayuntamientos se han negado a ser objeto de control por parte del órgano de control de la propia Comunidad. Este ha sido el caso, por ejemplo, de Marbella⁷¹, o el de Valencia, al que luego será necesario hacer referencia.

En realidad, muchos de estos problemas se han solucionado por medio de acuerdos del Pleno del Tribunal de Cuentas mediante los cuales delega las competencias fiscalizadoras sobre las corporaciones locales en los entes de fiscalización de las Comunidades Autónomas⁷². Pero no parece que todas las dudas se hayan solucionado. En efecto, en ciertas ocasiones el órgano nacional se ha negado a llevar a cabo tal delegación, como ocurrió en 1994 en relación con varias corporaciones locales, entre ellas Valen-

69 Sirva como ejemplo de este tipo de control el que establece el art. 8 b) del Estatuto de Andalucía. Según el mismo, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Cuentas se desarrolla mediante el «examen y comprobación de las cuentas de las Corporaciones Locales, en las materias transferidas o delegadas de acuerdo con el Estatuto de Autonomía para Andalucía o sobre las que tengan competencia propia las instituciones andaluzas de autogobierno, así como en los supuestos de subvenciones recibidas de los órganos de gobierno de la Comunidad Autónoma. Todo ello sin perjuicio de las competencias que correspondan al Tribunal de Cuentas de conformidad con lo establecido en su Ley reguladora, y en la de Bases de Régimen Local».

70 Este es, nuevamente, el caso de Andalucía, que asumió la tutela financiera de los Entes Locales en el art. 62 del Estatuto.

71 La Cámara de Cuentas de Andalucía decidió, hace algún tiempo, someter a dicho Ayuntamiento y a la empresa municipal Contratas, que recibe unas transferencias del municipio de más de 12.000 millones, a un informe especial de fiscalización. La negativa a entregar los documentos solicitados por parte del órgano de fiscalización ha provocado que dicho órgano denunciase este hecho al Ministerio Fiscal, por si fuese constitutivo del delito previsto en el art. 502. 2 del Código Penal.

72 Acerca de este extremo, LOZANO MIRALLES, J., *ob. cit.*, pág. 55.

cia⁷³. Además algunos órganos de fiscalización externa no efectúan todavía la fiscalización de sus propias corporaciones locales, que continúan únicamente bajo el control del Tribunal de Cuentas nacional⁷⁴.

En páginas anteriores se han podido analizar algunos problemas relacionados con el control que corresponde a los Consejos de Cuentas sobre el sector público. Merece la pena realizar algunas consideraciones acerca de la fiscalización de los fondos públicos. Es evidente la importancia que reviste la fiscalización externa de las subvenciones concedidas a personas físicas o jurídicas que pertenecen al sector privado, sobre todo en esas Comunidades Autónomas donde se destina casi el cincuenta por ciento del presupuesto anual a estos efectos. A pesar de ello, desde hace tiempo se han subrayado las dificultades que afectan a los Consejos de Cuentas a la hora de fiscalizar dichos fondos públicos, derivadas, entre otros factores, de la dispersión normativa sobre la materia, del importante volumen de fondos públicos que se mueven por esta vía desde las distintas Administraciones y de la multitud y diversidad de los beneficiarios.

En el plano del control de regularidad, se ha destacado que los deberes contables de los perceptores de subvenciones no están suficientemente detallados, así como las limitaciones que los perceptores de la subvención pueden oponer al acceso a la información por parte del órgano que lleve a cabo el control. De otro lado, se ha subrayado la complejidad que supone verificar que los operadores privados gestionen los fondos públicos conforme a los principios de economía y eficacia. Por último, también se ha reclamado que las Administraciones públicas evalúen periódicamente la repercusión real en la economía y en la sociedad de concretas políticas de subvenciones⁷⁵.

73 Dicha ciudad se negó a ser fiscalizada por la Sindicatura de Cuentas, que solicitó la delegación de competencias por parte del Tribunal de Cuentas. Por acuerdo del pleno del 24 de marzo de 1994, se denegó la solicitud para la fiscalización de determinadas corporaciones.

74 El último informe del Tribunal de Cuentas, referido al ejercicio de 1994 recoge los resultados de las verificaciones realizadas por el Tribunal sobre las cuentas de las Entidades locales situadas en Comunidades Autónomas que no tenían constituido órgano de control externo o éste carecía de competencias fiscalizadoras sobre la actividad económico-financiera de aquéllas. En ese momento, eran Aragón, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Islas Baleares, la Rioja, Madrid, Principado de Asturias y la Región de Murcia. De otro lado, el Informe anual del Tribunal incluye un resumen del contenido de los Informes Anuales elaborados por los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas con competencias fiscalizadoras sobre las entidades locales de sus respectivos territorio. Estas eran Andalucía, Canarias, Cataluña, Galicia, Navarra, País Vasco y Valencia.

75 Estas son algunas de las conclusiones del *V Encuentro Técnico de los Organos de Control Externo*, La Laguna, 1996, pag. 23. En relación con este tema, también, las conclusiones del Seminario sobre el Control de las Subvenciones Públicas celebrado en Toledo el 22-23 de abril de 1997, cuyas conclusiones han sido publicadas *Auditoría Pública*, nº 11, 1997, pág. 6.

Es evidente que el tratamiento detallado de cualquiera de estos temas exigiría, de por sí, una investigación específica. No es posible, sin embargo, dejar de llamar la atención desde estas páginas sobre otro asunto que se relaciona también con los fondos públicos. Este problema se refiere al control de la financiación electoral que reciben los partidos políticos para hacer frente a los gastos derivados de las elecciones de la Asamblea legislativa de la Comunidad Autónoma. Acerca de este extremo, conviene recordar que el Tribunal de Cuentas nacional conserva la fiscalización de la contabilidad anual de los partidos políticos⁷⁶, así como de las subvenciones electorales que hayan sido aportadas por el Estado para las elecciones que se celebran en el conjunto del territorio nacional⁷⁷. El régimen de fiscalización debe ser distinto, sin embargo, en el caso de las subvenciones que los partidos reciban de la Comunidad Autónoma para hacer frente a los gastos que originen las elecciones de la Asamblea legislativa. En efecto, de existir un órgano externo de fiscalización, es lógico exigir que los partidos presenten a dicho Consejo, y no al Tribunal de Cuentas, la contabilidad detallada de sus ingresos y gastos electorales, dado que los fondos públicos provienen de los Presupuestos de la propia Comunidad.

Este razonamiento ha llevado a determinadas Comunidades Autónomas a modificar su propia legislación electoral en el sentido apuntado. Este ha sido, por ejemplo, el caso del País Vasco, especialmente después de un Informe emitido por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en el que dicho órgano ponía de manifiesto las limitaciones que la anterior legislación imponía a su tarea de fiscalización⁷⁸. La opinión del Tribunal se ha tenido en cuenta en la reforma llevada a cabo a través de la Ley 15/1998 de dicha Comunidad Autónoma, cuyos arts. 148, 149 y 150 precisan con detalle las atribuciones del órgano de fiscalización en el control de los gastos electorales.

A lo largo de las páginas anteriores se han podido examinar algunos de las dudas más significativas que se plantean acerca de las funciones atribuidas a los órganos externos de fiscalización creados en las Comunidades Autónomas, así como los problemas más importantes que suscitan los sectores sometidos a su fiscalización. El análisis realizado deja abierta otra cuestión fundamental, que es todavía de mayor calado, porque

⁷⁶ Art. 11 de la LO 3/1987, sobre Financiación de Partidos Políticos.

⁷⁷ Arts. 127 y 134 y ss. de la LO 5/1985, del Régimen Electoral General.

⁷⁸ Más en concreto, el Tribunal recomendaba aclarar las relaciones entre dicho órgano y la Junta Electoral de la Comunidad Autónoma así como un reconocimiento expreso a su favor de la facultad de requerir información adicional o de realizar investigaciones sobre la veracidad de los datos presentados.

se refiere a la multiplicidad de los controles que, con la creación de las nuevas instituciones de fiscalización, afectan al sector y a los fondos públicos autonómicos.

En este sentido, conviene aclarar que la creación de un Consejo de Cuentas propio no exime a las Comunidades Autónomas del Control del Tribunal de Cuentas nacional. Este extremo se deduce directamente del art. 153.d) de la Constitución, según el cual el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá por el ente nacional de fiscalización. El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión, además, de aclarar este extremo al señalar que este tipo de control, impuesto directamente por Norma fundamental, no supone una vulneración el principio de autonomía⁷⁹.

La ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas articula las relaciones entre el Tribunal de Cuentas con los órganos externos de las Comunidades Autónomas, especificando detalladamente la documentación que dichos órganos deberán remitir a la entidad nacional y el momento de llevar a cabo esta tarea⁸⁰. Hay que tener presente, además, que el Tribunal de Cuentas conserva la facultad de examinar los Informes o Memorias que se le remitan así como de practicar las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias. En efecto, en la medida en que las Comunidades Autónomas son también sector público, el Tribunal de Cuentas deberá incorporar sus propias conclusiones acerca de las mismas en el informe anual que deberá remitir a las Cortes Generales y a la Asamblea legislativa de que se trate⁸¹.

Pero no sólo subsiste el control del Tribunal de Cuentas. Conviene recordar que una parte importante de los ingresos de algunas Comunidades Autónomas derivan de la Unión Europea, por lo que el Tribunal de Cuentas de dicha organización está legitimado también para ejercer la fiscalización de los fondos que, a través de diferentes conceptos, llegan de Europa. No es este el momento de profundizar acerca de las características e intensidad de dichas competencias. Baste sólo con recordar que se ex-

79 STC 214/1989, de 21 de diciembre.

80 El art. 29 de la Ley especifica que los órganos de referencia deberán remitir los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico, así como los Informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los Informes o Memorias, Mociones o Notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integren el sector público autonómico o de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas de dicho sector percibidas por personas físicas o jurídicas.

81 El art. 28 de la misma ley regula otros extremos de la relación entre las Comunidades Autónomas y el Tribunal de Cuentas, sobre todo a la hora de tramitar los informes que puedan afectar a las primeras.

tiende a la totalidad de los gastos de la Comunidad y, en caso necesario, es posible que dicha entidad lleve a cabo la fiscalización en los propios Estados miembros. Pero además, el resultado de esta actividad se hace público ante las instituciones de la Comunidad, por lo que no cabe descartar que influya en la distribución del gasto del ejercicio siguiente⁸².

En definitiva, y éste es el extremo que merece la pena resaltar, sobre el sector y los fondos públicos de determinadas Comunidades Autónomas existen, en la actualidad, tres tipos de controles externos: el que ejerce el propio Consejo de Cuentas, el que corresponde al Tribunal de Cuentas nacional y el que se atribuye al Tribunal de Cuentas Europeo. Estas fiscalizaciones pueden además superponerse, porque, aunque el último órgano sólo puede fiscalizar la utilización que se ha realizado de los ingresos que llegan de la Unión Europea, los otros dos no sólo pueden controlar el mismo sector, sino también el resto de la gestión económico-financiera.

Pero hay que recordar que el control externo no es el único tipo de fiscalización. A los controles antes señalados hay que añadir el que ejerce la propia Intervención de Administración de la Comunidad Autónoma y otros organismos análogos existentes en las demás instituciones del sector público regional. Se podrá afirmar que este control no es suficiente, por situarse dentro del mismo ámbito que debe fiscalizar y estar, así, más próximo al poder ejecutivo. A pesar de ello, la intervención resulta una operación no sólo necesaria, sino también imprescindible. En resumidas cuentas, los órganos externos actúan por lo general *a posteriori*, de forma que, a lo sumo, tienen la posibilidad de remediar el perjuicio ocasionado al erario público. Frente a ello, la fiscalización interna adquiere eficacia preventiva, de manera que puede impedir el daño antes de que éste ocurra.

Antes de seguir adelante conviene señalar que las reflexiones que anteceden no tienen como objetivo argumentar el papel superfluo de los controles mencionados. Es cierto que, en su momento, podría haberse discutido la conveniencia o la necesidad de crear Consejos de Cuentas en las Comunidades Autónomas. Pero, a favor de esta decisión, de naturaleza política y además ya adoptada, puede argumentarse que di-

82 Acerca del Informe del Tribunal de Cuentas Europeo de 1996, RUIZ GARCÍA, E. «La gestión de los fondos comunitarios», *Auditoría Pública*, nº12, 1997, pág. 75. De otro lado, en su último informe anual, por ejemplo, la institución de fiscalización criticó duramente algunas subvenciones agrícolas tanto por su elevada cuantía como por las irregularidades y errores en su gestión. El Tribunal ha sido especialmente crítico también con la ejecución en los programas Tacis, Phare y Joule-Thermie.

chos órganos pueden reforzar el grado de fiscalización externa de la gestión económico-financiera, sobre todo en algunos de los ámbitos que se han podido analizar a lo largo de esta investigación.

Este es el caso, por ejemplo, de las corporaciones locales, algunas de las cuales tienden a relajar su obligación de rendir cuentas ante un órgano tan alejado para ellas como es el Tribunal de Cuentas nacional⁸³. Es, además, el supuesto de la concesión de subvenciones porque ya se ha visto como el volumen de fondos públicos que se destinan a las mismas, la dispersión de la normativa que las regula y la multitud de beneficiarios que las reciben, hacen muy complejo su control. Pero además, y como también se afirmó en su momento, los Consejos de Cuentas pueden desarrollar nuevas técnicas para efectuar el control de economía y eficacia, que sigue siendo escaso en nuestro país. Así, no cabe descartar la importancia de dichos órganos a la hora de evaluar la incidencia real que determinadas acciones públicas tienen en los sectores sociales destinatarios de las mismas.

Antes se señalaba que, para alcanzar estos objetivos, era necesario dotar a los Consejos de Cuentas de la necesaria independencia frente al resto de las instituciones de la Comunidad Autónoma. Ahora conviene resaltar que, para que actúen adecuadamente y no se limiten a repetir lo que, antes y después, hacen otros órganos de fiscalización, es preciso programar correctamente el desempeño de sus funciones, de manera que sea posible coordinar la actuación de los nuevos órganos de fiscalización con los que existían precedentemente. Para los legisladores de las Comunidades Autónomas, alcanzar este objetivo resulta más complejo en el caso de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, cuya estructura y funcionamiento están previstos en la Constitución y en Leyes estatales. Aun así, como antes se mencionaba, siempre es posible estructurar el control del propio órgano de fiscalización haciendo que éste sea más incisivo en aquellos sectores que están más alejados de la acción de la Institución nacional.

Pero además, entra de lleno dentro de las competencias del Parlamento regional la posibilidad de coordinar la acción del Consejo de Cuentas con la Intervención de la Administración. Acerca de este extremo, conviene señalar que nuestras Comunidades

⁸³ En este sentido, merece la pena destacar que, según se desprende del último Informe Anual del Tribunal de Cuentas, el número de corporaciones locales que no han rendido cuentas es mucho mayor en las Comunidades Autónomas que no disponen de Consejo de Cuentas que en las aquellas en las que existe esta institución.

Autónomas no se han propuesto este objetivo, al contrario de lo que ocurre en otros Estados de nuestro entorno, como es el caso de la República Federal Alemana. En nuestro país, los ordenamientos regionales han reproducido la dualidad de fiscalizaciones existente en el plano nacional, posiblemente porque dicho modelo está ya consolidado y, además, no exige revisar algunos aspectos del funcionamiento interno de la administración.

A pesar de estos riesgos, no conviene descartar dicha alternativa de antemano por mero mimetismo. Al contrario, esa solución puede resultar de utilidad sobre todo en aquellas Comunidades Autónomas que, aunque han previsto la creación de la figura, todavía no han procedido a desarrollarla legislativamente. En efecto, la idea que se acaba de apuntar puede servir para atenuar los problemas derivados de la pluralidad de fiscalizaciones. Junto a ello, podría servir para dotar a los nuevos órganos de los medios personales que precisan, sin que la formación de este equipo, que debe ser técnico y altamente especializado, resultase especialmente gravosa para la Comunidad.

A lo largo de este trabajo se ha podido analizar algunos aspectos relacionados con la posición institucional de los Consejos de Cuentas de las Comunidades Autónomas. Más en concreto, se ha querido poner de manifiesto que, para completar la participación del Parlamento en el ciclo presupuestario, es preciso que los órganos de control externo gocen del máximo nivel de autonomía, de manera que sólo sea posible leer en sus informes juicios técnicos en favor de un mejor funcionamiento del sector público. Pero además, se ha resaltado la necesidad de perfilar adecuadamente las actividades de dicho órgano, con el objetivo de evitar que su función de control, por reiterativa, se convierta en superflua. Si fuese necesario resumir en una sola frase la orientación que se ha dado a estas páginas, dicha proposición consistiría en afirmar que, más que cualquier otra institución, los Consejos de cuentas se legitiman por su propia economía, eficiencia y eficacia. La naturaleza de dichos órganos de fiscalización exige tener presente que esta afirmación es algo más que un mero juego de palabras.