



SINDICATURA DE COMPTES

El control de los fondos europeos sometidos a gestión compartida

Antonio-Martín Porras Gómez

IX Premio de Investigación “Mestre Racional”



GENERALITAT
VALENCIANA

**EL CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS
SOMETIDOS A GESTIÓN COMPARTIDA**

Antonio-Martín Porras Gómez

ÍNDIX	Pàgina
INTRODUCCIÓ	8
CAPÍTULO I EL MARCO INSTITUCIONAL DEL CONTROL EXTERNO INSTITUCIONAL DEL CONTROL EXTERNO	11
1. PODER POLÍTICO Y CONTROL	11
2. CONTROL POLÍTICO Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO	14
3. LOS PROPÓSITOS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO	16
4. APROXIMACIÓN AL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO	19
4.1. Fundamentos orgánicos del control externo	19
4.2. Inserción de las EFS en la arquitectura constitucional	21
CAPÍTULO II DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA	26
1. LAS TRANSFORMACIONES DE LA GOBERNANZA	26
1.1. Gobernanza como movilización de las fuerzas políticas	26
1.2. Gobernanza como forma de políticas públicas	27
1.3. Gobernanza como conformación de las instituciones políticas	28
2. FUNDAMENTOS	29
2.1. El argumento de la eficacia: respuesta a la complejidad producida por los cambios sociales de la globalización y la postmodernidad	29
3. LA GESTIÓN DE LA GOBERNANZA	31
3.1. El papel del Estado	31
3.2. La rendición de cuentas	33
CAPITULO III LA GOBERNANZA MULTINIVEL	38
1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL	38
2. LA PIRÁMIDE DE CONTROL EN LA GOBERNANZA MULTINIVEL	39
3. LA POSIBILIDAD DE INVOLUCRAR ACTORES PRIVADOS EN EL CONTROL PRESUPUESTARIO	41
CAPÍTULO IV EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA	45
1. LOS PROBLEMAS DE ORGANIZACIÓN Y COORDINACION	45

1.1.	Ventajas y desventajas de descentralizar las competencias de control externo.	47
1.2.	La arquitectura del control presupuestario en escenarios descentralizados	52
2.	LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO EN ESPAÑA	55
2.1.	La posición de supremacía del TCu en el Estado autonómico	59
2.2.	La división competencial del subsistema de control externo en España	61
2.3.	Concurrencia entre Estado Central y Comunidades Autónomas	62
2.4.	El principio de coordinación como pauta de articulación de los sistemas de control	65
2.5.	El principio de cooperación	71
2.6.	Dimensión institucional de la coordinación y cooperación entre TCu y OCEX	75
2.7.	La multiplicidad de criterios contables	77
3.	LA SENTENCIA 31/2010, SOBRE EL ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE CATALUÑA. IMPLICACIONES PARA LA ARTICULACIÓN TERRITORIAL DEL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO	80
4.	EL CONTROL INTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ENTES POLÍTICOS DESCENTRALIZADOS. EL CASO DE ESPAÑA	84
4.1.	El subsistema de control interno de los fondos europeos en España	89
5.	LA POSICIÓN DE LA AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CONTROL FINANCIERO	89
CAPÍTULO V	EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS	105
1.	UN MODELO COMPLEJO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA	105
2.	UN MODELO COMPLEJO DE CONTROL	107
3.	EL CONTROL EXTERNO	108
3.1.	El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea	108
3.2.	La posición central del control externo en el sistema de control del gasto público europeo	114
3.3.	La actividad de auditoría realizada por el TCEu	116

3.4.	La evaluación de riesgos. Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría	141
3.5.	Aproximación al concepto de error financiero	142
3.6.	La materialidad	144
3.7.	La problemática del fraude	150
3.8.	El control de sistemas	154
3.9.	El concepto de “buena gestión financiera” en el sistema de control del gasto europeo	155
3.10.	La cooperación entre EFS y TCEu	158
4.	EL CONTROL INTERNO	169
4.1.	El Servicio de Auditoría Interna	171
4.2.	Las Estructuras de Auditoría Interna	173
4.3.	El Comité de Seguimiento de las Auditorías	173
4.4.	La consideración por el subsistema de control externo del subsistema de control interno	174
4.5.	La posición de OLAF	178
4.6.	Los actores implicados en la ejecución presupuestaria	179
4.7.	La cooperación entre los subsistemas de control interno supranacional y nacional	186
5.	ACTORES TRANSNACIONALES DE GOBERNANZA. LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA Y DE CONTROL	187
5.1.	Actores transnacionales de gobernanza	187
5.2.	Estándares de auditoría y de control en la Unión Europea	190
CAPITULO VI	EL SUBSISTEMA DE CONTROL POLÍTICO DEL GASTO DE LA UNIÓN	191
1.	LAS PEGULIARIDADES DEL CONTROL POLITICO	191
1.1.	El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria	192
1.2.	La posición del Consejo	200
2.	LA PROBLEMÁTICA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN	201
2.1.	Importancia y limitaciones de las correcciones financieras	205
2.2.	Soluciones a la problemática de la rendición de cuentas	208
2.3.	Los avances aportados por el Reglamento Financiero 966/2012	220

3. LA PROBLEMÁTICA DE LA DIVERGENCIA DE INTERESES EN LA GESTIÓN COMPARTIDA. ANÁLISIS PARTICULAR DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN	222
3.1. El control de los fondos estructurales. Gobernanza multinivel y metagobernanza.	228
3.2. Análisis de la problemática del control de los fondos sometidos a gestión compartida. Especial referencia a los fondos estructurales	231
3.3. La metagobernanza como forma de superar las limitaciones de la gobernanza financiera de los fondos estructurales. El Marco de Control Interno Integrado	232
CONCLUSIONES	248
BIBLIOGRAFÍA	267

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BEI	Banco Europeo de Inversiones
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC.AA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DG	Dirección General de la Comisión Europea
DT	Disposición Transitoria
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EURORAI	European Organization of Regional Audit Institutions
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions
FEDER	Fondo Europeo de Desarrollo Regional
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FJ	Fundamento Jurídico
FSE	Fondo Social Europeo
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IFOP	Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LGP	Ley General Presupuestaria
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
NN.UU	Naciones Unidas
OCEX	Órganos de Control Externo Autonómicos
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
PESC	Política Exterior y de Seguridad Común
PO	Programa Operativo
RNB	Renta Nacional Bruta
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional

TCu	Tribunal de Cuentas
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea

INTRODUCCIÓN

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

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

El control del gasto público constituye una parte de la gestión de las finanzas públicas, un asunto que ha ido ganando relevancia en los últimos años en las agendas políticas de las democracias desarrolladas. Las crisis fiscales estructurales unidas a los escándalos de corrupción han contribuido a plantear un mejor control de las finanzas públicas, especialmente en su vertiente del gasto, todo ello en un contexto histórico de crisis del Estado social. Dentro de la Unión Europea este fenómeno se ha dado con especial intensidad, acompañado de una preocupación creciente por las continuas ampliaciones de la Unión y la

fatiga de los contribuyentes a seguir sufragando políticas internacionales de redistribución de rentas y planes de rescate financiero, todo lo cual ha contribuido al aumento del euroescepticismo. El control del gasto público además ha pasado a ocupar gran parte de la actualidad política y constitucional europea, tal y como se ha manifestado de manera rotunda con el impulso por las reformas constitucionales para la estabilidad presupuestaria, que se ha consagrado a nivel internacional en el “Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria” de 2012.

En este contexto histórico de preocupación por la gestión de las finanzas públicas, los problemas de control y auditoría vienen recibiendo una especial atención, al tratarse de mecanismos orientados a mejorar la legitimidad de ejercicio del poder político a través de un reforzamiento de la transparencia que permite, sucesivamente, mejorar los procesos de rendición de cuentas y la capacidad de respuesta del poder público. En un contexto social caracterizado por el riesgo sistémico, el gasto público se ve amenazado por numerosos problemas de gestión ineficiente y, eventualmente, fraude.

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

En definitiva, consideramos que habría que reinterpretar la vocación de las instancias jurídicas por controlar el respeto de los poderes públicos a los valores constitucionales, operando en una concepción abierta de la sociedad donde las líneas de separación entre público y privado no son

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

CAPITULO I

EL MARCO INSTITUCIONAL DEL CONTROL EXTERNO

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

1. PODER POLÍTICO Y CONTROL

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

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

El ejercicio del poder político en el Estado democrático de Derecho implica que la organización estatal actúa, por su propia naturaleza, en una posición de agente. La configuración histórica de los modernos

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

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

La situación de asimetría de información entre el pueblo (o en su caso el Parlamento que lo representa) y el gobierno, que se da especialmente en el contexto de la gestión de las finanzas públicas, puede ser de particular gravedad en un sistema político democrático si se tiene en cuenta que el correcto funcionamiento de la democracia depende de la libre circulación de información y opiniones entre todos los elementos del sistema. Lo que hace necesario una serie de controles que, además de verificar que la realidad de hecho observada se corresponde con la realidad de derecho deseada, permitan reducir la asimetría de la información, evitando así que se produzca una situación en la que el agente o representante acabe actuando de manera disonante con la voluntad del principal, que sería el pueblo.

Cómo debería realizarse la ejecución del presupuesto es algo que viene normalmente determinado por factores jurídicos y políticos. Si el control implica una comparación entre el ser y el deber ser, a efectos de generar un juicio respecto de dos situaciones contrapuestas (aunque conectadas entre sí a través de un nexo jurídico que establece determinados

mandatos, así como de un nexo político que marca determinadas preferencias), el control del gasto público realiza pues una comparación entre la ejecución del presupuesto efectivamente realizada y la ejecución del presupuesto que *debería* haberse realizado. Para ello el sistema de control opera globalmente a través de diferentes niveles superpuestos, contruidos unos sobre otros, donde se pueden identificar niveles jurídicos y políticos. Los niveles jurídicos son el control interno, el control externo y el control jurisdiccional: niveles que sólo utilizan parámetros jurídicamente objetivados. En cuanto a los niveles políticos, pueden señalarse a efectos analíticos el tradicional control político (principalmente realizado en sede parlamentaria) y el control social: ambos pueden usar potencialmente cualquier parámetro de control aunque no esté jurídicamente objetivado. En el presente trabajo el énfasis se va a poner, principalmente, sobre los circuitos de control externo y político.

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

Sin embargo, ante este planteamiento hay que subrayar, primero, que no se puede convertir en referencia lo que en principio es una patología: habría que reivindicar como punto de partida que las leyes suelen expresar de manera más o menos fiel los designios del pueblo, y que el sistema en su conjunto tenderá a conformar leyes “óptimas” tanto en términos procesales como sustantivos. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la Ley y su cumplimiento tienen un valor por sí mismos, como reflejo de la voluntad democrática, con independencia de sus posibles deficiencias de diseño. Estos dos factores tienen que ser tomados en consideración antes de precipitarse a declarar la insignificancia o incluso inutilidad de los controles jurídicos del gasto público.

En la medida en que la Ley es el instrumento encargado de articular y concretar el ejercicio del poder del pueblo representado en el Parlamento, constituye una expresión de la esencia misma de la democracia: el sometimiento del gasto público al imperio de la ley implica en última instancia la habilitación democrática por parte de los ciudadanos del ejercicio del poder financiero, garantizando la libertad e igualdad de los mismos. El sometimiento del gasto público al

ordenamiento jurídico, cifrado en España en el mandato constitucional de sometimiento de los poderes públicos, y en particular de la Administración Pública, a la Ley y al Derecho (arts. 9.1 y 103.1 CE), permite pues subordinar el aparato del Estado a la voluntad general formalizada en la Ley, reafirmando así la titularidad de la sociedad sobre el patrimonio que constituye la Hacienda Pública. De todo ello se deriva la importancia trascendental del control de la legalidad y regularidad del gasto público.

2. CONTROL POLÍTICO Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

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

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

En su diseño general este sistema de control se configura siguiendo una estructura piramidal, en la que se identifican distintos subsistemas de control: interno, externo, jurisdiccional, político y social. Esta *pirámide del control presupuestario* encuentra su asiento sobre un primer estrato compuesto por el subsistema de control interno que constituiría la “base de la pirámide”: control interno es el que realiza el propio poder

Ejecutivo para verificar que las Administraciones Públicas gastan el presupuesto de manera legal y regular, y cumpliendo con las directrices planteadas en la acción de gobierno. Se apoya en primer lugar sobre los propios órganos administrativos ejecutores del presupuesto, que en su actividad ordinaria han de cerciorarse de que los pagos se realizan de manera legal y regular. En segundo lugar, el control interno se sustenta sobre servicios de intervención, que configuran un circuito de control concomitante, verificando los pagos antes de que se efectúen. Finalmente, el control interno se apoya también en servicios de auditoría interna, comisionados por el Gobierno y que configuran un circuito de control simultáneamente preventivo y consuntivo para verificar que las Administraciones Públicas cumplen con las especificaciones jurídicas y políticas detalladas por el mismo.

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

Cabe plantearse por qué el Parlamento se apoya en un órgano especializado a efectos de controlar la ejecución presupuestaria que realiza el Gobierno. Al fin y al cabo, las actividades de auditoría podrían encomendarse a empresas de auditoría privada (como de hecho se hace en la fiscalización de las administraciones locales en ciertos países de nuestro entorno – Vallés Vives 2001: 22), o a comisiones parlamentarias ad hoc (como se hacía en los sistemas parlamentarios antes de que comenzasen a crearse los órganos de control externo). El motivo fundamental es, en primer lugar, el hecho de que el Parlamento se sitúa en una posición de inferioridad flagrante de condiciones respecto al Gobierno (García Morillo 1997: 141-162). El Gobierno dispone de muchos más recursos que la cámara, así como de un mayor grado de

especialización entre su personal y de una tecnificación más sofisticada: se hace necesario por lo tanto que el Parlamento cuente con un órgano especializado para afrontar la fiscalización del Gobierno en una situación de “igualdad de armas”. Sin embargo, esta “igualdad de armas” bien podría conseguirse comisionando servicios privados de auditoría a empresas especializadas. Por lo tanto, existe un segundo motivo que justifica la existencia de órganos especializados de auditoría pública: la independencia. En efecto, crear un órgano de control externo con una garantía jurídico-pública de independencia reforzada permite evitar con mayor seguridad posibles situaciones de colusión o conflictos de interés que perfectamente podrían darse en el caso de servicios prestados por auditorías privadas. Esta garantía de independencia viene además a adquirir una importancia trascendental en un escenario de Estado de partidos, en el que la tendencia hacia la colusión entre poderes legislativo y ejecutivo es un hecho constatado (García Pelayo 1986: 109-114).

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

3. LOS PROPÓSITOS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO

Como señala Lozano Miralles (1995, 1997), el término control tiene un significado polisémico y esta polisemia afecta a la categorización jurídica que se haga del control presupuestario. Lozano Miralles (1997: 1-2) identifica dos concepciones del control, una estricta y otra comprensiva.

La estricta considera el control como un mero proceso de comprobación; mientras la comprensiva considera el control como un proceso de comprobación y sanción. Consideramos que la definición comprensiva aglutina elementos que tienen una identidad y significación propias, perdiendo así potencialidad analítica, y además tiene una cierta reminiscencia atávica del modelo histórico de control presupuestario entendido como modelo jurisdiccional, es decir, orientado hacia la exigencia de responsabilidad contable. En este trabajo vamos a ceñirnos en principio a una definición estricta, como proceso de comprobación enfocado a un ejercicio de transparencia que, en último término, tiene como objeto legitimar a los actores de gobernanza. Esta definición estricta resulta además más acorde con la propia jurisprudencia del TC.

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

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

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

economía, eficiencia y eficacia del gasto público, resulta esencial para la mejora de la capacidad de respuesta del Estado, desarrollando una actividad intervencionista que le permita satisfacer las demandas de los ciudadanos de la manera más eficaz posible.

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

Todos los subsistemas de control se inscriben así en una concatenación de relaciones de agencia. La autoridad del Pueblo para elegir un Parlamento, la autoridad del Parlamento para investir un Gobierno, la

autoridad del Gobierno para elegir altos cargos... generan relaciones de agencia que han de ser monitorizadas y controladas: no basta pues con el implícito control *ex ante* sobre la acción de gobierno a partir de las elecciones y de la investidura. El pueblo ha de controlar que el Parlamento cumple con su voluntad, y exigir de éste periódicamente una rendición de cuentas mediante las elecciones. El Parlamento, por su parte, ha de controlar de manera continuada si el Gobierno cumple con la voluntad legislativa y no vulnera las leyes de presupuestos ni las otras normas que han de regir en el gasto público (como las de contratación administrativa). Finalmente, el Gobierno ha de controlar de manera continua que la Administración Pública actúa correctamente, dentro de la legalidad y conforme al impulso marcado por la propia acción de gobierno.

4. APROXIMACIÓN AL SUBSISTEMA DE CONTROL EXTERNO

4.1. Fundamentos orgánicos del control externo

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

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

La definición que proporciona el TC se inserta en un contexto histórico determinado, y dentro de un sistema político y jurídico particular. Más

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

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

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

Es cierto que la consideración del TCEu como EFS, y la no consideración de los OCEX como tales, puede resultar discutible ya que ambos se vinculan a instancias de gobernanza que carecen de los atributos propios de la soberanía estatal. En todo caso, el TCEu asume un ejercicio de competencias cuya titularidad soberana recae en los Estados miembros de la Unión. Esto, junto con el hecho de que tenga un estatuto de

miembro de la INTOSAI, que se sitúe como cúspide del subsistema de control externo del gasto público europeo, y que en la práctica adopte una actitud de actor líder en dicho subsistema, nos lleva a catalogarlo como EFS. Si bien carece de la nota de supremacía con que cuenta el TCu español, resulta interesante notar que, en la práctica, las funciones de coordinación que desempeña el TCEu con respecto a las EFS nacionales pueden llegar a ser tanto o más fuertes que las funciones de coordinación que el mismo TCu desempeña respecto a los OCEX, a pesar de que éste cuenta con una posición de supremacía jurídicamente reconocida. En definitiva, apuntamos aquí que el fundamento “de gobernanza” con que cuenta el TCEu para dirigir la política de control externo de los fondos europeos es más fuerte que el fundamento “de gobierno” con que cuenta el TCu para dirigir la política de control externo de los fondos europeos en el ámbito español, y esto puede fundamentar de manera definitiva su categorización como EFS.

4.2. Inserción de las EFS en la arquitectura constitucional

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

Respecto a la inserción de la EFS dentro de la arquitectura constitucional, hay que indicar que lo normal es que la misma se sitúe próxima al poder legislativo (una situación contemplada en el propio art. 8 de la Declaración de Lima). La razón de ser es, *en primer lugar*, que el poder legislativo representa al sujeto soberano, y las EFS, a través del ejercicio de transparencia propio de la auditoría, tratan de generar confianza y en último término contribuir a la legitimación del ejercicio que las instituciones de poder público hacen de dicha soberanía. Igualmente la vinculación de las EFS al poder legislativo sirve para reforzar el asentamiento democrático de las mismas. *En segundo lugar*, la proximidad al poder legislativo dota a la EFS de una independencia reforzada con respecto al poder Ejecutivo, auténtico objeto del control. La dependencia orgánica del Parlamento se configura así como una característica de sentido negativo (no en sentido de instrumentalización de las EFS por el Parlamento), y pretende subrayar que la EFS es independiente del Gobierno (Fernández Rodríguez 1982: 29). *Tercero*, tal

vinculación es también el resultado lógico de la propia evolución histórica que han experimentado los órganos de control externo: la dependencia parlamentaria se configura como una reacción frente a la anterior fase histórica de dependencia de los órganos de control respecto del poder Ejecutivo (situación además incompatible con el presupuesto esencial de la auditoría: la exterioridad del órgano controlado). *Cuarto*, resulta lógico que el poder de control presupuestario se otorgue al órgano que tiene el último “poder presupuestario”, que es el Parlamento: así, resulta que al igual que el Parlamento autoriza los ingresos y gastos públicos, también controla su gestión, delegando en su caso en una EFS. *Finalmente*, hay que considerar que el control del gasto público puede constituir una actividad con cierta carga política; cuando a la pregunta de ¿qué controlar? se responde con criterios de oportunidad política resulta conveniente engarzar tal función con un órgano de impulso político como el Parlamento, creando un cauce de vinculación funcional entre éste y la EFS.

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

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

Con el Estado constitucional la relación entre sujeto soberano y rendición de cuentas se hace más compleja. El titular del poder soberano es el Pueblo. El poder presupuestario reside en el Parlamento, que representa al Pueblo. Esto es así incluso en regímenes presidencialistas, como en el caso de los Estados Unidos, donde el poder presupuestario recae en la Cámara de Representantes. El ejercicio de la soberanía le corresponde pues al Parlamento, que elabora el presupuesto, que será ejecutado por la Administración. Por lo tanto el órgano de control externo del gasto público fiscalizará a la Administración Pública para

rendir cuentas al Parlamento, que a su vez acabará rindiendo cuentas al Pueblo. Esta complejidad aumentará de manera exponencial con el desarrollo de la gobernanza, donde el ejercicio del poder público pasa a ser compartido por un número mayor de actores, cada uno de los cuales tiene que rendir cuentas a sus propios soportes de legitimación, operando en ámbitos cada vez más heterogéneos.

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

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

órgano de control externo independiente supone un rasgo propio de los Estados democráticos.

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

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

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

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

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

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

CAPITULO II DEL GOBIERNO A LA GOBERNANZA

El estudio del control presupuestario como forma de control del ejercicio del poder político tiene que partir de la constatación de las transformaciones radicales que se han estado operando, tras la etapa de apogeo del Estado social, en la forma de adquirir, ejercer, transmitir y organizar territorialmente el poder político. Estas transformaciones históricas implican en la doctrina la aparición de nuevos paradigmas desde los cuales la acción estatal ofrece marcos de encuadramiento relativamente alejados de los originarios modelos que presidieron la evolución del Estado durante los siglos XIX y XX. Los sistemas políticos contemporáneos se están viendo sometidos a una serie de transformaciones que están modificando la manera como el poder es ejercido y organizado territorialmente. En este contexto se ubica la aparición de la noción de gobernanza.

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

La gobernanza supone una transformación en el ejercicio del poder político, que afecta de manera transversal a las tres dimensiones del juego político: movilización de las fuerzas políticas, concepción de las políticas públicas y conformación de las instituciones políticas.

1. LAS TRANSFORMACIONES DE LA GOBERNANZA

1.1. Gobernanza como movilización de las fuerzas políticas

La gobernanza hace referencia en primer lugar a la movilización de fuerzas políticas, afectando a la composición de los actores que generan el impulso político. La gobernanza puede ser considerada por lo tanto como un sistema de formulación, ejecución y control de políticas donde

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

1.2. Gobernanza como forma de políticas públicas

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

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

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

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

1.3. Gobernanza como conformación de las instituciones políticas

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

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

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

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

Por su parte, el mercado (o la sociedad civil cuando no existe el ánimo de lucro) puede identificarse con un eje horizontal donde el poder es ejercido por múltiples actores que, aunque pueden tener cuotas de poder diferentes, son completamente independientes, no pueden ser inducidos

a adoptar comportamiento alguno, y por lo tanto sólo cooperan si se produce un alineamiento de intereses.

En este contexto, la gobernanza se situaría en el amplio espacio que hay entre el eje vertical y el eje horizontal. Puede ser más jerárquica o más horizontal; en cualquiera de los casos, hay un cierto poder de liderazgo que sobresale sobre el conjunto de actores de gobernanza. Este poder es un poder de coordinación; y coordinar significa establecer marcos de actuación, liderar, controlar el rumbo que adopta la red de gobernanza... pero excluye cualquier posibilidad de dar órdenes directamente vinculantes a los actores, que mantienen su autonomía de acción.

2. FUNDAMENTOS

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

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

Como resultado de estos cambios sociales se suscitan ciertas consecuencias: (1) las preferencias sociales tienden a hacerse más heterogéneas; (2) las externalidades que puede producir cualquier intervención en la sociedad se presentan con mayor frecuencia en un sistema social interdependiente. Como consecuencia de la complejidad de los sistemas natural y social, y la reconfiguración política que dichos fenómenos suscitan, las sociedades actuales son también políticamente complejas. Como señala Warren (2008: 5), “las sociedades actuales son extremadamente complejas, no sólo técnica, sino también políticamente”. En un contexto donde el conocimiento necesario para operar sobre la sociedad deviene más confuso, la acción política ha de tener en cuenta una multitud de datos y ha de contar con una pluralidad de fuentes de información que reflejen la propia complejidad de la materia sobre la que se va a operar. Igualmente en un contexto de intereses fragmentados y difusos, la acción política ha de asimilar la fragmentación de la realidad social y la interconexión entre ámbitos sociales: por lo tanto, las políticas públicas se verán a su vez profundamente fragmentadas sector por sector y programa por programa. La gobernanza fomenta una nueva forma de diseñar las políticas públicas, más adhocráticas y “customizadas”, ajustadas a la demanda particular del ciudadano, ofreciendo precisamente un modelo

análogo al que supuso el toyotismo en el ámbito de la gobernanza corporativa.

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

Por otro lado, la complejidad que tienen que adoptar las estructuras políticas para enfrentar los desafíos complejos y cambiantes provenientes de los sistemas sociales, genera la necesidad de diseñar estructuras políticas de segundo orden: se trataría ahora de estructuras políticas que no operan directamente sobre la propia realidad social, sino sobre otras estructuras políticas. Esto se produce a efectos de salvaguardar ciertos valores constitucionales, o de dar un sentido de conjunto al impulso político desarrollado en escenarios territoriales o temáticos determinados. Dos ejemplos elocuentes de este tipo de estructuras son los Defensores del Pueblo o los Órganos de Control Externo. A su vez, puede darse el caso de estructuras políticas de tercer orden que se encarguen de armonizar y disciplinar las propias estructuras de segundo orden (ej., las redes de Defensores del Pueblo, o el Comité de contacto entre TCEu y EFS de los Estados miembros de la Unión). En definitiva, estas dinámicas políticas institucionalizadas, estructuras “metapolíticas”, acaban por añadirse a la propia complejidad del sistema.

Esta dinámica puede identificarse en las políticas de control del gasto público. Ante la necesidad de hacer frente a una demanda de políticas públicas altamente diferenciada (como se comprueba en la enorme pluralidad de objetivos, tanto en la escala material como territorial, sobre los que tienen que operar los programas de gasto público), la política de control del gasto se configura como una política de segundo nivel que debe hacer frente a un problema político de enorme complejidad. Pensemos que el gasto público en el Estado Social alcanza cotas que en España giran en torno al 40% del PIB, siendo además un gasto repartido en múltiples actividades de carácter intrínsecamente sofisticado. Ello obliga a operar a partir de una red de gobernanza compleja que involucra a una larga cadena de actores: no sólo donante-beneficiario, sino también múltiples actores intermedios, cada uno con sus prioridades,

sistemas contables y sistemas de control particulares; todo lo cual acaba planteando desafíos emergentes, generando la necesidad de nuevas respuestas que acaban plasmándose en nuevas dinámicas de movilización política, es decir, en ideas o planteamientos que acaban siendo asumidos por las fuerzas políticas (como se comprueba por ejemplo en la demanda europea de reducción del nivel de error y de fraude en el gasto público, especialmente a comienzos de los 2010, en un entorno histórico de grave crisis fiscal).

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

3. LA GESTIÓN DE LA GOBERNANZA

3.1. El papel del Estado

3.1.1. La metagobernanza

La noción de metagobernanza, entendida como el gobierno de la gobernanza (Whitehead 2003: 11; Jessop 2004: 62; Bell y Park 2006: 63), tiene una gran utilidad para conceptualizar las pautas de diseño, dirección y control de las redes de gobernanza.

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

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

El concepto de metagobernanza resulta particularmente importante, pudiendo desempeñar una función de clave de bóveda del conjunto del sistema a efectos de compatibilizar la gobernanza con los valores de

legitimidad política constitucional y legalmente consagrados. La metagobernanza puede otorgar legitimidad democrática a la gobernanza mediante el diseño y la gestión de las propias redes, mediante el establecimiento de objetivos finalistas y mediante el control y la protección de valores constitucionales tales como la transparencia, la representatividad o la buena gestión financiera. Se trata por tanto de crear, impulsar y *controlar* las redes de gobernanza a fin de adaptarlas a los valores constitucionales, legales y políticos consagrados.

Este último aspecto de control resulta particularmente importante. Aquí podrían situarse mecanismos de gobierno democráticamente legitimados como el Defensor del Pueblo o los Órganos de Control Externo, que pueden adquirir una especial relevancia como elementos flexibles a partir de los cuales apuntar “fallos sistémicos” de la gobernanza que, precisamente por su carácter difuso, trascienden la capacidad de acción del resto de actores estatales.

A la hora de analizar la forma como se ejerce el poder, la metáfora de la red constituye un punto de partida obligado para conceptualizar la estructura de un marco de acción pública de gobernanza. Como resultado, la gestión de redes o “network management” sería una forma de expresión de la metagobernanza que además reemplaza en parte a la gestión pública. En principio, las redes de gobernanza son estructuras flexibles. No obstante, existe una articulación de manera que se garantice una mínima coherencia sistémica; lo que se consigue principalmente, en primer lugar, gracias a la institucionalización impuesta por el metagobernante de segundo orden (por ejemplo, en el caso de la gobernanza del gasto público europeo, la institucionalización impuesta por el Consejo de la Unión a través del Reglamento Financiero), y en segundo lugar, gracias al funcionamiento de comités y foros de coordinación *ad hoc* (por ejemplo, los comités de contacto y foros que agrupan a los presidentes de EFS y OCEX). Pero para ello es esencial que determinados actores lideren tales iniciativas.

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

La integridad competencial viene a ser vulnerada cuando determinadas opciones políticas se imponen por unos actores a otros: por lo tanto, sólo se vulnera dentro de los márgenes de maniobra política. En el caso de la política de control presupuestario existen escasos márgenes para la

apreciación política, puesto que los objetivos que ésta persigue se basan en consensos técnicos compartidos por los actores. Consensos que además tienden a tener una validez transnacional, sustentados en las comunidades epistémicas de auditores, controladores y contables, así como en organizaciones como INTOSAI. Pero en la medida en que una determinada solución (por ejemplo, la apreciación de un determinado porcentaje de error financiero ante determinadas irregularidades de carácter cualitativo, o el establecimiento de umbrales de materialidad) sea impuesta por la parte más fuerte (en este caso, el TCEu), el resto de actores habrá de conformarse con la misma, provocándose un menoscabo en la integridad jurisdiccional.

3.2. La rendición de cuentas

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

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

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

privados...), y es complejo de precisar un ámbito o foro ante el cual se produzca la acción de rendición de cuentas (porque hay “demasiados ojos”: electorado, colectivos en posición de agente, medios de comunicación, múltiples cámaras parlamentarias y EFS, órganos de control interno...).

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

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

- A) En un primer estadio de desarrollo, cada actor rinde cuentas a su respectiva circunscripción y sus respectivas bases. Este primer modelo articula un mecanismo de jerarquías múltiples, donde no se construye una instancia superior a los actores de gobernanza, sino que se potencia la rendición de cuentas de los propios actores de gobernanza ante sus respectivos soportes colectivos de legitimación, lo que implica múltiples procedimientos de control y rendición de cuentas. El problema que se plantea en tal escenario es, en primer lugar, que puede producirse una situación donde se generen solapamientos, o se atribuya a un actor de gobernanza más responsabilidad de la que en efecto tenga. En segundo lugar, pueden generarse espacios vacíos, donde a un determinado actor de gobernanza no se le asigne la responsabilidad correspondiente al rol efectivo que tuvo en la formulación, implementación o ejecución de la política pública correspondiente. Podemos plantear la hipótesis de que este segundo escenario resulta más frecuente, porque es fácil concebir que los actores no quieran responsabilizarse del resultado de la política (especialmente si son

resultados negativos), al considerar que realmente, “ellos no son responsables” de un proceso complejo donde intervienen múltiples manos sobre las que no pueden influir.

- B) Un segundo modelo de rendición de cuentas se articularía en torno a una estructura horizontal: los actores de gobernanza rindiéndose, *individualmente*, cuentas entre sí. En este escenario serán los propios actores de gobernanza los que se controlen unos a otros, dándose explicaciones mutuamente y asumiendo las consecuencias que se pudieran derivar (al estilo del Método Abierto de Coordinación en la UE). Este modelo presenta el inconveniente de que puede generar deficiencias en forma de falta de transparencia y colusión entre los actores.
- C) En el tercer modelo puede llegar a crearse una nueva metaestructura política, una red de gobernanza donde los órganos previamente encargados de controlar y requerir responsabilidades interactúan entre sí para dilucidar responsabilidades y exigir que se rindan cuentas por parte de la red de gobernanza *en su conjunto*. Esto sería una “red de control” o una “red de rendición de cuentas”, lo cual supone proyectar el propio paradigma de la gobernanza para generar nuevas redes encargadas de controlar el funcionamiento de otras instancias de gobernanza. Como resultado se consigue que, al unir dos lógicas distintas, “red de políticas”, y “red de control” o “red de rendición de cuentas”, el proceso de rendición de cuentas quede internalizado. Además de internalizar el control y la rendición, estas redes, al unir a los distintos órganos encargados del control y/o la rendición de cuentas, acaban sirviendo de caja de resonancia y amplificando su impacto, reforzando así su respectiva *auctoritas*.

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

- D) Finalmente, en el cuarto modelo se configuraría un mecanismo jerárquico: los actores de gobernanza pasan a ser controlados y a rendir cuentas ante un ente superior, creado a partir de procesos de integración. Sería algo así como evitar los problemas de la gobernanza potenciando el paradigma de gobierno, proyectándose éste hacia un nivel superior capaz de englobar a todos los actores

de gobernanza. Este modelo, que se vincula con una visión “utópica” del súper-Estado, presenta el inconveniente de que puede suponer una vuelta a esquemas propios del paradigma de gobierno, no adaptados a los actuales escenarios de complejidad social.

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

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

En *tercer* lugar, existe un nivel de gobernanza observable en las dinámicas de coordinación y cooperación entre los entes de fiscalización del gasto europeo, a efectos de controlar y examinar responsabilidades del *conjunto* de la red de ejecución presupuestaria. Estas pautas de interacción podrán ser tanto explícitas como implícitas, y operar en un triple plano: institucional (ej., a través de foros como EUROSAI, EURORAI o iniciativas como el Comité de contacto de presidentes de EFS y acuerdos bilaterales), operativo (ej., realizando programas de trabajo, auditorías o informes conjuntos) y técnico (ej., desarrollando metodologías comunes).

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

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

CAPITULO III

LA GOBERNANZA MULTINIVEL

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

1. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

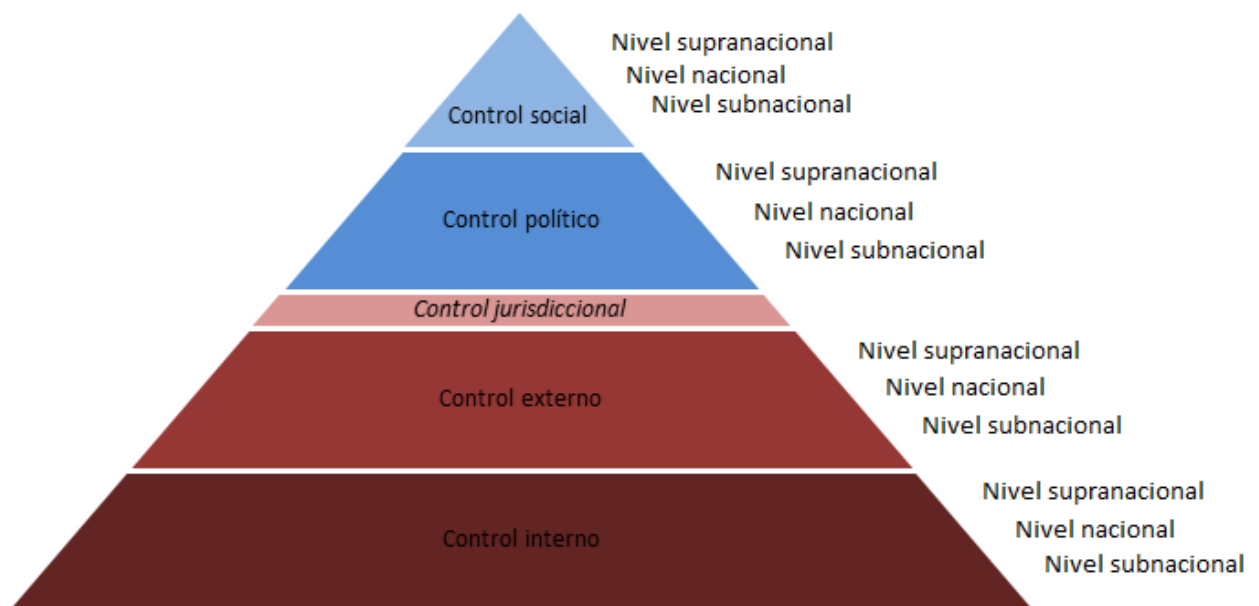
En sentido amplio, toda manifestación de la gobernanza puede ser concebida como gobernanza multinivel. En efecto, las escalas a que operen dos actores de gobernanza nunca coincidirán completamente, como tampoco lo harán el nivel al que se sitúen los soportes colectivos de legitimación respectivos. En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

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

2. LA PIRÁMIDE DE CONTROL EN LA GOBERNANZA MULTINIVEL

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

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



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

Cuando imaginamos la pirámide de control, pensamos inicialmente en una única circunscripción política, en la que estarían bien definidos ordenamientos jurídicos, instituciones, fuerzas políticas y opiniones públicas. El problema surge cuando existen múltiples instancias

territoriales. En tal caso se pueden dar, por ejemplo, divergencias entre las distintas opiniones públicas, así como asimetrías entre las distintas esferas políticas y entre los múltiples niveles de control jurisdiccional, externo e interno.

Un supuesto evidente es la asimetría en el nivel de control político en el seno de la UE. En el caso de la UE no existe un único pueblo europeo, y lo cierto es que las opiniones públicas de los distintos Estados miembros muestran sensibilidades diferentes ante la problemática del gasto público ilegal o irregular. Puede observarse aquí una nueva expresión de la clásica dicotomía norte-sur: países del norte muy sensibilizados frente a países del sur donde la problemática del error financiero suele tener menos repercusión mediática. Existe por tanto una asimetría entre los subsistemas de control político a nivel nacional.

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

La articulación multinivel de los subsistemas de control plantea desafíos de coordinación y cooperación propios de todo ejercicio del poder político en marcos territoriales complejos. En lo relativo a los tres niveles

de control jurídico (interno, externo y jurisdiccional), existen mecanismos que pueden ayudar a hacer frente a la complejidad mediante instrumentos como el reconocimiento mutuo de normativas y decisiones. Un ejemplo donde opera la técnica del reconocimiento mutuo sería precisamente el sistema de control del gasto europeo: así, en el supuesto de que el TCEu esté fiscalizando un programa cuyo beneficiario sea un Ayuntamiento español, si los gastos ejecutados han incumplido una normativa ambiental de carácter autonómico, aunque esa normativa sólo exista en esa específica Comunidad Autónoma y no en ningún otro territorio de la UE, el TCEu considera tal infracción como una ilegalidad, tal y como si hubiera sido una infracción de un Reglamento europeo. El TCEu, por tanto, asimila en este ámbito la complejidad normativa del sistema de gobernanza multinivel de gestión del gasto, lo que permite en último término acomodar la acción política supranacional a los distintos niveles de gobernanza en que se opera, minimizando así la pérdida de *integridad jurisdiccional*.

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

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

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

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

Declaración de Lima de la INTOSAI en su art. 14.5 establece que “Si en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos, no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior”.

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

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

En efecto, en la “nota de prensa” emitida el 1 de julio de 2011, el TCu afirmaba que “Los auditores privados pueden colaborar en el ejercicio del control interno o externo de las entidades públicas; pero dicha colaboración habrá de estar justificada en la insuficiencia de medios para llevar a cabo las actuaciones programadas”. A lo cual se añadía que en última instancia los resultados de las auditorías privadas estarían sujetos “a control y aceptación por las instituciones y órganos públicos que tienen atribuida esta función”.

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

realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes”.

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

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

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

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

En lo relativo al control interno a nivel de la Comisión Europea, el recurso a la externalización de servicios hacia actores públicos no está muy extendido, pero tiene incidencia en determinados ámbitos. Así, respecto al control *ex post*, cabe destacar que el 70% de las auditorías de los programas marco de investigación son subcontratadas a firmas de

auditoría privada (Garrido-Lestache Angulo 2014: 66). En el ámbito de la DG SANCO (Sanidad y Consumidores), que gestiona programas de gasto sometidos a gestión directa, se utilizan auditores privados para realizar auditorías de programas y proyectos bajo su control.

En un plano diferente se sitúa la implicación de auditores privados en el control *ex ante* de áreas presupuestarias sometidas a gestión directa o compartida. En el ámbito de la gestión directa, hay que señalar que en los programas marco de investigación, se exige que las declaraciones de gastos que presentan los beneficiarios de las subvenciones vayan acompañadas de un certificado de auditoría emitido por un auditor privado cuando la contribución europea sea superior a 375.000 euros. En lo relativo a la gestión compartida, hay que destacar que en los fondos agrícolas los órganos que certifican a las Agencias de Pago, pueden ser privados. Igualmente en el ámbito de los fondos estructurales, las Autoridades de Gestión pueden ser entes privados, y las Autoridades de Auditoría recurren a la colaboración de auditores privados (Garrido-Lestache Angulo 2014: 67) aunque en sentido estricto estos actores se sitúan en los subsistemas nacionales o subnacionales.

Finalmente, en el área de gestión descentralizada, realizada por agencias europeas y empresas comunes europeas de participación jurídico-privadas, se comprueba el recurso a la externalización de las auditorías, que podrán versar sobre la *fiabilidad* sobre las cuentas (art. 208 Reglamento 966/2012). En el caso específico de las empresas comunes de participación público-privada, la externalización puede extenderse a las auditorías de cumplimiento. En ambos casos, se prevé en el art. 208.4 del Reglamento 966/2012 que el TCEu tomará en consideración los trabajos realizados por los auditores privados.

CAPITULO IV

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

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

1. LOS PROBLEMAS DE ORGANIZACIÓN Y COORDINACION

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

El poder soberano en la mayoría de los Estados desarrollados reside en el Pueblo (que en España está representado en las Cortes Generales, ex art. 66 CE). Pero existen entes descentralizados que también cuentan con presupuestos. En estos casos, la rendición de cuentas se podrá hacer ante el poder soberano del Estado central, o ante el poder (en principio no soberano, sino “delegado”) del propio ente descentralizado. En los entes descentralizados articulados en base a una forma de gobierno

parlamentaria, la rendición de cuentas se hará principalmente ante las Asambleas legislativas, que representarán a los ciudadanos que habitan en el territorio respectivo. En el caso de España, los entes descentralizados rinden cuentas tanto al poder soberano del Estado central (en un proceso que se sustancia ante las Cortes Generales, con la participación del TCu, que ocupa una posición de supremacía sobre todo el sector público español), como, sobre todo, a sus propios ciudadanos, a través de los mecanismos típicos del parlamentarismo que caracterizan a su forma de gobierno: rendición de cuentas a las Asambleas parlamentarias con la colaboración de los OCEX respectivos.

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

La *segunda opción* que se contempla es por tanto la de la *conurrencia*, que puede articularse: (a) En primer lugar en base a mecanismos de *cooperación*, en el sentido de crear un marco de interacción horizontal donde los actores participen como autónomos e independientes, sin preeminencia alguna de ninguno de ellos sobre los demás. (b) En segundo lugar, la *conurrencia* puede articularse en base a mecanismos de *coordinación*, en el sentido de dotar de primacía a un actor para que introduzca pautas que eviten la superposición de funciones y que maximicen la eficiencia del conjunto del sistema, pero manteniendo la autonomía de los actores. (c) Una *tercera opción* supondría la desaparición potencial del sistema de división de competencias entre entes autónomos e independientes, y consistiría en la introducción del principio de *dirección*, por el que un ente superior dicta instrucciones y órdenes que son ejecutadas por uno inferior, pudiendo además el superior avocar para sí en todo momento el asunto de que está conociendo el inferior.

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

1.1 Ventajas y desventajas de descentralizar las competencias de control externo.

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

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

Igualmente, la especialización de los auditores públicos, que contarán con un conocimiento más específico de la correspondiente normativa autonómica, permitirá un control más eficaz.

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

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

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

puesto que afecta de forma homogénea, y es percibido de manera prácticamente uniforme en todo el territorio nacional.

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

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

Resulta sorprendente que las líneas de razonamiento de la teoría y práctica jurídica españolas se hayan limitado a ponderar variables propias de la gestión pública, dejando de lado variables de tipo jurídico-público. En efecto, en este trabajo planteamos como hipótesis que la necesidad de establecer un mínimo de centralización no surge sólo de la exigencia de procurar un uso racional de los recursos puestos a disposición de los órganos de control, sino también de la exigencia de

respetar otros valores constitucionales y de racionalidad jurídica del sistema. Los fundamentos lógicos de la articulación territorial de los sistemas de control presupuestario que otorgan supremacía a un ente central pueden por tanto extenderse a cinco elementos adicionales:

- (1) Asegurar la unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico que realizan los órganos de control cada vez que tienen que contrastar la realidad de hecho con los parámetros de control de derecho, es una exigencia del principio de unidad inherente al concepto de ordenamiento jurídico. Se trata de un conflicto que no se produce por la mera superposición de actividades de control sino, por ejemplo, por el hecho de que un OCEX vea error financiero donde el TCu no lo ve, o a la inversa. Es decir, que ambos órganos interpreten de manera diferente los parámetros de control a la hora de determinar la corrección o incorrección de una transacción financiera o de un apunte contable. En estos casos de conflicto, la condición de supremacía de la EFS puede solucionar el problema, imponiendo su propia interpretación normativa, o coordinando las interpretaciones que se hagan a efectos de evitar contradicciones. Dejar en exclusiva a un órgano judicial (un Tribunal Supremo) la tarea de unificar la interpretación del ordenamiento en este ámbito puede resultar insuficiente debido al carácter técnico de las normas financieras y de la realidad de hecho en que son aplicadas.
- (2) Asegurar la legitimación del poder presupuestario ante una circunscripción afectada en base a la unidad de mercado como realidad económica que soporta los impuestos. Esto supone tener en cuenta la necesidad de internalizar las externalidades de los impuestos, que se producen por la movilidad de las bases impositivas (en este sentido, Geys y Conrad 2010). En el caso de sistemas políticos compuestos como el español, los fondos públicos que usan todas las Administraciones y organismos públicos provienen de la imposición que recae sobre la actividad de los agentes económicos (trabajadores, empresarios y consumidores) que en último término constituyen el pueblo. En términos estrictamente económicos, España constituye una unidad económica integrada, con todos los mercados de bienes, servicios, trabajadores y capitales profundamente interconectados. Por ello, podría decirse que el sujeto pasivo de los impuestos es el pueblo español (compuesto por ciudadanos que son trabajadores, empresarios y consumidores) en su conjunto: la unidad de mercado y la movilidad de factores impiden discernir en último término desde una perspectiva macroeconómica el impacto del impuesto entre unas regiones y otras, ya que la imposición sobre el capital o el trabajo en una Comunidad Autónoma acabará teniendo un impacto sobre el resto de Comunidades Autónomas (CC.AA).

La misma lógica de los mercados como “sujetos pasivos” de los impuestos, con un interés *de hecho* por controlar el uso de los

mismos, es trasladable al escenario europeo. En efecto, la Unión Europea constituye un mercado único de bienes, servicios, capitales y trabajadores. Si bien es cierto que la integración de los mercados, tanto de derecho como de hecho, es menor que en el caso español, resulta innegable que la operatividad jurídica de las cuatro libertades de circulación de factores económicos constituye una realidad empírica.

- (3) La relevancia de un control por parte del Estado central del gasto público de los entes descentralizados resulta crucial puesto que en último término, es éste el que se hace responsable de las situaciones de insolvencia o falta de liquidez en que se puedan encontrar eventualmente los entes autonómicos. Lo que se comprueba en la crisis económica actual, con el recurso al Fondo de Liquidez Autonómica financiado por el Estado español a efectos de asegurar el pago de los vencimientos de deuda de las CC.AA, o el recurso al Fondo Europeo de Estabilidad Financiera a efectos de ayudar a los Estados de la zona euro que se hallen con problemas de deuda soberana. En el caso del Fondo de Liquidez Autonómica, se trata de situar al pueblo español en una posición de sujeto potencialmente pasivo de las políticas financieras llevadas a cabo por cualquiera de las Administraciones públicas que operan en España. Y como sujeto pasivo que es, el pueblo español en su conjunto tiene *de hecho* un interés por controlar la ejecución de los fondos públicos.
- (4) El interés *de hecho* por controlar la ejecución de los fondos públicos se configura también como un interés *de derecho*. El gasto público emana de un presupuesto que, en último término, es un acto de autorización del poder soberano para el empleo de recursos financieros en determinados ámbitos. En ese contexto el control del gasto público se configura como un eslabón esencial dentro del proceso de legitimación de los entes que ejercen el poder político ante el sujeto titular del poder soberano. Por lo tanto, en la actividad de control del gasto público se tendrá como destinatario de la rendición de cuentas al sujeto que detente el poder soberano. El poder soberano en la mayoría de los Estados desarrollados no federales reside en el pueblo.

Cuando los subsistemas de control son en último término emanaciones de un mismo poder soberano, todos ellos tienen que obedecer a una misma lógica legitimadora. El control del gasto público es una *política* que, aunque guiada por consensos técnicos, se inscribe en el ámbito de una política de gestión pública donde tendrán que tomarse decisiones que se fundamentan en juicios de valor. Cuestiones como la materialidad o la intensidad del control se determinan con criterios políticos, y por lo tanto han de venir legitimadas por un poder soberano. En efecto, si desde las Cortes Generales se considera, por ejemplo, que hay que utilizar como

umbral de materialidad una proporción determinada del volumen de transacciones, es legítimo exigir que esa priorización que se hace a nivel central se traslade al resto de órganos de control, porque traduce una voluntad del pueblo español. Se trata de asegurar que el control se subordine a un impulso legitimador que en último término vincule el control presupuestario, como política de gestión pública que es, con el poder soberano del que emana.

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

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

1.2. La arquitectura del control presupuestario en escenarios descentralizados

La asignación de las competencias de control presupuestario está estrechamente vinculada a la determinación de las competencias sobre ingresos y gastos públicos. A este respecto, la determinación de las competencias sobre ingresos y gastos públicos puede hacerse en base a un criterio de asignación competencial de concurrencia o de exclusividad. Si tales competencias presupuestarias pudiesen ser mutuamente exclusivas, en el sentido de que no existiese solapamiento alguno entre las mismas, y la delimitación pudiese ser perfecta, no debería haber problema en la asignación de competencias entre instancias de control presupuestario. Podría considerarse que la EFS debería limitar su actividad fiscalizadora al nivel de las competencias de gasto del Estado central, mientras que los OCEX se encargarían de

fiscalizar el gasto realizado en el marco de las competencias subnacionales. En un Estado federal que siguiese un modelo de *federalismo dual* éste sería el modelo de fiscalización. El problema es que esto no es así, y lo normal es que las competencias no sean exclusivas, sino concurrentes (un problema que se materializa en el modelo de *federalismo cooperativo*).

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

La primera cuestión que surge es concretar el criterio de competencia. La legitimidad competencial para fiscalizar puede estar vinculada a: (a) los ingresos, es decir, la procedencia de los fondos públicos objeto de fiscalización o (b) los gastos, es decir, la gestión de tales fondos. La tendencia mayoritaria consiste en adoptar la primera de las opciones. Sin embargo, en el caso del TCu se considera que hay que fiscalizar en función de la gestión de los fondos (De la Fuente y de la Calle 2008: 226).

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

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

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

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

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

El conflicto competencial derivado en España de la concurrencia que se produce entre TCu y OCEX podría solucionarse mediante la adopción del principio de dirección, por el cual el TCu realizaría la fiscalización directamente (o bien la cedería a los OCEX pero reteniendo la capacidad de supervisión *ex post* de las fiscalizaciones elaboradas, y la posibilidad de avocar para sí las competencias de control en todo momento). Otra solución sería el principio de competencia territorial, en función de la procedencia de los fondos públicos o en función de quién efectúe la gestión de dichos fondos. En el supuesto de competencia territorial, si se adoptase el criterio del origen de los fondos públicos los conflictos de competencias se solucionarían en virtud de la procedencia presupuestaria (lo que suscitaría problemas en situaciones de cofinanciación, especialmente por la fungibilidad del dinero), mientras que si se adoptase el criterio de gestión de los fondos, los conflictos se solucionarían en virtud de quién tuviese la competencia de ejecución de tales fondos en las políticas sectoriales respectivas (lo que plantearía dificultades en competencias concurrentes). Finalmente, el conflicto competencial puede asumirse y enfrentarse en base a principios de coordinación y cooperación. Esta última es la solución seguida en España.

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

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

De una lectura literal de los arts. 136 y 153 CE puede parecer que sólo y exclusivamente el TCu puede realizar el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, una lectura en conjunción con el resto de la Constitución permite concebir la coexistencia del TCu con OCEX autonómicos: en efecto, el establecimiento de órganos de fiscalización del gasto realizado por los entes autonómicos sería una derivación más que evidente de la competencia de autoorganización prevista en el art. 148.1.1 CE (que atribuye a las Comunidades autónomas la competencia exclusiva sobre

la organización de sus instituciones de autogobierno), reforzada por el principio de autonomía del art. 2 CE (aplicado a los OCEX como elementos de expresión de la autonomía política, al estar directamente conectados con las Asambleas legislativas autonómicas) y más específicamente por el principio de autonomía financiera del art. 156.1 CE, en virtud del cual “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias...”.

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

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

Hay que recordar que históricamente no todas las CC.AA han contado con OCEX. Sólo el desarrollo expansivo del Estado autonómico ha conllevado una proliferación cuasi generalizada de estos órganos, aunque en la actualidad siguen sin tener OCEX Extremadura, Cantabria,

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

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

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

Igualmente, puede establecerse una relación entre la calificación del sector público estatal como ámbito *principal* y *preferente* de la STC 187/1988 y el principio de lealtad institucional. Como señala Biglino Campos¹, el principio de lealtad institucional “deriva de la vinculación de todos los poderes públicos a la Constitución y al ordenamiento jurídico, establecida en el artículo 9.1 de la CE y se manifiesta, sobre todo, en el ejercicio de las propias competencias, que no debe obstaculizar las

¹ http://desarrollo.ccontasgalicia.es/pdf/ACTIVIDADES/XV_ANIVERSARIO/TRANSCRIPCIONES/PANEL_DEBATE_II/Paloma_Biglino_corr.pdf

ajenas. En definitiva, el primer deber que impone la lealtad institucional consiste en que ni las Comunidades Autónomas, ni el Estado, ejerciten de forma abusiva sus propias competencias”. El principio de lealtad institucional constituye por lo tanto un límite a la posición de supremacía reconocida por la CE al TCu, yendo en el sentido de ubicar el ámbito “principal y preferente” del TCu en el sector público estatal.

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

El hecho de que la LFTCu, como ley ordinaria que es, no pertenezca formalmente al bloque de constitucionalidad no ha sido obstáculo para que el TC recurra a ella en sus razonamientos. La importancia de la LFTCu se comprueba en el hecho de que la jurisprudencia constitucional haya recurrido a la misma a fin de interpretar el contenido y alcance de los arts. 136 y 153 CE. En efecto, en las SSTC 190/2000 y 98/2001 (resolviendo ambos conflictos positivos de competencias), el TC consideraba que la remisión específica por parte de determinadas disposiciones estatales (por las que se otorgaban subvenciones condicionadas) a las actividades de control “previstas en la legislación del Tribunal de Cuentas”, era plenamente constitucional “máxime cuando el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho Tribunal, señala que los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del TCu mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización”. En todo caso cabe preguntarse si no se está ante una ley ordinaria que regula materias que, por su naturaleza, pertenecen en realidad al bloque de constitucionalidad (por lo tanto una ley “materialmente orgánica”). Y que, en consecuencia, dichas materias deberían ser reguladas no por la LFTCu, sino por la LOTCu.

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

1. La elaboración de fiscalizaciones a efectos de preparar los Informes Generales sobre las Comunidades Autónomas sin OCEX.

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

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

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

Sin embargo, la supremacía del TCu es una posición concordante con el sistema constitucional español, que conforme a los arts. 66 y 1.2 CE configura a las Cortes Generales como representantes del poder soberano (que reside en el pueblo español). En último término, todos los poderes del Estado, incluidos los órganos de las Comunidades Autónomas, resultan emanaciones del pueblo español, detentador del poder soberano. En la medida en que las Cortes Generales representan al pueblo español, guarda todo su sentido la posibilidad de que el TCu, que ejerce sus funciones por delegación de las propias Cortes Generales (art. 136.1 CE), extienda su radio de control a todos los órganos del Estado, incluidos los autonómicos. En este caso tal control se configura como un control de carácter jurídico-contable, que permite arrojar *transparencia* sobre el gasto a efectos de que el conjunto del pueblo español sepa cómo

se están gastando sus recursos. No es un control que pueda exigir responsabilidades políticas (control como *rendición de cuentas*), las responsabilidades políticas que pudiesen detectarse se sustanciarán en su caso ante la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma correspondiente, conforme al impulso político que dé la ciudadanía de la misma.

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

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

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

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

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

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

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

competencias sobre las políticas sectoriales fuesen concurrentes, con gestión compartida de los fondos.

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

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

2.3. Concurrencia entre Estado Central y Comunidades Autónomas

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

Ahora bien, las consideraciones jurisprudenciales y legislativas mencionadas hacen referencia a la concurrencia de competencias de fiscalización, no a la concurrencia de concretas fiscalizaciones. Sin embargo, la concurrencia de dos fiscalizaciones sobre un mismo ente auditado en un mismo periodo puede suscitar problemas jurídicos. En primer lugar, se estaría ante una situación que podría ser contraria al principio de buena gestión financiera. Así, en STC 204/1992 (FJ 5) se señaló que la intervención de los órganos consultivos autonómicos excluía la del Consejo de Estado, pues la misma constituía un “desprecio de los principios de eficacia administrativa (art. 103.1 CE) y eficiencia y economía del gasto público (art. 31.2 CE)”. Y en segundo lugar, la posibilidad de que la interpretación del ordenamiento jurídico sea divergente entre el TCu y el OCEX correspondiente generaría una situación contraria al principio de unidad del ordenamiento (implícito en los arts. 1.2, 2 y 9.1 CE) y que menoscabaría la seguridad jurídica consagrada en el art. 9 CE. Sin embargo, la legislación no prevé ninguna solución concreta al posible solapamiento de fiscalizaciones entre entidades de fiscalización distintas. Y esto en último término podría dar lugar al planteamiento ante el TC de un conflicto de competencias entre el Estado (por las Cortes Generales) y la Comunidad Autónoma (por la Asamblea Legislativa correspondiente) (en este sentido, de Vicente Martín *et al.* 1999: 109).

2.3.1. El control presupuestario local como ámbito de concurrencia

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

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

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

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

Cabe plantearse dónde queda la autonomía local garantizada por el art. 140 CE si se considera que Estado y Comunidades Autónomas pueden

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

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

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

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

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

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

La solución legislativa aportada al problema de la concurrencia entre órganos de control externo en España se ha orientado de manera fundamental en el sentido del principio de coordinación. Así la

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

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

En cierto modo, la coordinación se sitúa en un punto medio dentro de un espectro que comprendería, de mayor a menor coerción, la escala dirección-coordinación-cooperación. Así, si la dirección implica el ejercicio de una autoridad que simple y llanamente acaba con la autonomía de los actores de gobernanza inferiores, y si la cooperación implica únicamente interacción en un marco de igualdad, coordinación implica una “persuasión reforzada” por parte de un actor líder. En todo caso, hay que tener en cuenta que la coordinación y la cooperación no pueden entenderse como categorías enteramente contrapuestas, en la medida en que son mutuamente reforzadoras: una buena cooperación facilita la coordinación, mientras que una buena coordinación puede establecer una base óptima para el desarrollo de la cooperación. Como expresa Alonso Murillo (2008: 148), la coordinación de las actividades fiscalizadoras es “más fácil desde la cooperación entre el coordinador y los coordinados, que desde la imposición del coordinador a los coordinados”.

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

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

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

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

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

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

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

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

En todo caso, lo cierto es que las facultades que el art. 29.3 LFTCu otorga al TCu han sido utilizadas sólo de forma testimonial (Alonso Murillo

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

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

2.5. El principio de cooperación

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

Como señala Durán Alba (2008: 59), el principio de cooperación no está recogido de manera explícita en ningún artículo de la Constitución, sino que se deduce de la existencia misma de una forma de organización territorial estructurada en torno a entes dotados de autonomía que han de regir sus relaciones conforme al principio de lealtad constitucional (como se afirma en la STC 237/1992, resolviendo recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1986, FJ 9). El concreto marco jurídico en el que operará la cooperación entre TCu y OCEX vendrá determinado por el Derecho Administrativo, en aplicación supletoria a estos órganos que no forman parte de la Administración Pública. El Título I de la Ley 30/1992 desarrolla las

posibilidades de cooperación entre Administraciones, reconociendo en su art. 4 los principios de colaboración y lealtad institucional sobre los que se asientan, y previendo en sus arts. 5, 6 y 7 concretas formas de articulación a través de Conferencias Sectoriales, Convenios de colaboración y Planes y Programas conjuntos.

La cooperación se puede desarrollar en virtud de mecanismos convencionales (convenios de colaboración), así como estructuras orgánicas (órganos de colaboración). Sobre esta base, algunas prácticas en el sentido de la cooperación en el subsistema de control externo español se constatan en mecanismos como el intercambio de los respectivos programas de fiscalización, la firma de convenios para acciones específicas (por ejemplo, los convenios para la remisión telemática de las Cuentas Generales de las Entidades Locales), o la realización de fiscalizaciones conjuntas y coordinadas, de carácter horizontal (que examinan uno o varios temas de auditoría en una serie de entidades semejantes), como por ejemplo en el sector de las universidades (Biglino Campos 2008: 40).

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

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

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

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

Canarias: “La Audiencia de Cuentas de Canarias coordinará su actividad con el Tribunal de Cuentas a fin de garantizar la mayor eficacia y economía de su gestión y evitar la duplicidad de las actuaciones

fiscalizadoras” (art. 7.2 de la Ley 4/1989, de la Audiencia de Cuentas de Canarias).

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

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

2.5.1. Cooperación operativa entre TCu y OCEX

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

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

En lo relativo a la *planificación de fiscalizaciones*, existe una dinámica de intercambio de información y documentación, en la que los OCEX remiten al TCu su respectivo programa anual de fiscalizaciones a efectos de intentar evitar duplicidades desde el comienzo del ciclo de control. Determinadas iniciativas han pretendido avanzar en este sentido (Alonso Murillo 2008: 142). Así, el Programa Anual de Fiscalizaciones del TCu para el año 2003 afirmaba: “A fin de potenciar la coordinación con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas establecida en el artículo 29 LFTCu, en este ejercicio el TCu ha tomado la iniciativa de intercambiar los proyectos de los respectivos programas anuales de fiscalización con la finalidad de examinar aquellas fiscalizaciones comunes, y diseñar el adecuado procedimiento que facilite el desarrollo de la correspondiente fiscalización, coordinada en todas sus fases, y garantice la mayor eficacia en los resultados. Se espera que en próximos ejercicios, cuando se haya alcanzado la oportuna sincronización en la

elaboración de los respectivos programas, se potencien los resultados derivados de esta coordinación previa”. A partir de 2004, este párrafo se ha ido repitiendo en los Programas Anuales de Fiscalizaciones del TCu, con la novedad de que en 2006 y 2007 se añadió que los programas de fiscalización también se compartirían con la IGAE, apuntando a una dimensión de control integrado.

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

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

En lo relativo a la *presentación de resultados* de las fiscalizaciones, más allá de la obligación de los OCEX de remitir al TCu sus informes de fiscalización aprobados (de acuerdo con el ya mencionado art. 29 LFTCu), no se ha avanzado mucho en la homogeneización. Así, González Díaz (2005: 172-173), basándose en un estudio empírico de la estructura y el contenido de los informes de fiscalización sobre universidades realizados por los distintos OCEX señala que “no se puede afirmar que los OCEX en su conjunto hayan mejorado sustancialmente la información que ofrecen, si bien es cierto que con motivo de la emisión de las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su parte introductoria. Sin embargo, la aplicación de las normas emitidas por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español no ha mejorado”. Este autor considera que “cada uno de los OCEX ha optado por un modelo y contenido de informe de fiscalización que se mantiene a lo largo del tiempo”, y que “las diferencias entre ellos se agudizan” en vez de converger.

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

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

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

En España en 1989 se creó la “Comisión General de Coordinación de los Órganos de Control Externo”, mediante un acuerdo entre el Presidente del TCu y los presidentes de determinados OCEX. Inicialmente esta Comisión se marcó unos ambiciosos objetivos: fijar el contenido mínimo de los informes y establecer criterios homogéneos y técnicas comunes de control. Durante los primeros años la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, bajo el impulso del TCu, organizó reuniones

sectoriales, teniendo su mayor desarrollo las referidas a la fiscalización del sector local, y sus mejores resultados en la definición del contenido y el calendario para la realización del Informe anual de dicho sector (Carreras i Puigdengolas 2001: 72). Sin embargo, en la práctica se ha caracterizado por desplegar una actividad insuficiente. Así, De Vicente Martín *et al.* (1999: 109) señalaban que esta Comisión “no ha hecho posible la coordinación en lo relativo a la planificación y programación de las actuaciones fiscalizadoras. Ha limitado la coordinación a aspectos parciales y de gestión (cursos, principios y normas de auditoría y encuentros técnicos)”. En efecto, el resultado más relevante de esta Comisión General fue la aprobación de los ya mencionados “Principios y normas de auditoría del sector público”.

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

Los OCEX por su parte han mantenido especiales relaciones de cooperación entre sí, relaciones que se plasmaron en la firma de un Convenio de Colaboración entre ellos en 1995, y que posteriormente se ha ido renovando (Alonso Murillo 2008: 139). La culminación de estas relaciones interinstitucionales ha sido la creación de un foro de cooperación entre todos los OCEX, la “Conferencia de Presidentes” de OCEX, que celebra dos sesiones ordinarias de trabajo al año, rotatorias en las sedes de los distintos OCEX.

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

2.7. La multiplicidad de criterios contables

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

Éste no es el caso del sistema de la UE, ni tampoco el caso de España donde, de acuerdo con la interpretación que se ha hecho de la potestad de autoorganización, cada Comunidad Autónoma puede desarrollar sus criterios de contabilidad particulares. Si bien es cierto que la práctica ha llevado a que las Comunidades Autónomas basen sus normas de contabilidad en el Plan General de Contabilidad Pública aplicable a la Administración del Estado Central y aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda (ICAC 2002: 326), estando esto previsto en la mayoría de las leyes reguladoras de sus Haciendas, hay que considerar que en la contabilidad muchas veces “el diablo está en los detalles”, lo cual conduce a que en la práctica, los resultados arrojados por los sistemas de contabilidad de los gobiernos regionales españoles acaban siendo heterogéneos, diversos y no armonizados (Benito López et al. 2003: 89). En efecto, el hecho de que las Comunidades Autónomas tengan libertad en la fijación de sus normas contables y en la forma de presentar la información, además de permitir una posible contravención del principio de comparabilidad requerido en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (Norma nº 1), introduce de raíz un grave desafío para la cooperación entre niveles de control, sobre todo al dificultar la homologación de las auditorías y su reconducción a patrones asimilables por todos los entes de control. Las normas de contabilidad constituyen parámetros de auditoría de primer orden, sobre los que se sustentan las auditorías de fiabilidad de las cuentas, y el uso de parámetros diferentes por los distintos controladores introduce un factor de distorsión.

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

La última vez que el TC ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre los términos de la relación entre TCu y OCEX fue con la sentencia 31/2010,

sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC). El artículo 80 del EAC, que trata de las “Funciones y relaciones de la Sindicatura de Cuentas con el TCu”, se impugnó en sus apartados 1 y 3. Ambas impugnaciones fueron desestimadas por el TC, que hubo de recurrir al criterio de *interpretación conforme*, sobre todo para salvar la constitucionalidad del apartado 3 del artículo 80 EAC.

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

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

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

del inciso inicial del art. 80.3 EAC”, y para superar dicha dificultad hubo de recurrirse de nuevo al principio de la *interpretación conforme*.

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

Lo que vino a interpretar el TC es que el art. 80.3 EAC vincula sólo a la Sindicatura catalana (y no al TCu) a *proponer* la cooperación a este último mediante un convenio, y no obliga al TCu ni a aceptar el convenio que le proponga, ni a limitar los modos posibles de cooperar restringiéndolos a la celebración de convenios.

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

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

Finalmente hay que señalar que, independientemente de la constitucionalidad del art. 80.3 EAC, lo cierto es que la preferencia de la cooperación por encima de la coordinación, siempre que exista una

vocación de cooperar, puede suponer un acicate para configurar un sistema de control del gasto público en España estructurado de una manera más clara en base a una cooperación multilateral y de buena fe entre TCu y OCEX, lo cual algunos autores han considerado que podría constituir la pauta de un modelo de fiscalización más eficiente (en este sentido Lozano Miralles – 2008: 85).

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

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

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

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

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

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

Así en STC 237/1992, el TC daba a entender en el FJ 9 que la pretensión de supervisar y controlar la ejecución autonómica de subvenciones condicionadas por parte del subsistema de control interno del Estado central, por razón del origen estatal de las mismas, no podía ir más allá de la remisión de información específica. Ir más allá suponía, conforme a dicha jurisprudencia, tanto una interferencia en la autonomía propia de las Comunidades Autónomas como una invasión del ámbito de actuación del TCu. En efecto, “el Estado no puede condicionar las subvenciones o predeterminar su finalidad más allá del perímetro de la competencia concreta que sirva de cobertura a esa intervención suya” (FJ 8). Nos preguntamos si cabe realmente llamar a esta categoría “subvención condicionada”, puesto que no se trata de unos fondos que el Estado reparta entre las Autonomías bajo ciertas condiciones, sino que se está refiriendo el TC sencillamente a programas de subvenciones en los que Estado y Comunidades Autónomas comparten competencias, ya sean competencias de formulación o (más infrecuentemente) de gestión (incluyéndose el control dentro de la gestión). Estas subvenciones se territorializan, incorporándose al presupuesto de las Comunidades Autónomas con una serie de elementos ya regulados (afectando a la finalidad de la subvención, las condiciones para la solicitud, o la tramitación), convirtiéndose en “transferencias condicionadas” en el

sentido lato que se le da al término en finanzas públicas. Pero hay que considerar que realmente no suponen el establecimiento o la sugerencia de condición o limitación alguna por parte de una Administración a otra, ya que cada Administración opera dentro de su ámbito de competencias, sin interferir en el ámbito autónomo de la otra, conforme al planteamiento del TC. No suponen por lo tanto una auténtica distorsión en el patrón de preferencias de la Administración autonómica, que es lo que se produciría con las subvenciones *condicionadas* en el pleno sentido del término. La Comunidad Autónoma sigue operando libremente *en el ámbito de sus competencias* sin condiciones impuestas. En consecuencia, no se trata de dirigismo, sino de “especialización” y división de competencias entre actores de gobernanza.

Ante la STC 237/1992, hay que dejar claro que, en sentido estricto, la esfera competencial de las Comunidades Autónomas se mantiene intacta no sólo porque siguen ejerciendo sus títulos competenciales exclusivos o de desarrollo legislativo y ejecución, con proyección siempre en la gestión de los fondos, sino también porque las subvenciones condicionadas no vienen impuestas por el Estado central. Si viniesen impuestas, entonces también se impondrían las condiciones anejas, lo cual constituiría una extralimitación. Pero en la medida en que la Comunidad Autónoma puede rechazar la subvención condicionada (como sucede en el caso de los Estados miembros con los fondos europeos), así como mantener su capacidad decisional dentro de su esfera competencial, la autonomía de las mismas queda preservada. Sin embargo, éste no parecía ser el criterio del TC en 1992. A este respecto conviene recordar el contexto histórico de la sentencia, y es que en el escenario de las finanzas públicas españolas de 1992, cuando la STC 237/1992 fue emitida, la distribución de ingresos fiscales entre Comunidades Autónomas y Estado central estaba muy desequilibrada hacia este último, con lo que, ante la ausencia de una fuente de ingresos estable y más o menos propia de las Comunidades Autónomas, las subvenciones condicionadas podían de facto convertirse en auténticas “subvenciones impuestas” (como implícitamente se señalaba en el FJ 7 de dicha Sentencia).

Por otro lado, resulta interesante notar la confusión que muestra la STC 237/1992 entre las categorías de control externo e interno. Así, considera que la articulación de un control multinivel del gasto público en España sólo se puede hacer a través del TCu, que tiene constitucionalmente asignada esta función. A este respecto, nosotros dudamos que la intención del constituyente fuese realmente ésa. Al igual que el TC consideraba en la STC 31/2010 que la inexistencia de una cláusula expresa de salvaguarda de la competencia de fiscalización del TCu en el EAC no excluía la posibilidad de fiscalización por parte del mismo, puede decirse que la inexistencia de una cláusula expresa de salvaguarda de la competencia de control interno de la Administración Central en el art. 153 CE no excluye en principio la posibilidad de que la misma pueda darse. Evidentemente, no de manera gratuita, pues se estaría quebrando

la lealtad constitucional y por lo tanto colisionando con la autonomía de las Comunidades Autónomas. Pero sí justificada por una causa determinada como sería el origen estatal de los fondos.

Respecto a la confusión que hace el TC entre controles externo e interno, ya hemos señalado de manera profusa en este trabajo que ambos controles responden a dos lógicas diferentes. Si en el control externo prima el objetivo de generar confianza, en el interno prima el objetivo de reafirmar y reajustar la capacidad de respuesta de la Administración. De la misma forma que en el ámbito de la empresa privada el control externo realizado por un auditor busca generar confianza en la dirección y consejo de administración por parte de los accionistas, y el control interno realizado por la propia empresa busca asegurarse que los objetivos fijados por la dirección se están cumpliendo de manera efectiva.

Por lo tanto, la consideración que hace el TC de una posible invasión por parte del subsistema de control interno del ámbito propio del control externo por el mero hecho de la naturaleza multinivel del control, no tiene sentido, y supone en cierto modo negar la posibilidad de desarrollar programas conjuntos entre administraciones públicas central y autonómica. Porque en la medida en que estos programas conjuntos existan, hay que permitir, en lógica económica, que todas las Administraciones involucradas puedan desplegar sus medios para asegurar que el programa está cumpliendo los objetivos para los que fue concebido. Eso sí, no tendría mucho sentido que los controles internos desplegados por la Administración Central sirviesen para generar confianza al Congreso de los Diputados o al conjunto del Pueblo español respecto de la actuación de las Administraciones autonómicas, a efectos de rendir cuentas. En la medida en que ése fuese el objetivo de los controles, entonces sí se estaría produciendo por parte del control interno una invasión de las competencias del TCu, vulnerando el sentido que los arts. 136 y 153 CE dan al control externo realizado por el TCu. En dicho supuesto hipotético el control interno pasaría de facto a cumplir una función propia del control externo.

Por otro lado, tampoco tendría sentido que la Administración Central argumentase la constitucionalidad de los controles administrativos basándose para ello en el carácter “externo” de los mismos. El carácter externo viene dado por la independencia del órgano controlador con respecto al órgano controlado (lo cual se daría en el control de las Administraciones Autonómicas por parte de la Administración Central), pero también por el objeto mismo del control (como hemos visto, proporcionar confianza), y por el propio estatuto del órgano controlador (un estatuto de independencia, que se expresa en el ámbito reglamentario, presupuestario, de personal o de funcionamiento). Por lo tanto los controles administrativos, si bien son “externos” a la Administración autonómica controlada, no son “externos” ni por su objeto, ni por la naturaleza del órgano que desarrolla el control.

De acuerdo con STC 201/1988, FJ 4 (así como la ya citada STC 237/1992, FJ 9), resolviendo conflicto de competencias, el TC sólo admitiría entre los subsistemas de control interno el establecimiento de un deber de información (que se explica en función de la existencia de principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional), pero no el control entre Administraciones, pues su existencia menoscabaría la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. En todo caso, considerar que controlar administrativamente un programa de gasto equivale a controlar a la Administración que gasta y, por lo tanto, implica una vulneración de la autonomía de la misma, supone dar un salto interpretativo que en cierto modo puede desvirtuar la realidad. El programa de gasto puede que no sea obligatorio, sino voluntario, en base a subvenciones condicionadas. Como ya se ha señalado, en este supuesto la Administración autonómica puede negarse a recibir dichos fondos estatales, si éstos entran dentro del ámbito de competencias de la Comunidad Autónoma. Ahora bien, en la medida en que admita el uso de dichos fondos, debe vincularse a las condiciones que la Administración central establezca para asegurar el buen uso de los mismos. La horizontalidad propia de las relaciones de cooperación entre actores de gobernanza quedaría por lo tanto salvaguardada.

4.1. El subsistema de control interno de los fondos europeos en España

La articulación de los subsistemas de control interno del gasto público europeo sometido a gestión compartida en España viene determinada con carácter básico por los Reglamentos Financieros sectoriales de la Unión. Existen regímenes y órganos distintos para fondos distintos, siendo los más importantes por razón del tamaño los fondos agrícolas y los fondos estructurales. En este apartado se va a prestar especial atención al régimen de control de los fondos estructurales.

Como en todas las políticas de la Unión, la política de control del gasto público corre el riesgo de provocar una reconfiguración competencial por vía de hecho entre el Estado central y las autonomías. En este sentido hay que observar que en los marcos financieros europeos que se han venido sucediendo desde 1988, el Estado español ha designado a órganos de ámbito estatal como Autoridades de Gestión y Autoridades de Pagos; es decir, que autoridades nacionales han asumido la responsabilidad del control interno de la ejecución de fondos europeos (para gastos que se hacían en áreas competenciales autonómicas).

En concreto para el FEDER y el Fondo de Cohesión, ha asumido las competencias la Dirección General de Fondos Comunitarios del Ministerio de Hacienda; para el FSE, la Dirección General de Economía Social y FSE del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales; y para el IFOP y el FEOGA-O, la Secretaría General de Pesca y la Dirección General de Desarrollo Rural del Ministerio de Agricultura. En el marco presupuestario 2007-2013 se mantiene en España que sean las autoridades de la Administración General del Estado las que constituyan

las Autoridades de Gestión y de Certificación, con los órganos de la Comunidades Autónomas y los propios Ayuntamientos como “organismos intermedios” (conforme al art. 59.2 del Reglamento 1083/2006). Igualmente sucede con las Autoridades de Auditoría, con la salvedad del Fondo Social Europeo.

Esto en la práctica implica que sobre el terreno las competencias de gestión y certificación son ejercidas por las Comunidades Autónomas, pero bajo la “delegación” de las autoridades centrales, que se reservan competencias de control y supervisión del funcionamiento de los órganos autonómicos, en una relación de dirección. La razón de la preponderancia del Estado central en el control interno de los fondos europeos reside, en primer lugar, en que es el Estado central el que se configura como interlocutor de las Instituciones europeas. En segundo lugar, los Programas Operativos pueden ser plurirregionales, e incluso refiriéndose a una única Comunidad Autónoma, hay ejes de actuación cuya gestión corresponde al Estado. Sin embargo, sólo puede haber una única Autoridad de Gestión, Certificación y Auditoría por Programa Operativo.

En cualquier caso conviene precisar que aunque la aplicación de los Reglamentos europeos en España contribuya a la atribución a las Autoridades de Gestión y de Certificación del Estado central de la responsabilidad referida a la ejecución y control de los Fondos Estructurales, “relegando” a las Comunidades Autónomas a la condición de organismos intermedios que actúan bajo la responsabilidad de dichas Autoridades, ello no debe interpretarse en el sentido de que el Derecho europeo atribuya a la Administración General del Estado competencias de las que carece de acuerdo con el ordenamiento constitucional español. Así lo ha declarado el TC en numerosas sentencias (entre otras, SSTC 64/1991, 76/1991, 9/1992, 252/1998). Todo ello en la línea del propio TJUE (sentencias de 11 de febrero y 15 de diciembre de 1971), que estableció que, en virtud del principio de autonomía institucional, el Derecho europeo no pretende alterar la distribución interna de competencias de cada Estado. Así lo reconoce también el Reglamento 1083/2006, en su artículo 59.3, donde establece que “(...) las Autoridades a las que se refiere el apartado 1, (...) llevarán a cabo su cometido de plena conformidad con los sistemas institucional, jurídico y financiero de dicho Estado miembro”.

La estructura institucional centralizadora de la responsabilidad del control interno de los fondos europeos en España tiene elementos de apoyo en la propia Constitución española. En efecto, la Constitución ofrece posibilidades para que el papel de las Autoridades de Gestión y Certificación pueda recaer en órganos de la Administración General del Estado que tengan atribuidas competencias de coordinación de órganos de diferentes Administraciones territoriales. Esta competencia de coordinación la puede asumir el Estado en base a los títulos genéricos del artículo 149.1.13 (“Bases y coordinación de la planificación general de la

actividad económica”), y del artículo 149.1.14 (“Hacienda General”). En este sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del TC sobre el contenido reforzado de la función de coordinación en la gestión de subvenciones europeas (STC 79/1992), la actuación de las Autoridades centrales con respecto a las Administraciones autonómicas en posición de organismos intermedios podría consistir en (Báscones Ramos 2006: 131-132):

- 1º. Fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca.
- 2º. Establecimiento de pautas para la homogeneidad técnica. Esto habría conllevado en el anterior marco financiero 2000-2006 la fijación por la IGAE (en el ámbito de los controles por muestreo, de carácter consuntivo, a que se refería el artículo 10 del Reglamento 438/2001), o por la Autoridad de Gestión (en el ámbito de los controles de carácter principalmente concomitante del artículo 4 del citado Reglamento), de programas de trabajo comunes fijando “mínimos comunes denominadores”, vinculantes para las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, que desempeñaban la función de organismos intermedios. Los citados programas de trabajo contendrían, por fondos y, dentro de cada fondo, por medidas, y si fuera necesario por acciones, los objetivos que deben ser verificados y el alcance, en cuanto a la selección de la muestra a controlar, de las pruebas a practicar y de la documentación a examinar.

En este sentido es necesario destacar la consideración que hacía el TCEu en el punto 44 del Dictamen 2/2004 sobre el modelo de Auditoría Única: “Deberían definirse y normalizarse el ámbito y el alcance del trabajo de auditoría, así como unos requisitos mínimos en lo que se refiere a los niveles de importancia, la documentación de las comprobaciones, la forma y el contenido del informe de auditoría y el derecho de acceso a los documentos de trabajo”. Asimismo en el punto 46 se establecía que “los procedimientos de control deberían aplicarse siguiendo una norma común adecuada, el trabajo realizado, así como los resultados deberían documentarse en un formato común”. Es precisamente en esta línea de establecimiento de pautas para la homogeneidad técnica que se sitúa la posición de dirección del Estado central respecto de las Administraciones autonómicas en el control financiero de los fondos estructurales.

- 3º. Establecimiento de pautas para la homogeneidad en la interpretación de la normativa. Se trata de introducir homogeneidad en la opinión que se dé respecto de la evidencia obtenida en el desarrollo del trabajo de control, a efectos de evitar que ante los mismos hechos diferentes órganos de control den opiniones distintas, de forma que para lo que uno es una irregularidad, para otro no lo sea.

- 4º. Acción conjunta de la Administración coordinadora y coordinada en el ejercicio de sus respectivas competencias, en base a pautas de cooperación.

Como señala Báscones Ramos (2006: 132), el desarrollo de los puntos 2º, programas de trabajo, y 3º, homogeneización en la interpretación de la normativa, requeriría o bien que las Comunidades Autónomas se adhirieran voluntariamente por la vía del convenio (en base a una lógica de cooperación), o bien que se dictasen por el Gobierno (por el Consejo de Ministros o por el Ministro correspondiente en el caso de que haya habilitación legal expresa), invocando para ello el título competencial de coordinación, las correspondientes normas reglamentarias en las que se recojan, por ejemplo, los programas de trabajo que sean de obligado cumplimiento en el desarrollo del control de fondos europeos con independencia de cuál sea el órgano que los realice, así como la estructura a la que se han de ajustar los informes de control.

En el mismo sentido, Báscones Ramos (2006: 132) considera que, al objeto de garantizar la necesaria homogeneidad, tanto desde el punto de vista del desarrollo del trabajo como de la opinión que se debe dar en relación a la evidencia obtenida a partir de las pruebas de auditoría realizadas, podría crearse, con representación de las Comunidades Autónomas, una Comisión de órganos de control de fondos europeos que asumiera la misión de redactar los programas de trabajo que hubiesen de ser aplicados por todos los órganos de control, así como la revisión de los informes y, en su caso, también de los papeles de trabajo, al objeto de verificar no sólo la aplicación efectiva de los programas, sino la congruencia de la opinión que se da respecto de los objetivos del control, en especial en lo relativo a las posibles irregularidades y sus consecuencias. Supondría por tanto trasladar la lógica de coordinación institucionalizada propia de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo al específico ámbito del control del gasto público europeo sometido a gestión compartida en España. En este sentido cabe mencionarse la consideración que hacía el TCEu en el punto 39 del Dictamen 2/2004: “En los Estados miembros alguien debería encargarse de asegurar que el trabajo de control realizado en el nivel local obedece a las normas y a la calidad exigidas, y de este modo puede servir de base para otros trabajos”.

El planteamiento que se acaba de describir se ha concretado en la práctica en distintos mecanismos de dirección, coordinación y cooperación entre Autoridades de Gestión, Certificación y Auditoría a nivel Central y los correspondientes organismos intermedios autonómicos. En el supuesto específico de la Autoridad de Auditoría, la IGAE, como Autoridad de Auditoría nacional (para todos los fondos estructurales menos el FSE), inició los trabajos destinados a elaborar un marco de actuación conjunta con todas las Intervenciones Generales autonómicas (Pérez Pérez 2008: 92), basado en el respeto del ámbito competencial y la autonomía funcional de cada órgano de control, y que

simultáneamente permitiera a la Autoridad de Auditoría cumplir con las obligaciones que le imponían los Reglamentos Europeos 1083/2006.

El modelo que finalmente se acordó se basaba en la creación de una Comisión General de Coordinación, integrada por representantes de la Intervención General de la Administración del Estado y de las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas, que tendría como objetivo primordial debatir y aprobar las normas, planes y procedimientos que sirvan para configurar un sistema unificado de auditoría interna. El modelo acordado entre la Intervención General de la Administración del Estado y las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas establece que corresponde a la Comisión General de Coordinación conocer, debatir y aprobar los siguientes asuntos (Pérez Pérez 2008: 93-94):

- a) Metodología de auditoría: normas de auditoría, manuales, guías y otros documentos específicos que se elaboren al objeto de asegurar la homogeneidad y calidad de los trabajos.
- b) Selección de muestras: método o métodos de muestreo a utilizar, y determinación del órgano encargado de la selección.
- c) Procedimientos, plazos y contenido de los intercambios de información entre la Autoridad de Auditoría y los restantes órganos de control.
- d) Identificación de tipos genéricos de irregularidades y procedimientos de comunicación a la Autoridad de Auditoría.
- e) Requisitos mínimos a exigir a los auditores privados que participen en la realización de los trabajos y procedimientos de revisión de los trabajos.
- f) Planificación temporal de los trabajos a realizar por los distintos órganos de control.
- g) Procedimientos para la tramitación de informes.
- h) Asignación y planificación de los trabajos de evaluación previa de los sistemas, previstos en el artículo 71.2 del Reglamento 1083/2006.
- i) La estrategia que la Autoridad de Auditoría debe presentar a la Comisión en el plazo de nueve meses a partir de la aprobación del Programa Operativo, conforme a lo previsto en la letra c) del artículo 62.1 del Reglamento 1083/2006.
- j) Modelo de manifestaciones a realizar por los órganos de control a la Autoridad de Auditoría y plazo de presentación de las mismas. Este modelo, que se desarrollaría en forma de cuestionario, versaría

sobre el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos y el alcance de los trabajos realizados.

Finalmente, corresponde a la IGAE supervisar los trabajos del conjunto de órganos de control autonómicos a fin de determinar si dichos trabajos se ajustan a las normas y procedimientos aprobados. Esta supervisión, que se basaría en los informes remitidos y en las manifestaciones presentadas a la Autoridad de Auditoría por el órgano de control respectivo, podría conllevar la revisión de documentación adicional o el requerimiento al órgano de control de más información. Una vez realizadas las tareas de supervisión, la Autoridad de Auditoría se responsabilizaría ante la Unión Europea del trabajo realizado por todos los órganos de control que hubiesen actuado sobre un mismo programa operativo.

5. LA POSICIÓN DE LA AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CONTROL FINANCIERO

El propósito de este apartado es investigar la posición de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIRF) en el sistema constitucional de control financiero, otorgando una especial atención a la posible inconstitucionalidad de la Ley Orgánica 6/2013, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (LOAIRF). El enfoque analizará posibles elementos de inconstitucionalidad, centrándose en la hipotética contradicción con el artículo 153 CE, en la medida en que pueda entenderse la AIRF como un órgano de control económico-presupuestario que proyecta sus competencias sobre las Comunidades Autónomas, interfiriendo por lo tanto con la competencia asignada en dicho artículo al TCu.

El contexto de la LOAIRF

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal tiene por objeto garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria (art. 2 LOAIRF). La introducción del principio de estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico se remonta al año 2001 con la aprobación de la Ley 18/2001, de Estabilidad Presupuestaria, y la LO 5/2001, complementaria de la anterior. Ambas normas encontraban su fundamento en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, por el que se intentaba contener la deuda y el déficit públicos de los Estados integrantes de la Unión Económica y Monetaria dentro de unos límites comunes. El objetivo de la Ley 18/2001 y la LO 5/2001 era señalar una serie de límites de déficit y endeudamiento a todas las Administraciones Públicas, así como unos mecanismos de control para asegurar su cumplimiento. Estas dos normas, aprobadas sobre las bases competenciales expansivas del Estado de los arts. 149.1.11 y 149.1.14 CE (respecto al Sistema Monetario y la Hacienda General y Deuda del

Estado), así como los arts. 149.1.13 y 149.1.18 CE (relativos a las bases y coordinación de la planificación económica y a las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas), contenían ciertos elementos centralizadores en el establecimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria (por el Ministerio de Hacienda – art. 5 LO 5/2001) y en el control de su cumplimiento (igualmente, por el Ministerio de Hacienda, al que habría de suministrársele la información necesaria – art. 6 LO 5/2001). El fundamento de la competencia estatal para formular e implementar estas medidas de política económica sobre el resto de las Administraciones Públicas fue avalado por la STC 198/2011.

La modificación del art. 135 CE en 2011 constitucionalizó el principio de estabilidad presupuestaria. El nuevo marco normativo atribuye un importante ámbito de actuación para regular la estabilidad presupuestaria a través de la ley, difiriendo gran parte de la regulación al desarrollo legislativo ulterior. En concreto, el art. 135.5 CE se remite a una LO para la regulación de aspectos tan esenciales como la distribución de los límites de déficit y de deuda entre Administraciones Públicas, la metodología para el cálculo del déficit estructural, y la responsabilidad de cada Administración en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria. Esta previsión constitucional de desarrollo legislativo se ha llevado a efecto, en primer lugar, mediante la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF); y en segundo lugar, mediante la aprobación de la Ley Orgánica 6/2013, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (LOAIRF), ley “complementaria” de la LOEPSF (como se indica en su preámbulo).

La LOAIRF traduce pautas de política económica y presupuestaria ligadas a las respuestas que se han ido dando desde la UE a la crisis fiscal. Entre dichas respuestas destacaba claramente la apuesta porque el cumplimiento de las reglas fiscales de déficit, endeudamiento y evolución del gasto se supervisase por organismos independientes. En este sentido la LOAIRF desarrolla las obligaciones derivadas de la Directiva 2011/85/UE, así como del “Memorando de Entendimiento” del rescate que pidió España para sanear el sector bancario a mediados de 2012. Igualmente, en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria de 2012 se determina la necesidad de preservar la “independencia de las instituciones responsables a escala nacional de supervisar la observancia” de los topes y reglas que conforman el pacto presupuestario alcanzado (art. 3.2). Más recientes especificaciones se encuentran en el Reglamento UE 473/2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro, en cuyo art. 18 se prevé que los “organismos independientes” se constituyan a más tardar el 31 de octubre de 2013.

El concepto de Institución Fiscal Independiente

El término Institución Fiscal Independiente (IFI) hace referencia a una institución independiente funcionalmente de las autoridades presupuestarias (entendiendo por tales las autoridades encargadas de planificar y ejecutar el presupuesto), que proporciona asesoramiento público sobre cuestiones fiscales. La creación de IFIs tiene por objeto velar por la sostenibilidad de las finanzas públicas, y es una práctica cada vez más generalizada en todo el mundo. La puesta en marcha de estos organismos tuvo una primera etapa en la segunda posguerra mundial, con la aparición del Estado Social, siendo Países Bajos el primer país en crear una IFI en 1947. A partir de 2011, con la crisis financiera, se generalizó la necesidad de garantizar una estabilidad en los presupuestos públicos y con ello la creación de organismos independientes que contribuyeran a esa labor. En la actualidad más de 80 países, España entre ellos, han puesto en marcha estas autoridades.

Las IFIs operan en el contexto de las normas fiscales existentes, y constituyen un circuito de garantía para que estas normas se cumplan. El motivo principal para la creación de una IFI consiste en la preocupación de que el Gobierno se incline a hacer proyecciones demasiado optimistas de las cuentas públicas, y de que pueda desviarse del cumplimiento de las normas de déficit, incluso a veces con el beneplácito del Parlamento (especialmente en escenarios de parlamentarismo partidocrático). En definitiva, las IFIs constituyen un ejemplo de agencia regulativa independiente que trata de introducir consistencia temporal en políticas públicas generalmente caracterizadas por un fuerte componente tecnocrático (Gilardi 2002).

La dimensión institucional de la AIRF

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal es un ente de Derecho público que ejerce sus funciones con autonomía e independencia respecto de las Administraciones Públicas. Conforme al art. 7.2 LOAIRF, “a efectos puramente organizativos y presupuestarios, la Autoridad se adscribe al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a través del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas”; esta adscripción “en ningún caso afectará a su autonomía e independencia funcional”.

En efecto, la independencia funcional de la AIRF constituye el elemento esencial de su configuración jurídica. El Reglamento UE 473/2013 prevé en su art. 2.1 que la independencia de los organismos independientes de control de la estabilidad presupuestaria ha de venir dada por la autonomía funcional de dichos organismos respecto de las autoridades presupuestarias de los Estados miembros, debiendo sustentarse tal cualidad en disposiciones normativas que la garanticen con un nivel elevado. En este sentido el art. 7.1 LOAIRF señala que la AIRF actuará con plena independencia orgánica y funcional. Sin embargo, hay que tener en cuenta que si la AIRF se adscribe al Gobierno, deja de tener independencia orgánica. En este sentido el Consejo de Estado,

haciéndose eco de objeciones realizadas por la Comisión Europea, Fondo Monetario Internacional y varias Comunidades Autónomas a la adscripción de la AIRF al Ministerio de Hacienda (Martínez Lago 2014: 39), consideró que “podría preverse que dicha Autoridad dependiera directamente de las Cortes Generales”, o en todo caso “que se adscribiera al Ministerio de la Presidencia, como fórmula más expresiva de su relevancia y del ámbito en que ejerce sus competencias”. Eso mismo pretendieron varias enmiendas (Martínez Lago 2014). En efecto, hay que considerar que si se hubiese hecho depender orgánicamente de las Cortes (representantes del Pueblo español, y por tanto del sujeto soberano), habría tenido más lógica el diseño institucional de incidencia sobre las CC.AA (*vid. supra*). No obstante, el Consejo de Estado recordó en su Dictamen 606/2013 que la adscripción formal a un Ministerio “no supone necesariamente una quiebra de la autonomía funcional de la institución”. Permanece la duda sobre la independencia orgánica y sobre cómo un Subsecretario —rango que tiene el Presidente de la AIRF— de un organismo adscrito al Ministerio de Hacienda ejercerá con independencia efectiva respecto del Ministro (Martínez Lago 2014: 39), cuando dicho subsecretario es nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda.

El Reglamento UE 473/2013 dejaba abierta la posibilidad de repartir a más de un organismo independiente la supervisión de las reglas fiscales, con tal de que hubiese una clara asignación de responsabilidades². Por lo tanto, conforme a dicho Reglamento cabría haber recurrido a entes ya disponibles en nuestro Ordenamiento, confiriendo competencias a varios o a uno solo, y cambiando lo que hubiese que cambiar para asegurar de manera clara su autonomía funcional y el eficaz cumplimiento de sus funciones (Piña Garrido 2012: 27, 48-49; Martínez Lago 2014: 30). Por dicho motivo el Consejo de Estado recordaba en su Dictamen 606/2013 la posibilidad de atribuir las funciones de la AIRF a un organismo ya existente, “como podrían ser el Tribunal de Cuentas o el Consejo Económico y Social, previa introducción de las oportunas modificaciones en su régimen jurídico; y que también pueda tomarse en consideración la creación de un órgano de naturaleza y engarce distintos, como pudiera ser una Oficina presupuestaria encuadrada en las Cortes Generales”.

Se ha llegado a afirmar que con la creación de la AIRF se trataba de paliar el déficit del control presupuestario que vienen ejerciendo los órganos normalmente encargados del control financiero (la IGAE, el TCu y los OCEX). De manera quizá exagerada, Martínez Lago (2014: 5-6) ha señalado que “con ello se denota una especie de desconfianza hacia la labor encomendada al aparato institucional clásico de control de las finanzas públicas, aplazando la reforma del mismo con la creación de un nuevo organismo”. Sin embargo, en términos de derecho comparado, la

² Sin embargo, esta alternativa se contempla como opción no preferente, puesto que habrá de «evitarse una excesiva fragmentación institucional de las tareas de seguimiento» (considerando 17).

solución adoptada por España de crear una nueva autoridad independiente es lo más normal (Gordo et al. 2015: 35), y de hecho en Europa sólo hay dos países que hayan encomendado la función de control de la estabilidad presupuestaria a una Entidad de Fiscalización Superior: Francia y Finlandia. Dos casos de Entidades de Fiscalización Superior que cuentan con competencias de control *ex ante*, lo cual no es la situación del TCU en España. A este respecto hay que tener en cuenta que conferir al Tribunal de Cuentas un mandato de control *ex ante* que abarque la programación presupuestaria puede ir en contra de la esencia misma de dicho órgano (aunque hay autores que defienden ese diseño, como Fernández Llera – 2014: 42), en la medida en que el control *ex ante* supone en cierto modo autorizar los actos que se controlan, y si se pretende que el TCU autorice, o de su visto bueno, a los actos de programación presupuestaria, se corre el riesgo de generar una situación anómala, que puede situarse en contra de la esencia misma del control externo (Declaración de Lima, art. 2.3). Por otro lado, si es una cuestión de contabilidad nacional, tiene sentido que la AIRF se vincule con el ministerio de Hacienda, pues son los Ministerios de Economía y Hacienda, y no el TCU los encargados de la misma.

Competencias

La AIRF tiene por objeto “garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria previsto en el artículo 135 de la Constitución Española, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas” (art. 2 LOAIRF). Para conseguir dicho objetivo, se dota a la AIRF de una serie de facultades, sintetizadas en el art. 4 LOAIRF: 1. Elaboración de informes (el apartamiento de cuyas recomendaciones deberá ser motivado), opiniones (el apartamiento de cuyos criterios no requiere motivación) y estudios; 2. Disponer de la información económico-financiera relativa a las distintas Administraciones; y 3. Ejercitar advertencias públicas y apreciar los incumplimientos graves y reiterados del deber de colaboración con la AIRF.

Para que la AIRF pueda disponer de la información económico-financiera de las Administraciones Públicas, se contempla que pueda acceder a los datos que tenga el Ministerio de Hacienda (a estos efectos hay que considerar que una de las funciones inherentes a la IGAE, como centro gestor de la contabilidad pública, es la de centralizar la información contable de las entidades integrantes del sector público - art. 125.2 LGP). Ese acceso a la información disponible a nivel de la Administración General del Estado no excluye la posibilidad de que la AIRF se dirija directamente a las otras Administraciones, requiriendo “información adicional [...] cuando la información obtenida a través del Ministerio no resultara suficiente, completa o requiriera de alguna aclaración” (art. 4.2 LOAIRF). El incumplimiento del deber de colaboración podrá entrañar, si la AIRF considera que se trata de un incumplimiento grave o reiterado, la

aplicación por el Gobierno de las “medidas de corrección” señaladas en el art. 20 LOEPSF (autorización estatal de las operaciones de crédito e informe previo favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para la concesión de subvenciones o suscripción de convenios).

El Capítulo II de la LOAIRF (arts. 14 a 23) concreta el listado de informes y de asuntos sobre los que la AIRF podrá emitir opiniones:

1. Informe sobre las previsiones macroeconómicas “que se incorporen en los proyectos de presupuestos de todas las Administraciones Públicas o en el programa de estabilidad” (art. 14 LOAIRF). La finalidad de estos informes consiste en avalar o no las previsiones macroeconómicas, y que se tengan en cuenta las recomendaciones de la AIRF en la elaboración de las previsiones definitivas a incorporar en los proyectos de presupuestos o en el programa de estabilidad.
2. Informe sobre la metodología para calcular las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española (art. 15 LOAIRF). Ambos aspectos aparecen indicados en los artículos 12.3 y 21.1.b) LOEPSF, habiendo dado lugar a la aprobación de la Orden ECG/2741/2012, de desarrollo metodológico de la LOEPSF sobre el cálculo de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y de la tasa de referencia de la economía española. De lo que se trata es de que a partir de ahora, las modificaciones de dicha Orden serán objeto de informe previo de la AIRF.
3. Informe anual sobre el proyecto de Programa de Estabilidad (art. 16 LOAIRF).
4. Informes sobre el análisis de la ejecución presupuestaria, deuda pública y de la regla de gasto. Se trata de una evaluación del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública del ejercicio en curso, así como de la regla de gasto de todas las Administraciones Públicas, tomando en consideración la ejecución presupuestaria y las medidas previstas en el año en curso y el inmediato anterior (art. 17 LOAIRF).
5. Informe sobre el establecimiento por el Ministerio de Hacienda de los objetivos individuales de déficit y deuda de las Comunidades Autónomas. Este informe ha de emitirse en los diez días siguientes a que el Gobierno apruebe los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública para el conjunto de las Administraciones Públicas, antecediendo a la propuesta de determinación por el Ministerio de Hacienda de tales objetivos a nivel de cada una de las Comunidades Autónomas (art. 18 LOAIRF).

6. Informe sobre los planes económico-financieros y planes de reequilibrio de la Administración Central y de las Comunidades Autónomas (art. 19 LOAIRF).
7. Informe de los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las Administraciones Públicas. Se trata de un informe sobre la adecuación del proyecto de Presupuestos Generales del Estado (y de la información económico-financiera para la programación presupuestaria que deben suministrar las Comunidades Autónomas y Entidades Locales) a los objetivos de déficit, deuda y regla de gasto. La AIRF puede incluir recomendaciones en caso de apreciar alguna desviación (art. 20 LOAIRF).
8. Informe anual sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública indicados en los Presupuestos iniciales de las Administraciones Públicas, así como el cumplimiento de la regla de gasto de los Presupuestos de la Administración Central y de las Comunidades Autónomas (art. 17.2 LOEPSF).
9. Informe sobre sobre la conveniencia de activar las medidas preventivas, correctivas y coercitivas previstas en el capítulo IV de la LOEPSF, así como sobre el seguimiento de las que se hubieran adoptado. Este informe no tiene porqué producirse si así lo considera la Autoridad, contemplándose como una posibilidad (art. 21 LOAIRF).
10. Informe sobre la concurrencia de las circunstancias excepcionales —catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria— a las que hace referencia el artículo 135.4 CE. Este informe tendrá que producirse con carácter previo a la tramitación que habrá de darse en el Congreso de los Diputados para que, por mayoría absoluta, pueda decidir al respecto (art. 22 LOAIRF).
11. Opiniones, que pueden versar sobre el seguimiento de la información sobre la ejecución presupuestaria facilitada por el Ministerio de Hacienda; sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas a largo plazo; así como “sobre cualquier otro asunto cuando así lo disponga una ley” (art. 23 LOAIRF).

Los arts. 14, 15, 16, 18, 19, 20 y 22 LOAIRF hacen referencia a la programación presupuestaria; los arts. 17 LOAIRF y 17.2 LOEPSF hacen referencia a la ejecución presupuestaria; mientras que el art. 23 LOAIRF puede hacer referencia tanto a la programación como a la ejecución, y el 21 engarza con una actividad de rendición de cuentas. Las competencias de la AIRF pueden por tanto incidir sobre la autonomía financiera de las AA.PP, proyectándose con intensidad variable en la programación, en la ejecución y en el control tanto de los ingresos como de los gastos; en

cada una de estas fases se proyecta el principio de estabilidad presupuestaria (arts. 3 y 11 LOEPSF). En la programación de los ingresos y gastos, momento primordial en que se evalúa el cumplimiento con los objetivos de estabilidad, es la fase en la que más incide la AIRF. En cuanto a la fase de control de los ingresos, quedaría en manos de las agencias tributarias; mientras que la de control de los gastos quedaría en manos de los circuitos tradicionales de control interno y externo, con las posibles, y discutibles reservas del art. 153 CE en lo relativo al TCu.

La especial competencia de control de la programación presupuestaria con que cuenta la AIRF genera una problemática propia de fuerte calado constitucional. En efecto, conforme al principio de *no taxation without representation* puede afirmarse que en los fundamentos básicos del Derecho Constitucional subyace un rechazo a que autoridades no legitimadas democráticamente decidan sobre asuntos de programación de los ingresos y gastos públicos. Sin embargo, hay que entender que conforme a su diseño, la finalidad de la AIRF no es ejercer un control de oportunidad sobre decisiones políticas del proyecto de presupuestos, sino una mera verificación de carácter técnico que comprueba la conformidad de dichos presupuestos con reglas relativas a la estabilidad presupuestaria que no depende del margen de discrecionalidad de la AIRF. En el epígrafe que sigue analizaremos con mayor detenimiento la incidencia de la actividad de la AIRF con respecto a las competencias de control económico y presupuestario de las CC.AA y del TCu.

Consideraciones en torno a la constitucionalidad de la LOAIRF

Hemos visto cómo los arts. 17 LOAIRF y 17.2 LOEPSF configuran una competencia de control sobre la ejecución del gasto público que podría chocar con una posible reserva establecida por el art. 153 d) CE en favor del TCu. A este respecto existe una cierta confusión doctrinal en torno al alcance del art. 153 d) CE en lo concerniente a la competencia del TCu para llevar a cabo el control económico y presupuestario de las CC.AA. El art. 153 CE establece que “el control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá [...] por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario”. Parece como si el art. 153 CE operase en favor de un supuesto ámbito exclusivo para el TCu, de tal manera que sólo a través del TCu podrían llevarse a cabo labores de control financiero sobre las CC.AA. Esta posible interpretación constitucional puede tener consecuencias a la hora de articular los controles internos central y autonómico (especialmente en el caso de subvenciones condicionadas, *vid. supra*), así como para la operatividad de la AIRF.

Resulta interesante notar que el Consejo de Estado, en las dos ocasiones que ha tenido de pronunciarse sobre la AIRF (Ley Orgánica y Reglamento de desarrollo) no ha entrado a valorar esa posible inconstitucionalidad, como sí lo han hecho en la doctrina autores como Orón Moratal (2013). La clave residiría en que, como se señaló en STC 157/2011, FJ 3, el art. 135 CE ofrece por sí solo fundamento competencial al Estado central en

materia de estabilidad presupuestaria. En este sentido, se afirmó en dicha sentencia que la nueva redacción del art. 135 CE encomienda el desarrollo de los principios de estabilidad presupuestaria a una LO, y la remisión a una LO presupone la competencia del Estado en la materia que a través de ella se pretende regular. La LO es una Ley aprobada por el Congreso de los Diputados, y por lo tanto se proyecta hacia el Estado, resultando lógico que su implementación esté concebida para la Administración General del Estado. Por lo tanto no haría falta preocuparse de los ámbitos competenciales de otros órganos como el garantizado en el art. 153 CE a favor del TCu. Así, señalaba el Consejo de Estado, en su Dictamen 606/2013, que “La AIRF, en atención a su función de garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria, se crea por Ley Orgánica con base en el artículo 135.5 de la Constitución. Su engarce en el aludido precepto constitucional permite que ejerza sus funciones en todo el territorio español y con respecto a todos los sujetos integrantes del sector público”.

Por otro lado, la existencia de una potestad sancionadora puede deducirse implícitamente del art. 135.5. c) CE (en el que se prevé “La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria”), y de dicho artículo podría también deducirse, como competencia conexas, la competencia de control, puesto que no puede haber potestad sancionadora si no hay actividad de control. En definitiva, siguiendo estas pautas de interpretación puede zanjarse de manera rápida toda posible consideración de la vulneración del art. 153 CE, puesto que teniendo en cuenta el carácter constitucional del art. 135 CE, no cabría alegar vulneración del art. 153, pues si tal es el sentido del art. 135 (ofrecer una base para la AIRF), hay que entender que, si bien existe una situación de posible antinomia o contradicción entre preceptos constitucionales (135 y 153 CE), no existe inconstitucionalidad ya que se opera sobre la base de la Constitución.

Sin embargo, interpretar el sentido del art. 135 como que prevé la posibilidad de una AIRF no resulta obvio. El problema jurídico se plantea aquí en la medida en que realmente el enunciado del art. 135 CE no resulta del todo claro, por cuanto que se deja demasiado a la posterior Ley Orgánica. De hecho, la AIRF ni siquiera resulta mencionada. Es que ningún extremo de la articulación institucional del sistema de control de la estabilidad presupuestaria resulta mencionado. Como tampoco se hace referencia a articulación institucional alguna a los efectos del control y aplicación de los principios contenidos en dicho artículo. En efecto, la parquedad con que se expresa el art. 135 CE puede generar un resultado interpretativo ambiguo, de tal forma que podría también interpretarse que la no mención a los circuitos de control del cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria no permite utilizar el mismo como base para la LOAIRF. No cabría aquí reivindicar una interpretación sistemática o teleológica para defender el engarce de

la LOAIRF con el art. 135 CE porque sencillamente, no existe base gramatical. Y es la interpretación gramatical la que establece el perímetro de posibilidades interpretativas sobre el que posteriormente, métodos interpretativos adicionales podrán elaborar la especificación del sentido normativo. Y si no se entiende que el art. 135 CE comprende la necesidad de una AIRF en los términos en que la misma ha sido diseñada, entonces la atribución de muchas de las competencias previstas en la LOAIRF a la AIRF podría ser inconstitucional en la medida en que puedan chocar con las competencias conferidas, de forma mucho más específica, por el art. 153 CE al TCu. En concreto, aquellas competencias que supusiesen un control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas.

A este respecto habría que preguntarse qué quiere decir exactamente la expresión del art. 153 d) CE de control “económico y presupuestario” que habrá de ser llevado a cabo por el TCu. La interpretación gramatical ofrece un espacio de definición amplio, en la medida en que las palabras “económico” y “presupuestario” son conceptos difusos. En efecto, poco se desprende de sus definiciones. Economía es un concepto ajeno al derecho que hace referencia a los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales mediante el empleo de bienes escasos³. Mientras que presupuesto, un concepto cuyos contornos jurídicos están mejor delineados por el Derecho Financiero, puede ser definido como un documento jurídico-contable de vigencia anual por el que se autorizan gastos máximos y se prevén ingresos necesarios para su financiación. Dentro de este espacio interpretativo se hace necesario acudir a criterios de interpretación adicionales. En este sentido, desde un punto de vista sistemático se pueden observar dos elementos que pueden resultar decisivos para averiguar el significado. En primer lugar, la ubicación del precepto en el art. 153 y el sentido que cabe atribuir a dicho artículo en su conjunto; y en segundo lugar, la mención que se hace al TCu y la consideración de éste como un auditor público.

En primer lugar, hay que señalar que el artículo 153 CE se limita a recapitular las principales vías por cuyo medio se controla la actividad de las Comunidades Autónomas, y no se refiere a todas las posibles. La prueba de ello radica en que las Comunidades Autónomas están hoy también sujetas, en ocasiones, a controles no previstos en dicho artículo (por ejemplo, por el Defensor del Pueblo, o por las Cortes Generales -y no sólo por el Gobierno- cuando ejercen funciones delegadas por el Estado). Además, todos los controles previstos por el art. 153 CE: el control por el TC de la constitucionalidad de sus disposiciones normativas con fuerza de ley; el control judicial de la legalidad de su actividad administrativa; el control del ejercicio de funciones delegadas por el Estado previsto en el artículo 150.2 CE; así como el control económico y presupuestario

³ De manera más específica, señala Mendizábal Allende en voto particular sobre la STC 98/2001 que la "actividad económica" de las Administraciones Públicas afecta a la vida patrimonial de las mismas.

previsto en el art. 136 CE; existirían en virtud de la misma Constitución aunque ésta no incluyese un precepto con el contenido del art. 153 CE. De ahí que se pueda afirmar que el significado jurídico del artículo 153 es, en cierto modo, más declarativo que constitutivo, y que no establece un *numerus clausus*, posibilitando la existencia de vías de control adicionales.

En segundo lugar, hay que considerar la mención que se hace al TCu y la consideración de éste como un auditor público. Planteamos aquí la hipótesis de que una correcta interpretación del art. 153 d) CE debería considerar que el mismo, al expresar “económico y presupuestario” junto a “Tribunal de Cuentas”, a lo que se está refiriendo es a la actividad de auditoría pública, que es el ámbito propio del TCu. La auditoría pública es la función desarrollada por los sistemas de control externo. Conviene señalar a este respecto que el control externo es una categoría depuradamente elaborada por la comunidad de auditores públicos, agrupada en torno a la INTOSAI. De esta forma, el control externo responde a una lógica determinada; el subsistema de control externo se inserta en el sistema de control del gasto público tratando fundamentalmente de aportar confianza al Parlamento y al conjunto de la Sociedad, verificando que la gestión pública se ha llevado a cabo conforme al Derecho. Para ello trata de detectar irregularidades, actuando de manera crítica e incisiva. En el control externo prima el objetivo de generar confianza, de la misma forma que en el ámbito de la empresa privada el control realizado por un auditor de cuentas busca generar confianza en la dirección y consejo de administración por parte de los accionistas, a efectos de que se rindan cuentas ante los mismos.

Las consecuencias de aplicar estas dos hipótesis al caso de la AIRF serían:

- 1) Considerar el control externo como control que sirve para generar confianza al Congreso de los Diputados respecto de la actuación de las Administraciones, *a efectos de rendir cuentas ante dicho órgano*. Ésa es la razón de ser del TCu. Sin embargo, el control de la AIRF no tiene al Congreso como interlocutor directo, sino al Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda. Y no tiene como objetivo principal generar confianza, sino asegurarse del respeto del principio de estabilidad financiera. Además la AIRF se sitúa como dependiente orgánicamente del Ministerio de Hacienda, y es por ello que puede considerarse como un elemento de control no externo, sino interno. Por lo tanto, no se solapa en este sentido con el TCu. En la medida en que proporcionar confianza y servir a una rendición de cuentas parlamentaria fuese el objetivo de los controles, entonces sí se podría estar produciendo una invasión de las competencias del TCu, vulnerando el sentido que los arts. 136 y 153 CE dan al control externo realizado por el TCu. En dicho supuesto hipotético el control de la AIRF pasaría de facto a cumplir una función propia del control externo.

- 2) Si lo que ofrece el art. 153 d) es un *numerus apertus*, la adición de un nuevo órgano fiscalizador a través de una LO sería perfectamente constitucional, incluso si no existiese la base constitucional del art. 135 CE.

Sin embargo, hay que dejar claro que estas dos hipótesis interpretativas que aquí se plantean no están recogidas por la jurisprudencia constitucional, más bien al contrario. Así, puede considerarse que el TC ha admitido implícitamente que el art. 153 d) establece un ámbito de exclusividad del TCu. En STC 237/1992, se daba a entender en el FJ 9 que la pretensión de supervisar y controlar la ejecución autonómica de subvenciones condicionadas por parte del subsistema de control interno del Estado central, por razón del origen estatal de las mismas, no podía ir más allá de la remisión de información específica. Ir más allá suponía, conforme a dicha jurisprudencia, tanto una interferencia en la autonomía propia de las Comunidades Autónomas como una *invasión del ámbito de actuación del TCu* (aunque a este respecto se hacía referencia explícita al art. 136 CE, no al 153 d)... como volvió a señalar el ponente Mendizábal Allende años más tarde en voto particular de la STC 98/2001, diciendo que “la alusión del artículo 153 d) ha de reconducirse plenamente [...] a la cláusula general de competencia configurada en el artículo 136.1 CE”. En efecto, limitarse a una función de remisión de información es lo que ya estableció la LGP, que establece la obligación de remitir la información contable a la IGAE conforme al art. 125.2 LGP. En dicho voto particular, Mendizábal Allende utilizó también, como elemento adicional de interpretación una alusión a la LOFGA, en cuyo art. 22 se establece que: “al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas”, subrayando el magistrado que “el control específico respecto de la gestión económica [de las CC.AA] corresponde indeclinablemente al Tribunal de Cuentas, sin limitación ni condicionamiento alguno”.

Por otro lado, el TC ha hecho una interpretación del TCu no como auditor externo encargado de proporcionar confianza, sino como órgano que se encarga de sustanciar una rendición de cuentas. Lo que dijo el alto tribunal en STC 237/1992, en su FJ 9 es que “un control administrativo interno que exija la justificación del gasto -rendición de cuentas, en suma- [...] resultaría incompatible con la autonomía de las Comunidades para colocarlas en una posición subordinada a la Administración del Estado (SSTC 4/1981, 6/1982 y 201/1988), invadiendo por otra parte el ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas”. Lo que quiere decir que se identifica la esencia del control ejercido por el TCu con la exigencia de justificación del gasto o rendición de cuentas. Lo cual puede que no sea la expresión más correcta, puesto que justificar el gasto, conforme al lenguaje utilizado por el propio TCu, hace referencia a la verificación de que el gasto cumple con las normas vigentes en la gestión de los fondos públicos. Lo cual se trata más de un ejercicio de transparencia (a través del control, que contrasta una situación de hecho con una situación

esperada), que de un ejercicio de rendición de cuentas (entendiendo rendición de cuentas, como entiende la doctrina⁴, como un ejercicio por el cual un actor da explicaciones ante un foro por su gestión, y hace frente a las consecuencias que dicho foro determine... esta rendición de cuentas sería el ejercicio estrictamente de jurisdicción contable llevado a cabo por el TCu, así como la rendición de cuentas más amplia que se pueda llevar en sede parlamentaria sobre la base de los informes del TCu⁵). A este respecto hay que considerar que el art. 21 LOAIRF engarza con una actividad ulterior de rendición de cuentas por incumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria que sí que puede arrojar algunas dudas en lo relativo a su constitucionalidad por interferencia con el ámbito propio del TCu, que conforme a la interpretación de la STC 237/1992, comprendería la rendición de cuentas.

Sin embargo, manifestamos aquí nuestra preferencia por las dos hipótesis interpretativas planteadas (el TCu como auditor externo, y el art. 153 CE como *numerus apertus*). Pero una vez manifestada esta preferencia, hay que enfocarse sobre el posible alcance que la jurisprudencia constitucional pueda tener sobre la AIRF. Lo que habría que preguntar es: 1) ¿Se limita la LOAIRF a prever una remisión de información por parte de las CCAA a la AIRF? 2) ¿Forma parte de la labor de la AIRF exigir una justificación del gasto? Las respuestas a estas dos preguntas, a nuestro modo de ver, se situarían en un sentido favorable a la constitucionalidad de la LOAIRF.

- 1) ¿Se limita la LOAIRF a prever una remisión de información por parte de las CCAA a la AIRF?

De acuerdo con STC 201/1988, FJ 4 (así como la ya citada STC 237/1992, FJ 9), el TC sólo admitiría entre los subsistemas de control interno el establecimiento de un *deber de información* (que se explica en función de la existencia de los principios de colaboración, solidaridad y lealtad constitucional – y habría que añadir también el de transparencia, conectado con el de información veraz del art. 20 CE), pero no el control entre Administraciones, pues su existencia menoscabaría la autonomía financiera de las Comunidades

⁴ Se entiende por rendición de cuentas la obligación de un agente de informar y justificar sus actos (*answerability*), afrontando las consecuencias que de ello se puedan derivar (*enforcement*) (Schedler 1999: 14). Schedler (2004:13) describe los tres pilares fundamentales de la responsabilización como información, justificación y castigo.

⁵ Así, como señala Mendizábal Allende en voto particular sobre la STC 98/2001, “El carácter único del Tribunal de Cuentas no significa la eliminación de otras instituciones fiscalizadoras, y adviértase que esta expresión se utiliza en su sentido específico y estricto. El Tribunal puede y debe coexistir con los controles internos que establezcan las distintas Administraciones públicas e incluso con el externo que las Comunidades Autónomas, y sólo ellas, quieran organizar. Ahora bien, éste habrá de ser sólo eso, control, y en definitiva tendrá un alcance informativo, pero nunca naturaleza jurisdiccional ni, en consecuencia, podrá declarar o exigir responsabilidades individualizadas” (énfasis nuestro).

Autónomas. Precisamente es un deber de información lo que se prevé en el art. 4 de la LOAIRF: la AIRF se limita a recabar información, y no tiene competencias ejecutivas para recabarla por sí misma, sólo la capacidad de proponer medidas correctivas en caso de que la información solicitada no sea remitida por la Administración Pública correspondiente. La previsión de un suministro de información ya se tenía en cuenta, con respecto al Ministerio de Hacienda, en el art. 7 de la LO 5/2001⁶ (confirmado en su constitucionalidad por la STC 134/2011). Considerar que informar sobre el cumplimiento de unas reglas presupuestarias equivale a controlar a la Administración que gasta, vulnerando la autonomía de la misma, supone dar un salto interpretativo que en cierto modo puede desvirtuar la realidad. Es por ello que el TC acertó en interpretar, al considerar la constitucionalidad de la LO 5/2001, que la remisión de información no interfiere en la autonomía de las CCAA, y puede llevarse a cabo por la Administración Central.

Sin embargo, más allá de la remisión de información, podría considerarse que la realización por la Administración central de controles financieros en las Administraciones autonómicas coloca a las Comunidades Autónomas en una situación de subordinación con respecto a la Administración del Estado. El razonamiento subyacente a este posicionamiento consiste en considerar que el control financiero está eminentemente vinculado a órganos de impulso político. Como resultado de este razonamiento, se considera que en último término el control que ejerce una Administración superior sobre otra inferior acaba suponiendo una interferencia en la autonomía de la Administración inferior. Y en efecto, es en esta línea que se sitúa la STC 237/1992, que daba a entender en el FJ 9 que la pretensión de supervisar y controlar la ejecución autonómica de subvenciones condicionadas por parte del subsistema de control interno del Estado central, por razón del origen estatal de las mismas, no podía ir más allá de la remisión de información específica. Ir más allá suponía, conforme a dicha jurisprudencia, tanto una interferencia en la autonomía propia de las Comunidades Autónomas como una invasión del ámbito de actuación del TCu. Es decir, que sólo a través del TCu podría llevarse a cabo un control que interfiriese con la autonomía financiera. Se indicaba que “el Estado no puede condicionar las subvenciones o predeterminar su finalidad más allá del perímetro de la competencia concreta que sirva de cobertura a esa intervención suya” (FJ 8). A este respecto cabe preguntarse si realmente controlar supone condicionar o predeterminar la finalidad del gasto público,

⁶ “El Ministerio de Hacienda, a los efectos de la comprobación del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, podrá recabar de las Comunidades Autónomas la información que permita la medición del grado de realización del objetivo que a cada una corresponda alcanzar con arreglo a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”.

en la medida en que el control, entendido como mera actividad de verificación de una realidad de hecho, no implica por sí mismo una distorsión en el patrón de preferencias del ente controlado.

Por lo tanto, hay que considerar la dimensión de la interferencia de la AIRF en la autonomía de la respectiva comunidad, esto es, en la potestad para regirse conforme a prioridades políticas propias. Limitarse a comprobar datos no supone una interferencia en la capacidad de autonomía, en el *indirizzo politico* de la respectiva comunidad autónoma. Sí podría ser una interferencia en la capacidad de autonomía de las respectivas instituciones de control autonómicas si éstas pudiesen recibir órdenes. O podría ser interferencia si la AIRF pudiese por sí misma establecer sanciones. Pero esto no es el caso: la AIRF sólo propone sanciones.

- 2) ¿Forma parte de la labor de la AIRF exigir una justificación del gasto?

Ya hemos mencionado que, conforme a la doctrina del propio TCu, justificar el gasto hace referencia a la verificación de que el gasto cumple con las normas vigentes en la gestión de los fondos públicos. A este respecto, hay que considerar que en la medida en que se trate de verificar que el gasto ejecutado por las CCAA se ajusta a las reglas de estabilidad presupuestaria, puede plantearse que sí se está haciendo una labor de justificación del gasto, lo cual resultaría contrario por lo tanto a la jurisprudencia constitucional.

Sin embargo, recordemos que Mendizábal Allende, en voto particular sobre la STC 98/2001, indicaba que el control financiero efectuado por órganos distintos del TCu “habrá de ser sólo eso, control, y en definitiva tendrá un alcance informativo, pero nunca naturaleza jurisdiccional ni, en consecuencia, podrá declarar o exigir responsabilidades individualizadas”. Es decir, que se entiende desde dicha doctrina que el TCu exige responsabilidades individualizadas. Pero lo que la LOAIRF y la LOEPSF prevén es un control genérico de cumplimiento de los objetivos de estabilidad programados en su momento. Esto es un control de ejecución, pero se trata de un control agregado, no una fiscalización individualizada de las cuentas o de los concretos actos de ejecución presupuestaria (control de fiabilidad y control de cumplimiento, que es lo que lleva a cabo el auditor público). En efecto, no se prevén las auditorías sobre el terreno, puesto que el control se limita a sustentarse sobre una remisión de información agregada por parte de las Comunidades Autónomas.

Conclusiones.

A lo largo de esta sección hemos descrito la posición de la AIRF en el sistema constitucional de control financiero español, otorgando una

especial atención a la posible inconstitucionalidad de la LOAIRF por su hipotética contradicción con el artículo 153 CE. A este respecto, dos observaciones nos apuntaron la posibilidad de plantear hipótesis que reforzasen la tesis de la constitucionalidad de la LOAIRF. En primer lugar, el hecho de que el diseño que se ha adoptado para situar a la AIRF en el sistema constitucional español haya seguido las pautas marcadas por la mayoría de países europeos en perspectiva comparada, incluso en aquellos países que cuentan con un diseño de descentralización federal (Gordo *et al.* 2015). Y en segundo lugar, el hecho de que la transparencia sea un elemento esencial en la legitimación de los poderes públicos (reconocida en el art. 105.b) CE), y que poner trabas a la transparencia, aunque sea ejercida por agentes de la Administración Central exógenos a la autoridad controlada, no potencia los valores de democracia sobre los que se sustenta el Estado español (art. 1.1 CE).

Por el momento parece que las Comunidades Autónomas no se plantean siquiera recurrir la constitucionalidad de la AIRF porque están recibiendo dinero para los rescates financieros. Como señala Orón Moratal (2013: 203-204) “probablemente sea cuestión de tiempo, el que pueda transcurrir hasta que las Comunidades Autónomas no necesiten planes extraordinarios de ayuda, para que se plantee o cuestionen ante el Tribunal Constitucional los conflictos entre actos ejecutados en aplicación de la LOEPSF [y podemos añadir también, la LOAIRF] y el texto constitucional”. Dicho autor señaló una posible contradicción entre la LOAIRF y el art. 153 CE. Sin embargo, hemos presentado dos hipótesis interpretativas del art. 153 CE que se situarían en la línea de admitir la constitucionalidad de la LOAIRF.

Hemos expuesto una hipótesis interpretativa simple, que parece ser la acogida actualmente por el legislador y por el Consejo de Estado, que consiste en considerar que el art. 135 CE proporciona base competencial suficiente a la AIRF, de tal forma que no se pasa siquiera a tener que plantearse un posible conflicto de competencias con el TCu. Sin embargo, hemos sugerido que este planteamiento muestra debilidades, en la medida en que los términos en que se expresa el art. 135 CE no resultan claros en lo relativo a que ofrezca por sí mismo una base competencial sólida a la AIRF. Por lo tanto, hemos considerado necesario indagar en un posible choque entre AIRF y TCu, dejando de lado el art. 135 CE. En ese sentido, nos hemos centrado en interpretar el art. 153 CE y de manera sintética, hemos observado que la LOAIRF se limita a prever una remisión de información por parte de las AA.PP a la AIRF, y que la labor de la AIRF no exige una justificación específica del gasto por parte de las AA.PP controladas. Dichas hipótesis, plausibles ambas en los términos que se han expuesto, apuntan a una ausencia de solapamiento entre las funciones de la AIRF y el TCu, evitándose el posible choque de competencias entre dichos órganos.

CAPITULO V

EL SISTEMA DE CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS

1. UN MODELO COMPLEJO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

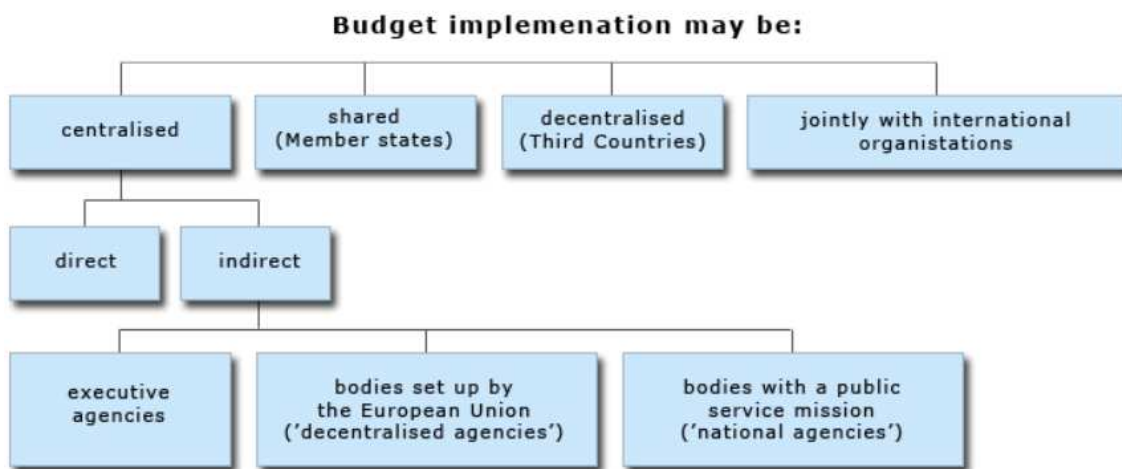
El carácter complejo del edificio institucional europeo tiene su correspondiente correlato en la complejidad a que se somete la ejecución del presupuesto. En efecto, existe una variedad de modos de ejecución del presupuesto de la Unión, cada uno de ellos intrínsecamente complejo. Estos modos de ejecución vienen reflejados en los artículos 58 a 63 del Reglamento Financiero:

1. **Gestión directa.** Se produce básicamente en el marco de determinadas políticas de Acción Exterior, políticas de ciudadanía, políticas de transporte y energía, política de Investigación y Desarrollo Tecnológico, política de información y sociedad, otras políticas de libertad, seguridad y justicia, políticas internas de la Comisión y gastos administrativos. Puede ser realizada directamente por la Comisión, o confiada a una agencia ejecutiva de la Unión. En la gestión directa es la Comisión la que diseña el programa de gasto, selecciona a contratistas y a beneficiarios de subvenciones, liquida los fondos y supervisa y controla el uso que se hace de los mismos.
2. **Gestión compartida.** Implica la delegación de partes de la gestión (ejecución, planificación o control) a los Estados miembros (a nivel central, regional o local, dependiendo de la propia estructura constitucional del Estado). El art. 59.1 del Reglamento Financiero establece que cuando la Comisión ejecute el presupuesto en régimen de gestión compartida, se delegarán en los Estados miembros competencias de ejecución. La delegación de la ejecución presupuestaria hace que los Estados miembros actúen como intermediarios entre la Unión y los beneficiarios finales: la Unión efectúa los pagos a los Estados miembros los cuales, a continuación, se encargan de pagar y rembolsar a los beneficiarios. Las políticas sectoriales que se someten a gestión compartida son principalmente agricultura y cohesión económica, social y territorial. Igualmente, las políticas tributarias, la gestión del sistema de ingresos de la Unión, entran dentro de la gestión compartida (en lo concerniente a las grandes categorías de ingresos: aranceles, exacciones agrarias, proporción del IVA ponderado y proporción de la RNB). Otros programas de escasa cuantía que se gestionan de manera compartida son el Fondo Europeo para las Fronteras Exteriores, el Fondo Europeo para los Refugiados, el Fondo Europeo para el Retorno y el Fondo de Solidaridad.
3. **Gestión descentralizada.** Implica la delegación de partes de la gestión a Estados terceros beneficiarios de ayudas. Se incluyen en

esta categoría programas como el Instrumento de Preadhesión (para los Estados candidatos a ser miembros de la Unión), el Instrumento Europeo de Vecindad y Asociación y el Fondo Europeo de Desarrollo.

4. Gestión conjunta con otras Organizaciones Internacionales. Implica la delegación de ciertas partes de la gestión a Organizaciones Internacionales. Se produce en el área de Acción Exterior, especialmente en lo concerniente a la contribución de la UE a Fondos especiales de las NN.UU, así como al Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo, al Banco Mundial o al Comité Internacional de la Cruz Roja. La gestión conjunta se articula en base a: a) cuando se hace de manera sistemática, convenciones-marco internacionales donde se explicitan los términos administrativos y financieros de la cooperación; b) cuando se hace de manera puntual, a partir de proyectos o programas conjuntos (por ejemplo, los Fondos de Ayuda Humanitaria); c) a veces se hace en el marco de fondos multidonantes (en los que incluso pueden participar donantes privados).

El siguiente diagrama elaborado por la propia Comisión resume los distintos modos de gestión presupuestaria:



Fuente: http://ec.europa.eu/budget/explained/management/managt_who/who_en.cfm

La Comisión siempre es igualmente responsable de la ejecución del presupuesto conforme al art. 317 TFUE, independientemente del modo a través del cual ejecute el presupuesto de la Unión y de cuáles sean las concretas competencias que ejerza en dicho modo de ejecución.

Es así que en el artículo 58 del Reglamento Financiero 966/2012 se establece que, independientemente del método de ejecución presupuestaria, “La Comisión seguirá siendo responsable de la ejecución del presupuesto de conformidad con el artículo 317 del TFUE”.

2. UN MODELO COMPLEJO DE CONTROL

El sistema de control de los fondos europeos sometidos a gestión compartida involucra a una multiplicidad de actores en un sistema de elevada complejidad institucional. Tanto en el control interno como en el control externo del 80% del gasto europeo cogestionado pueden participar organismos de todos los niveles territoriales. Así, por ejemplo, un gasto efectuado en Andalucía con base al presupuesto europeo en régimen de cogestión puede estar sometido al control interno de la Intervención General de la Junta de Andalucía, de la IGAE y de los servicios de Auditoría Interna de la Comisión. Ese mismo gasto puede ser fiscalizado también por la Cámara de Cuentas de Andalucía, por el TCu y por el TCEu.

El panorama resulta complejo, y no tiene sentido que cada institución de control dirija sus verificaciones únicamente a la parte de las acciones financiadas por su propia Administración territorial: que sólo el TCEu verifique la subvención europea; el TCu, la aportación nacional, y la Cámara de Cuentas de Andalucía la aportación autonómica: se produciría, en lo concerniente a las acciones materiales auditadas, un solapamiento ineficiente. Igualmente, una ausencia de cooperación entre niveles de gobernanza puede generar situaciones paradójicas como la elaboración de informes de fiscalización contradictorios sobre un mismo programa de gasto público. O peor aún, la ausencia de colaboración entre los organismos de control puede generar lagunas o acabar conduciendo a rebajar el nivel de exigencia y la calidad del control, a causa de que cada uno de ellos, actuando individualmente, puede tender a atenuar el tono crítico de sus observaciones (por los efectos que éstas pudieran tener para sus territorios en términos de suspensión de fondos o de correcciones financieras), generándose incluso un supuesto de competencia a la baja (o *race to the bottom*).

Ante este panorama, el principio de subsidiariedad propone una “regla de oro”: “la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida [...] puedan alcanzarse mejor [...], a escala de la Unión”. Sin embargo, la aplicación de esta regla gira en torno a la determinación etérea de “alcanzar mejor los objetivos”, y puede resultar dudosa. ¿Pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros los objetivos de legalidad y regularidad en el gasto de la Unión? Parte de la doctrina ha manifestado sus dudas de que esto sea así, puesto que precisamente en las partidas presupuestarias sujetas a gestión compartida es donde la incidencia de error financiero es mayor.

La evidencia empírica muestra que, hasta el momento, en las áreas sujetas a gestión compartida el complejo sistema de control del gasto europeo, tanto interno como externo, es deficiente. En efecto, las actividades de control de los distintos organismos internos y externos generan solapamientos y espacios sin controlar y, en última instancia,

déficits de eficiencia. Como señalaba Fabra Vallés (en García Crespo et al. 2005: 16): “el ámbito de control no está definido adecuadamente, hay demasiados casos de superposición y duplicación de funciones y, además, no se apoyan suficientemente en el trabajo llevado a cabo por otros organismos [...] la gestión compartida debería llevar aparejado el control compartido”. Ante la afirmación de Fabra Vallés hay que matizar que el control compartido existe, y que se articula en base al Reglamento Financiero de la Unión y sus normas de aplicación, inspirados en el principio de subsidiariedad. Lo que sucede es que ese sistema es imperfecto.

En este deficiente sistema de control de los fondos europeos no resulta difícil contemplar al subsistema de control nacional como el “eslabón débil” de la cadena. Y dentro del subsistema de control nacional, los organismos de control externo gozan de plena independencia de actuación, por lo que su participación en un marco integrado resulta aún más problemática. La posibilidad de contemplar un perfecto “marco de control integrado” se hace poco probable en la medida en que en la UE no existe un equivalente a los principios de supremacía y de coordinación, como en el sistema de control externo de España. Los principios que lo rigen son el de cooperación enunciado en el art. 317 TFUE (y de manera general en el art. 4.3 TUE), así como los ya señalados de proporcionalidad y subsidiariedad.

En el específico escenario de los entes políticos descentralizados (como es el caso de España), la situación resulta más complicada en la medida en que gran parte de los programas de gasto son cogestionados y cofinanciados por los gobiernos autonómicos como organismos intermedios. Y esta complejidad se vuelve particularmente difícil de manejar en la medida en que el interlocutor del TCEu en cada Estado miembro se situará siempre a nivel nacional.

En este contexto problemático la mayoría de los actores coincide en afirmar que haría falta que los órganos de control verificasen de manera coordinada el gasto público emprendido a escala europea, de tal manera que se permitiese un control integral de los fondos europeos.

A continuación, se aborda la problemática del control de los fondos europeos a partir de una descripción de los subsistemas de control externo e interno al nivel supranacional.

3. EL CONTROL EXTERNO

3.1. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea

3.1.1. Origen y evolución

El TCEu fue creado por el Tratado de Bruselas de 22 de julio de 1975 (Tratado por el que se modifican ciertas disposiciones financieras de los

Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas), y entró en funcionamiento el 18 de octubre de 1977. Su creación en 1975 era una consecuencia de la introducción del sistema presupuestario de recursos propios con la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, a partir de la cual los ciudadanos de los países miembros de las Comunidades Europeas comenzaron a contribuir al presupuesto comunitario.

La Decisión de 1970 constituía un paso esencial en la configuración supranacional de las Comunidades Europeas, por cuanto suponía establecer una relación más directa entre las Comunidades y los ciudadanos, sin la pantalla de los Estados. A efectos de otorgar legitimidad al sistema de recursos propios, se convirtió al Parlamento Europeo en órgano representante de los ciudadanos en materia de gestión presupuestaria europea. Esto llevó a que en el mismo año 1970 se aprobase el “primer tratado presupuestario”, (“Tratado por el que se modifican algunas disposiciones presupuestarias”, o Tratado de Luxemburgo) en el cual se confirieron competencias al Parlamento para la aprobación del presupuesto (pudiendo introducir enmiendas en los llamados “gastos no obligatorios”, esto es, los gastos que no derivaban directamente de los tratados, básicamente todo el presupuesto menos los fondos de la Política Agrícola Común). En el art. 6 del Tratado de Luxemburgo también se introdujo un procedimiento incipiente de aprobación de la gestión presupuestaria, por el que el Consejo y el Parlamento aprobaban la gestión del presupuesto realizada por la Comisión.

Con anterioridad a 1970, el poder presupuestario recaía exclusivamente sobre el Consejo. El procedimiento presupuestario preveía que la Comisión elaborase un anteproyecto de presupuesto, que era aprobado por el Consejo (previa consulta al Parlamento) y ejecutado por la Comisión. Como el Consejo era la única autoridad presupuestaria, detentaba de forma exclusiva las competencias de aprobar la gestión presupuestaria anual. A estos efectos, el Consejo se ayudaba de una Comisión de Control de las cuentas, antecedente del TCEu: en efecto, el TCEu se creó sobre la base de una serie de órganos de control externo existentes desde el origen de las Comunidades. Los Tratados de París y Roma habían creado el Comisario de Cuentas y la Comisión de Control respectivamente, y en 1959 una Decisión del Consejo los fusionó en una única Comisión de Control. Dicho órgano pasó a ser sustituido por el TCEu.

El problema es que la Comisión de Control carecía de los atributos propios de una EFS: al haberse fijado su estatuto en una Decisión del Consejo, carecía de garantía constitucional y podía ser objeto de cualquier modificación circunstancial. Además, carecía también de los fundamentos básicos para la independencia orgánica y funcional. Por otro lado, el incremento sostenido del presupuesto comunitario,

especialmente durante el decenio 1965-1975 agudizó la necesidad de reforzar los circuitos de control financiero.

En el Tratado presupuestario de 1975 se reforzó el nivel de control político, introduciéndose una competencia plena del Parlamento para aprobar la gestión de todo el presupuesto (el Consejo pasaba a quedar relegado a pronunciarse con una *recomendación* no vinculante). Consecuencia lógica de este procedimiento de aprobación del presupuesto era la creación de un órgano auxiliar especializado de fiscalización, una EFS, por cuanto que el Parlamento Europeo, como todos los parlamentos en derecho comparado, carece de los recursos técnicos para garantizar un control completo, exhaustivo e independiente sobre las cuentas y las transacciones financieras.

El TCEu se convirtió en la quinta Institución de la UE de pleno derecho con la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993. Su posición constitucional se vio afianzada con dicho Tratado, con la introducción del requisito de publicar anualmente una Declaración de Fiabilidad Anual sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes. La exigencia al TCEu de emitir una Declaración de Fiabilidad fue una opción impulsada por el Reino Unido y Holanda, con un notable apoyo del propio Parlamento Europeo (a través de su Comisión de Control Presupuestario).

Igualmente en 1999, con la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam, se produjo un nuevo avance en las competencias del TCEu, al conferírsele la posibilidad de recurrir ante el TJCE en defensa de sus prerrogativas (recurso de anulación del art. 263 TFUE), y al extenderse su ámbito de competencias de control presupuestario al segundo y tercer pilares (Commission Européenne 2009: 359, 363), en la medida en que se tratase de acciones y políticas financiadas con cargo al presupuesto de las Comunidades Europeas. Igualmente, el Tratado de Ámsterdam resaltó la función del TCEu con respecto a las irregularidades y las medidas para combatir el fraude, al introducir la exigencia de que, al examinar la legalidad e irregularidad el TCEu “informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad”.

En cuanto al Tratado de Niza de 2001, introdujo la posibilidad de que el TCEu aprobara determinadas categorías de informes y Dictámenes en salas (sin tener que reunirse en Pleno, actual art. 287.4 TFUE). Igualmente, el Tratado de Niza confirmó la práctica de publicar observaciones específicas de la Declaración de Fiabilidad para cada ámbito principal de la actividad comunitaria (actual art. 287.1 TFUE). Conviene notar que el Tratado de Niza no llegó a prever la posibilidad de publicar observaciones específicas *por Estado miembro*. Por lo tanto, el TCEu se ha negado a proporcionar los datos de error financiero por Estado miembro, a pesar de repetidos intentos del Consejo y el Parlamento por conseguirlo. En efecto, los niveles de error específicos por Estado miembro pueden considerarse como “el secreto mejor

guardado” del TCEu, que no lo hace público porque considera que no tiene cobertura constitucional, siguiendo por tanto una lógica de preservación del principio de integración en la construcción europea y de evitar dar una mayor resonancia a la lógica intergubernamental de los “saldos” de contribuyentes y receptores netos (Bernicot 2007: 276).

Finalmente, el Tratado de Niza recogió, en su Declaración aneja nº 18, una invitación “al Tribunal de Cuentas y a los Órganos fiscalizadores nacionales para que mejoren el marco y las condiciones de su cooperación, aunque manteniendo su autonomía respectiva. A tal fin, el Presidente del Tribunal de Cuentas podrá crear un Comité de Contacto con los presidentes de los Órganos fiscalizadores nacionales”.

3.1.2. El Tribunal de Cuentas Europeo en la actualidad

En la actualidad el TCEu es una Institución de la Unión Europea, con sede en Luxemburgo, teniendo encomendada la fiscalización y el control de las cuentas de la Unión Europea (art. 285 TFUE).

Se produce la particularidad de que en el TUE las menciones al TCEu son mínimas, previéndose una remisión al TFUE (art. 13.3 TUE: “Las disposiciones relativas al Banco Central Europeo y al Tribunal de Cuentas [...] figuran en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”). Por lo tanto la regulación esencial del TCEu se contiene en el TFUE (artículos 285 a 287), lo cual es una muestra de que aunque se conciba como Institución de la Unión, no se encuentra en un mismo plano que el Consejo, la Comisión, el TJUE y el Consejo Europeo.

En cuanto a su composición, el TCEu está integrado por un nacional de cada Estado miembro, que pertenezca o haya pertenecido en su respectivo Estado a las instituciones de control externo o que esté especialmente cualificado para esta función (art. 286.1 TFUE). El mandato de los miembros del TCEu abarca un período renovable de seis años, y son nombrados a propuesta de los Estados miembros, por mayoría cualificada del Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo (art. 286.2 TFUE). Hasta el momento la práctica es que los candidatos propuestos por los Estados miembros tienden a ser los nombrados por el Consejo. Existe en este sentido una lógica tendencia a que las propuestas de los Estados no sean puestas en cuestión por el Consejo (un órgano compuesto precisamente por los Estados miembros), a pesar de que en ciertos casos el Parlamento Europeo ha rechazado determinadas candidaturas (algunos candidatos, ante el rechazo del Parlamento, decidieron desistir *motu proprio*, pero otros fueron finalmente nombrados por el Consejo). Por su parte, los miembros del TCEu eligen a uno de ellos para que ocupe la Presidencia, que contará con un mandato renovable de tres años (art. 286.2 TFUE).

Resulta a este respecto muy interesante notar el hecho de que los miembros del TCEu son nombrados por el Consejo, es decir, por otra

Institución de la Unión. Se diferencian en ello de los miembros del TJUE, que son nombrados “de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados” (art. 19.2 TUE). El hecho de que el nombramiento de sus componentes venga dado por otra Institución de la UE va precisamente en la línea de configurar al TCEu como un “órgano de relevancia constitucional”, pero no un auténtico “órgano constitucional”, lo cual se añade a la cuestión de la remisión al TFUE en su regulación, en vez de hacerse directamente en el TUE.

Tanto el tamaño como la posible pérdida de independencia que del nombramiento de los miembros del TCEu por el Consejo se deriva han sido objeto de críticas por parte de la doctrina. Particularmente en lo relativo a la falta de independencia, por lo que supone de contradicción con la misma razón de ser del TCEu como EFS (Desmoulin 2005).

Dada su naturaleza de ente de control externo, los Tratados hacen especial hincapié en la independencia de los miembros que componen el TCEu. Dicha independencia se sostiene, en primer lugar, sobre la inamovilidad de sus integrantes, que sólo podrán ser cesados (o privados de su derecho de pensión o cualquier otro beneficio sustitutivo) sobre la base de causas tipificadas (que dejen de reunir las condiciones requeridas o de cumplir las obligaciones que dimanen de su cargo), por el TJUE a instancias del propio TCEu (art. 286.6 TFUE), y ello siguiendo criterios de legalidad, nunca de oportunidad política. Así, el cese de los miembros sólo podrá producirse por la renovación periódica del Tribunal, por fallecimiento, por dimisión voluntaria o por cese forzoso impuesto por el TJUE (art. 286.5 TFUE). En segundo lugar, para garantizar su independencia los miembros del TCEu gozan de los mismos privilegios e inmunidades que los jueces que componen el TJUE (art. 286.8 TFUE). Tercero, los miembros del TCEu han de comprometerse a respetar las obligaciones derivadas de su cargo y, en especial, los deberes de honestidad y discreción en cuanto a la aceptación, una vez terminado su mandato, de determinadas funciones o beneficios relacionados con su actividad previa de auditoría (art. 285.4 TFUE). En cuarto lugar, la independencia se refleja en la prohibición de solicitar o aceptar instrucciones de cualquier otra Institución u organismo de la Unión Europea, así como de cualquier Estado miembro (art. 285.3 TFUE). Finalmente, la independencia del Tribunal se asienta sobre las incompatibilidades de sus miembros, que no podrán ejercer ninguna otra actividad profesional, aun cuando sea no retribuida (art. 285.4 TFUE).

El Tribunal comprueba la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos de la Unión Europea, velando por la buena gestión financiera (art. 287.2 TFUE). Asimismo se encarga del control de las cuentas de los órganos u organismos creados por la Unión Europea, a menos que el acto constitutivo de tal órgano u organismo excluya expresamente la fiscalización del TCEu (art. 287.1 TFUE). El art. 161.4 del Reglamento Financiero 966/2012 añade que la actividad del TCEu de control del gasto de la Unión se extiende más allá de las propias Instituciones Europeas,

indicando que “La verificación de la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y el control del principio de buena gestión financiera se extenderán a la utilización de los fondos de la Unión percibidos a título de contribuciones por organismos exteriores a las instituciones”.

Finalmente, el art. 287.4 TFUE prevé la competencia del TCEu para emitir Dictámenes, a instancias de una de las demás instituciones de la Unión. Estos Dictámenes pueden ser facultativos u obligatorios (este último es el caso de la competencia consultiva que tiene el TCEu para dictaminar determinados proyectos de Reglamentos con repercusiones financieras).

Tal y como está configurado por el TFUE, el TCEu, a pesar de llamarse Tribunal, carece de competencias jurisdiccionales. A este respecto, habría que considerar que quizás el TCEu puede contribuir decisivamente a superar el problema estructural de falta de motivación de los Estados miembros por controlar los fondos europeos como si fuesen propios si se le asignase potestad coercitiva, pudiendo sustanciar la responsabilidad contable. Aunque en todo caso esta posibilidad, que se encuentra completamente fuera de la agenda política (y que requeriría modificación de los tratados), articularía una forma muy diluida de responsabilidad. Esto sucede especialmente en el caso de la Unión porque el número y el tamaño de las ilegalidades e irregularidades en las muestras auditadas es mínimo en comparación con la totalidad de transacciones producidas a lo largo del ejercicio financiero. Como mucho, lo que habría que plantear es un sistema de correcciones financieras realizadas en base a extrapolaciones hechas sobre la tasa de error encontrada. O confiar en la construcción de un sistema de responsabilidad contable integrado con los Estados miembros, en el que los subsistemas de control nacionales y subnacionales estuvieran obligados a remitir al TCEu todo supuesto de ilegalidad encontrado a efectos de que éste sustanciase la responsabilidad contable correspondiente. Pero la factibilidad política e incluso jurídica de esto es dudosa.

La proliferación de corrientes euroescépticas ha hecho que el TCEu haya cobrado una especial relevancia y protagonismo en el escenario político europeo. Temas como las deficiencias del sistema de control, la falta de responsabilidad contable, el derroche y el fraude, son asuntos favoritos para los actores hostiles a la Unión (Harden *et al.* 1995: 600). Sánchez Barrueco (2008: 43) cita a los Europarlamentarios Wermheuer y Blak en el debate sobre el informe anual del ejercicio financiero 1999 en la Comisión de Control Presupuestario, el 15 de noviembre de 2000, con afirmaciones como: “cuando el Tribunal de Cuentas presenta su informe, incluso ya algunas semanas antes, la opinión pública interesada espera el gran escándalo que se pueda vender bien en los titulares de los periódicos” o incluso que “la prensa está totalmente salvaje y huele sangre cada año cuando aparece el Tribunal de Cuentas con su informe”. Igualmente, señalaba la Cámara de los Lores británica en 2006 que “los

que quieran golpear a la UE siempre podrán valerse del informe anual del Tribunal de Cuentas”.

3.2. La posición central del control externo en el sistema de control del gasto público europeo

En el caso de la UE, el TCEu es el órgano encargado de efectuar el control externo de las cuentas públicas a efectos de proporcionar confianza al conjunto de actores políticos y sociales acerca de que el presupuesto se está gestionando conforme a la voluntad de los ciudadanos. La labor del control externo en el sistema de control del gasto público característico del Estado democrático tiene una dimensión central, en la medida en que el resto de niveles de control acaba orbitando en torno al mismo. Como hemos visto, la cúspide del sistema de control la constituye el control social, que es el ejercido por el pueblo; el segundo nivel lo constituye el control político, que tiene en la sede parlamentaria su centro operativo; el tercer nivel se opera en sede jurisdiccional, y no es un nivel sistemático sino casuístico, basado en posibles denuncias y con un carácter por tanto reactivo. Sin embargo, debe recordarse que tanto el control social como el político, como en su caso el control jurisdiccional, todos ellos niveles de control que se sitúan por encima del nivel de control externo, añaden poco a la labor de fiscalización ejercida por este último. La razón reside en que el control externo está diseñado para llevar a cabo una aproximación omnicomprendensiva a la problemática del control financiero de las cuentas públicas. Por lo tanto resulta difícil concebir que, con un sistema de control externo óptimo, el control jurisdiccional encuentre evidencias de ilegalidades en el gasto público a través del sistema de denuncias, o que el control político pueda señalar ilegalidades no encontradas antes por el control externo. El control externo está diseñado precisamente para proporcionar confianza a todos los grupos concernidos por la ejecución presupuestaria, y por lo tanto su cometido es estar un paso por delante del resto de sistemas de control.

Si bien es evidente que, de acuerdo con la metáfora de la pirámide de control, los subsistemas de control jurisdiccional, político y social se construyen sobre el control externo, el hecho de que el subsistema de control interno también grave en torno al subsistema de control externo puede no quedar bien reflejado a simple vista en dicha imagen. Como ya hemos señalado, el sistema de control interno tiene dos propósitos: en primer lugar, dar confianza al correspondiente “ápice estratégico” de la Administración Pública (esto es, el Gobierno), de que los objetivos que desde el mismo se hayan determinado se están cumpliendo sin desviaciones significativas; en segundo lugar, también es objetivo del control interno servir de base al resto de niveles de control.

Los niveles de control se construyen uno sobre otro, pero los niveles inferiores no adoptan una actitud pasiva (es decir, no se limitan a generar de manera mecánica o automática outputs de información que serán procesados por los niveles superiores), sino que tratan de

acoplarse a los niveles de arriba (es decir, tratan de adaptar sus outputs y sus procesos de transformación para ajustarlos a las necesidades de los niveles superiores). Se produce por tanto un proceso de ajuste mutuo entre todos los niveles de control a efectos de que la pirámide se mantenga estable. En este proceso de ajuste mutuo, podemos decir que el estrato más esencial es el nivel de control externo, en torno al cual se acabarán acoplando el resto de niveles. En definitiva, puede afirmarse que si el control externo funciona correctamente, el sistema general de control de las finanzas públicas girará en torno al mismo. Y esto es aplicable al marco de control financiero de la UE que pivota, en último término, en torno a la labor auditora del TCEu.

Conviene señalar que el control interno puede llegar a tener una fijación extrema por acoplarse al control externo, sobre todo en la medida en que el Gobierno esté en una situación de debilidad con respecto al Parlamento. En un escenario que podemos calificar como de parlamentarismo no partidocrático, como es la forma de gobierno de la UE, donde los grupos parlamentarios son muy laxos y se caracterizan por la escasa disciplina (por estar conformados por partidos de base geográfica distinta, y de base política no siempre enteramente asimilable), donde no hay pues una identificación partidista entre Ejecutivo y Parlamento, y donde la conformación de mayorías parlamentarias acaba siendo más precaria que en los sistemas nacionales, el Ejecutivo tiende a situarse en una posición de debilidad sistémica frente al Parlamento. Como la tendencia es que no exista un soporte parlamentario sólido para la Comisión, los supuestos de confrontación con el Parlamento acaban siendo más frecuentes. Como resultado, tal debilidad se manifiesta en una tensión subyacente en los mecanismos de confianza parlamentaria: en el caso de la UE, investidura y moción de censura. Esta tensión subyacente ha venido a acrecentarse con el tiempo, sobre todo desde la caída de la Comisión Santer, producida precisamente a partir de la amenaza parlamentaria de una moción de censura.

La espada de Damocles de la moción de censura está particularmente presente sobre la cabeza de la Comisión, y esto ha conllevado que un mecanismo como la aprobación de la gestión presupuestaria, que no entraña la automática responsabilidad política del Ejecutivo (en este caso de la Comisión), se haya asimilado a un mecanismo de confianza, con la correspondiente exigencia de responsabilidad política. Es decir, la amenaza de una moción de censura en caso de denegación de la aprobación de la gestión presupuestaria se hace particularmente presente en el sistema constitucional europeo. Todo esto ha llevado a que la Comisión, y por ende su servicio de control interno, se esfuerce sobremanera por contentar al sistema de control externo, a efectos de que la recomendación del auditor de la UE sea conceder el llamado descargo presupuestario (es decir, la aprobación de la gestión presupuestaria). Y como resultado de todo ello, la configuración del descargo presupuestario como mecanismo de confianza política ha

acabado reforzando la posición del TCEu como pieza central del sistema de control del gasto público europeo, en torno al cual gravitan el resto de niveles.

3.3. La actividad de auditoría realizada por el TCEu

El TCEu, como todo auditor, tiene por misión proporcionar confianza. Confianza al Parlamento y al conjunto de la ciudadanía europea, de que el dinero público se recauda y se gasta correctamente. Esta confianza se proporciona a través de la emisión de conclusiones en sus Informes, y de una opinión anual sobre la fiabilidad de las cuentas y sobre el cumplimiento de las normas de Derecho aplicables. Las conclusiones y opiniones que emite el TCEu a efectos de proporcionar confianza, son el resultado de una actividad de fiscalización, que contrasta la realidad del gasto público europeo con parámetros objetivos, contenidos en la ley y en los principios generalmente aceptados de contabilidad.

La obligación por parte del TCEu de auditar las cuentas de la Unión se contiene en el art. 285 TFUE, y se especifica en el art. 287 TFUE. El art. 285 TFUE indica: “La fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas”. Esta afirmación deja abierta la cuestión de qué sean las “cuentas de la Unión”. Esto es así en la medida en que existen fondos extrapresupuestarios como el Fondo Europeo de Desarrollo, o las aportaciones para la financiación de Acciones Comunes en el ámbito de la Política Exterior y de Seguridad Común (cuando éstas no se hagan a cargo del presupuesto de la Unión), que se articulan en base a una lógica más bien intergubernamental, con aportaciones voluntarias de los Estados. Por otro lado también existen los gastos e ingresos del Banco Europeo de Inversiones, que al ser una entidad jurídicamente autónoma que se sitúa en cierto modo fuera del marco institucional de la Unión, no se incluyen en el presupuesto de la Unión. Sin embargo todos estos elementos pueden caer en el ámbito de fiscalización del TCEu en determinadas circunstancias.

El art. 285 TFUE deja abierto el ámbito institucional abarcado por el concepto de “Unión”, puesto que la Unión Europea engloba un amplio sistema institucional, con siete “Instituciones” (enunciadas en el art. 13 TUE: Parlamento Europeo, Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, Comisión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Banco Central Europeo y Tribunal de Cuentas), más dos órganos consultivos (Comité Económico y Social y Comité de las Regiones), un órgano de garantías (Defensor del Pueblo Europeo), un órgano de financiación (Banco Europeo de Inversiones, que tiene un estatuto jurídico *sui generis*), cuatro órganos interinstitucionales (Oficina de Publicaciones Oficiales, Oficina Europea de Selección de Personal, Supervisor Europeo de Protección de Datos, Escuela Europea de Administración), más las múltiples agencias especializadas y agencias ejecutivas establecidas por la Unión para un cometido particular. Es por ello que el art. 287.1 TFUE señala: “El Tribunal de Cuentas examinará las

cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier órgano u organismo creado por la Unión *en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen*". En este sentido, el Reglamento del Fondo Europeo de Desarrollo (que es un instrumento extrapresupuestario), así como los reglamentos constitutivos de las agencias de la UE, contienen explícitamente la previsión de realización de auditorías por parte del TCEu a efectos de una mayor claridad. Más aún en el caso del Fondo Europeo de Desarrollo, que se ve afectado por una Declaración adjunta al Tratado de Bruselas de 1975 (instituyendo el TCEu), en la que se prevé expresamente que las cuentas de dicho fondo han de ser auditadas por el TCEu.

Hay que recordar que tanto las auditorías financieras como las auditorías de cumplimiento implican también auditar la eficacia de los sistemas de control interno. Es decir, que el objeto analítico se sitúa en un doble plano: por un lado, los específicos estados financieros e informes de ejecución presupuestaria, junto con las transacciones financieras subyacentes a los mismos. Y por otro lado, los sistemas de control establecidos por las propias entidades auditadas a efectos precisamente de asegurar la fiabilidad de sus estados financieros e informes de ejecución presupuestaria, así como la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes a los mismos. Así, el TCEu proporciona confianza no sólo de que las cuentas y las transacciones se hicieron correctamente, sino también de que son óptimos los sistemas establecidos para que dichas cuentas y transacciones se hagan correctamente.

El art. 287 TFUE especifica cómo habrá de plantearse la actividad auditora del TCEu, que a continuación pasamos a describir. La importancia de su exposición es grande, en la medida en que viene a ilustrar el contenido sustantivo de la actividad de control de la ejecución presupuestaria.

El trabajo del TCEu se articula en base a las *pruebas de auditoría*, que son técnicas o procedimientos que utiliza el auditor para contrastar la realidad de hecho con los enunciados normativos y principios aplicables, y así obtener la *evidencia de auditoría* sobre la que se basarán sus conclusiones y su opinión. Las pruebas de auditoría analizan una realidad empírica sobre la que se producirá la fiscalización para verificar el cumplimiento de las cuentas y transacciones con la normativa aplicable: tratan por tanto de contrastar el ser con el deber ser. La evidencia sobre la que se realizan las pruebas de auditoría puede emanar de fuentes tanto internas como externas a la entidad auditada. La evidencia interna a la entidad son por ejemplo las facturas, contratos, realidad física de bienes y servicios adquiridos con la ayuda de subvenciones, etc. Por su parte, la evidencia externa a la entidad puede ser: (a) producida por el propio auditor (lo que puede venir constituido, por ejemplo, por análisis financieros realizados sobre la base de la

información de la entidad auditada); (b) externa al propio auditor: importancia especial tiene en esta categoría el uso de información producida por otros auditores.

Las principales pruebas de auditoría, en las auditorías financieras y de cumplimiento son (European Court of Auditors 2012: 163):

- Pruebas de cálculo: analizar que las cuentas cuadren aritméticamente, y que las consolidaciones se hayan hecho correctamente.
- Pruebas analíticas: Análisis de la consistencia y coherencia de las cuentas con respecto a la tendencia que han marcado los años anteriores. Análisis de los principios y normas de contabilidad utilizados. Análisis de los propios procesos de toma de decisión dentro de la entidad.
- Pruebas de inspección: Inspección física de documentos. Inspección física de bienes y servicios que las subvenciones o el gasto directo de la Unión pretendían financiar.
- Pruebas de confirmación: confirmación de elementos como los saldos bancarios, los créditos con terceros o las garantías.

El TCEu realiza auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión, conforme a la estructuración seguida por los estándares ISSAI de Nivel 3: “Principios Fundamentales de Auditoría”.

3.3.1. Respecto a las auditorías financieras (de fiabilidad de las cuentas)

La obligación de llevar a cabo auditorías de fiabilidad de las cuentas se contiene en el art. 287.1 TFUE al indicarse que “El Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión”.

El objetivo general de las auditorías financieras o de fiabilidad es determinar que las cuentas reflejan fielmente, en todos sus aspectos significativos (es decir, dentro de los márgenes de materialidad), la situación financiera real, los resultados de las operaciones y los flujos de caja del ejercicio, de acuerdo con el “marco de información financiera aplicable”. En el caso de las cuentas de la UE, este “marco de información financiera aplicable” viene constituido por las disposiciones del Reglamento Financiero 966/2012 (junto con los correspondientes Reglamentos y Decisiones de desarrollo) y las reglas de contabilidad desarrolladas por el Jefe de Contabilidad de la Comisión (que es Director Adjunto de la Dirección General de Presupuesto), inspiradas en las Normas Contables Internacionales del Sector Público (IPSAS) dictadas por la Federación Internacional de Contables o en su defecto, estándares aplicables al sector privado como las Normas Internacionales de

Contabilidad, NIC (*International Accounting Standards*) y las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (*International Financial Reporting Standards*) dictadas ambas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*, IASB). El marco de información financiera aplicable se extiende no sólo a la Comisión, sino al conjunto de las Instituciones Europeas.

La auditoría de fiabilidad de las cuentas tratará precisamente de comprobar que las cuentas financieras sean fiables, analizando cuestiones como la coherencia interna de las mismas (“que cuadren las cuentas”), e indagando igualmente que la información proporcionada venga respaldada por la documentación correspondiente. La auditoría de fiabilidad de las cuentas toma en consideración también aspectos cualitativos de la práctica contable, incluyendo indicadores de sesgo en el juicio de los contables de la Comisión. Además, con carácter general la información presentada en las cuentas anuales habrá de ser no sólo fiable, sino también relevante, comparable y comprensible para los usuarios de la misma (usuarios que son tanto la Comisión como el Parlamento Europeo, así como la ciudadanía europea en general).

Las cuentas anuales de la UE comprenden las cuentas anuales individuales de cada una de las Instituciones y Agencias de la UE, así como las cuentas consolidadas del conjunto de la UE. La importancia de las cuentas anuales consolidadas es trascendental, en la medida en que pretenden ofrecer la imagen fiel de la situación financiera de la Unión como ente jurídico en su conjunto. Las cuentas anuales consolidadas reproducen la estructura de las cuentas anuales individuales, y comprenden:

1. Los estados financieros consolidados (agregados, no separados por áreas presupuestarias o entidades). Los estados financieros consolidados comprenden el balance de situación (que es la descripción del total de activos y pasivos) y el estado de resultados financieros (saldo desagregado de los ingresos y gastos obtenidos durante el año, imputados en función de la corriente real de derechos y obligaciones, no de las corrientes de tesorería), que recogen toda la situación patrimonial y financiera y el resultado económico, a 31 de diciembre, del ejercicio precedente; el cuadro de flujos de tesorería (en el que figuran las corrientes de tesorería: cobros y desembolsos de tesorería del ejercicio, así como la situación de tesorería final); y el estado de cambios en los activos netos (que hace referencia básicamente a las reservas a disposición de la Unión). Igualmente los estados financieros consolidados incluyen un resumen de las políticas contables junto con notas explicativas sobre asuntos de relevancia contable, como posibles cambios de criterios contables producidos durante el ejercicio. En el caso del resumen de las políticas contables, los servicios de contabilidad han de justificar la conformidad de dichas políticas

con el marco de información financiera aplicable, tal y como fue definido por el Jefe de contabilidad de la Comisión.

A estos efectos, en lo concerniente al marco de información financiera aplicable, la Comisión tiene la obligación no sólo de respetarlo, sino también de explicitar y clarificar la conformidad de las cuentas con el mismo, haciendo referencia y describiendo claramente las disposiciones aplicables, como justificación de los criterios contables usados.

2. Los informes consolidados sobre ejecución presupuestaria, que incluyen la cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria y un informe de síntesis de los principios presupuestarios aplicados. La cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria hace una recapitulación de la totalidad de operaciones presupuestarias realizadas en el ejercicio, desglosadas en ingresos y gastos. Es como el presupuesto, pero no en términos de previsión hacia el futuro, sino de reflejo del pasado. Por lo tanto su estructura es idéntica a la del presupuesto mismo, sólo que la cuenta de resultados de la ejecución presupuestaria no tiene por qué aparecer en equilibrio, ya que los ingresos y los gastos podrán haber sido distintos.

Con respecto a la cuenta de resultados económicos, su fiscalización trata de comprobar que los ingresos y los gastos se han producido efectivamente (dejando la comprobación de la legalidad de las operaciones que dieron lugar a los mismos a la auditoría de cumplimiento), y que su reflejo contable ha sido exacto, completo y correctamente recogido en el ejercicio apropiado, y presentado de acuerdo con las normas contables pertinentes.

El específico contenido que adoptan las conclusiones sobre la fiabilidad de las cuentas puede caracterizarse de la siguiente manera (European Court of Auditors 2012: 18-20):

- a) Durante el ejercicio financiero. Conclusiones sobre la forma en que las transacciones y otros hechos fueron reflejados en las cuentas.
 - Ocurriencia: que las transacciones que se hubiesen reflejado contablemente hayan tenido efectivamente lugar, y que hayan afectado a la entidad.
 - Exhaustividad: todas las transacciones que debían recogerse han sido reflejadas en las cuentas.
 - Exactitud: las cantidades específicas expresadas en las transacciones han sido reflejadas correctamente.
 - Cierre de cuentas: las transacciones han sido registradas en las cuentas del ejercicio financiero que les correspondía.

- Clasificación: las transacciones han sido consignadas en las cuentas apropiadas, de acuerdo con las categorías pertinentes.
 - Legalidad y regularidad: en principio, la cuestión de la ilegalidad o irregularidad de las transacciones se encuadra en la auditoría de cumplimiento. De esta manera, una transacción ilegal no afectará a la auditoría financiera en la medida en que hubiese sido registrada siguiendo los procedimientos contables aplicables. Sin embargo, el impacto financiero negativo que hubiese producido una transacción que hubiese sido identificada como ilegal, sí tiene que ser reflejado en la contabilidad, y si no se hace, la auditoría financiera habrá de constatar tal error.
- b) A la finalización del ejercicio financiero. Conclusiones sobre los saldos de las cuentas y sobre los balances de situación a la finalización del ejercicio financiero.
- Existencia: los activos y pasivos existen.
 - Derechos y obligaciones: el organismo auditado tiene la titularidad o controla de manera efectiva los activos reflejados en balance. Igualmente, se encuentra obligado por los pasivos.
 - Exhaustividad: todos los activos y pasivos que debían ser recogidos en el balance de situación han sido efectivamente reflejados.
 - Valoración y asignación: los activos y pasivos han sido incluidos en las cantidades correspondientes, y cualquier tipo de ajuste de valoración (ej., las amortizaciones de capital) ha sido consignado correctamente, de acuerdo con las normas de contabilidad aplicables.
- c) En la presentación de los estados financieros. Conclusiones sobre la situación financiera a la finalización del ejercicio.
- Ocurrencia: el conjunto de hechos, transacciones y cualquier tipo de afirmaciones financieras reflejadas en las cuentas ha tenido lugar y ha afectado al ente auditado.
 - Exhaustividad: todas las declaraciones y matizaciones que debieran haber sido hechas se han reflejado correctamente en los estados financieros.
 - Clasificación y comprensibilidad: la información financiera ha sido presentada de manera adecuada y comprensible, de acuerdo con los principios contables relevantes.

- Precisión y valoración: la información es presentada de acuerdo con las cantidades apropiadas.

3.3.2. Respecto a las auditorías de cumplimiento (sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes)

Señala el art. 287.2 TFUE que “El Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos”, lo que supone la realización de auditorías de cumplimiento.

En lo concerniente a las auditorías de cumplimiento, se trata de determinar la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes a las cuentas (es decir, ingresos y gastos) que se produjeron durante el periodo temporal cubierto, dentro de unos márgenes de materialidad. El concepto de transacciones subyacentes hace referencia en último término a transacciones financieras que entran y salen del patrimonio de la UE.

En las auditorías de cumplimiento el auditor determina si la partida presupuestaria contra la cual se cargó la transacción era efectivamente existente y había sido aprobada. Igualmente determina si los actos jurídicos de base sobre los que se sustenta dicha transacción fueron conforme a derecho y proporcionaban efectivamente un soporte jurídico básico a la actuación administrativa. A continuación verifica la conformidad de la transacción tanto con la partida presupuestaria como con el acto jurídico de base y el compromiso jurídico de gasto. La fiscalización de las transacciones ha de enfrentarse a la complicación de que las mismas atraviesan distintas fases en el ciclo de gasto (compromiso presupuestario y legal, validación, autorización y pago), lo que dará lugar a distintos apuntes en las cuentas.

El TCEu está en condiciones de emitir un juicio sobre la legalidad y regularidad de una transacción sólo cuando la misma ha completado el ciclo compromiso-validación-autorización-pago, y además hay suficiente evidencia sobre la existencia o inexistencia de la realidad económica que debe subyacer a la transacción, es decir, un gasto justificado por el beneficiario final del dinero (en el caso de subvenciones), o un flujo de bienes y servicios (en el caso de un gasto directo efectuado por las Instituciones de la Unión). La realidad económica que debe subyacer a la transacción no necesariamente ha de ser un bien o servicio completamente acabado, pues existen los pagos anticipados y los pagos intermedios, presentes en los proyectos plurianuales, que son precisamente los más comunes en el caso de los fondos estructurales. En estos casos la realidad económica subyacente será el propio progreso del proyecto al que se referencian.

El específico contenido que adoptan las conclusiones sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras que subyacen a las cuentas anuales puede caracterizarse de la siguiente manera:

- Realidad y medición correcta: las transacciones subyacentes existen y han sido reflejadas de manera ajustada.
- Elegibilidad de las transacciones: los criterios de elegibilidad se cumplen para cada transacción.
- Cumplimiento con otros requisitos normativos: criterios normativos distintos de la elegibilidad (por ejemplo, forma en que se hizo una licitación pública).
- Corrección en los cálculos: por ejemplo, que el cálculo de los costes se haya hecho de manera correcta.
- Exhaustividad y precisión de la contabilidad de las transacciones: que las transacciones no se incluyan más de una vez, y que se contabilicen en el ejercicio financiero correspondiente y al valor al que se produjeron.

A) Los conceptos de legalidad y regularidad

Los criterios de legalidad con los que se debe fiscalizar el cumplimiento de las transacciones se encuentran en el art. 263 TFUE, donde se señalan como elementos que entrañan la ilegalidad de actos de la Unión: “incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder”.

Por lo que respecta a la regularidad, existe la ya señalada definición contenida en el Reglamento 2988/1995, relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas cuyo art. 1.2 hace referencia a que “Constituirá irregularidad toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una acción u omisión de un agente económico que tenga o tendría por efecto perjudicar al presupuesto general de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas, bien sea mediante la disminución o la supresión de ingresos procedentes de recursos propios percibidos directamente por cuenta de las Comunidades, bien mediante un gasto indebido”. Esta definición se retoma posteriormente en el art. 2 del Reglamento 1083/2006, de los fondos estructurales, de manera casi literal: “toda infracción de una disposición del Derecho comunitario correspondiente a una actuación u omisión de un agente económico y que tenga, o que pueda tener, por consecuencia causar un perjuicio al presupuesto general de la Unión Europea al cargarle un gasto injustificado”.

De dicha definición se desprende que la irregularidad no es sino una expresión que acompaña a la ilegalidad para tratar de proteger el presupuesto de la Unión incluso en casos en los que se ve afectado por actos que no conculcan de manera precisa una

disposición claramente recogida en el corpus jurídico del Derecho de la Unión. Evidentemente la Unión, como Comunidad de Derecho que es, no puede fundamentar un juicio sobre la irregularidad de una transacción en base a criterios arbitrarios, éstos habrán de referenciarse siempre al Derecho.

Se comprueba por tanto la dificultad que existe para establecer una línea que delimite los contornos conceptuales de la irregularidad con respecto a la ilegalidad. Como resultado, el TCEu no hace a efectos prácticos distinción entre transacciones ilegales y transacciones irregulares.

B) Marco jurídico de los parámetros de legalidad y regularidad

La legalidad y regularidad de las transacciones fiscalizadas por el TCEu se determinan usando como referencia:

1. El Derecho de la Unión, lo que comprende fundamentalmente las normas financieras (las contenidas en el TFUE, así como el Reglamento Financiero 966/2012 y sus normas de aplicación, junto con los Reglamentos Financieros sectoriales), la legislación básica que rige la política sectorial de que se trate y el programa o actividad concretos, otras normas de desarrollo que se hubiesen aprobado de conformidad con dicha legislación básica, así como las normas contractuales en el caso de que la transacción se vehiculase a través de un contrato. También se incluye la normativa interna del propio órgano administrativo afectado por la transacción. Particular importancia tiene el Reglamento Financiero de la Unión, que ha sido calificado por la propia Comisión como *“the European Union’s financial bible. It sets out the essential rules and principles governing the establishment and implementation of the budget and the control of Europe’s finances”* (European Commission 2003).
2. El Derecho de los Estados miembros, en los supuestos en que (a) la normativa de la Unión permita a los Estados miembros aprobar un marco normativo que haya de regir el gasto de los propios programas de la Unión dentro de una política sectorial determinada, o (b) cuando el gasto se produce en la modalidad de gestión compartida y los programas son financiados en parte por los Estados miembros, se generará una concurrencia inevitable de normativas aplicables.
3. La desviación de poder, que toma como referencia las finalidades que el conjunto del ordenamiento jurídico fija a las Administraciones Públicas.

C) Requisitos para la legalidad y regularidad de las transacciones: el doble fundamento jurídico y el compromiso presupuestario

Las transacciones de la UE han de tener un doble fundamento jurídico (el acto jurídico de base y el compromiso jurídico de gasto), y un fundamento presupuestario: la correspondiente asignación presupuestaria. A estos efectos, hay que recordar que el presupuesto tiene una doble naturaleza, por un lado es un documento de planificación del conjunto de ingresos y gastos, y por otro lado es un acto jurídico de autorización de los mismos.

- El “acto jurídico” de base viene constituido por normas jurídicas, es decir, los Reglamentos, Directivas y Decisiones enunciados en el art. 288 TFUE (fuentes del Derecho de la UE). El acto jurídico de base establece, junto con el compromiso presupuestario, el fundamento para el correspondiente compromiso jurídico de gasto.
- El compromiso presupuestario es la operación que reserva los créditos de pago, asignando la cantidad de dinero necesaria para hacer frente al compromiso jurídico. Tiene que venir referenciado a una partida presupuestaria debidamente aprobada por la autoridad presupuestaria. En principio corresponde al propio ordenador aprobar tanto el compromiso jurídico como el compromiso presupuestario. El compromiso presupuestario podrá ser individual, cuando pueden determinarse el beneficiario y el importe del gasto, o global cuando al menos uno de los elementos necesarios para el establecimiento del compromiso individual no está determinado. El derecho financiero de la Unión impone que el compromiso presupuestario preceda siempre al compromiso jurídico de gasto.
- El compromiso jurídico de gasto hace referencia a lo que en Derecho español sería propiamente un acto administrativo de compromiso de gasto. Es por lo tanto un acto por el cual el Ordenador u Ordenador delegado (*Authorising officer* o *Authorising officer by delegation*, que son quienes tienen potestad, de acuerdo con el Reglamento Financiero 966/2012, de disponer de los fondos de la Unión), crea una obligación jurídica de la que se derivará un cargo, por importe determinado o determinable, al presupuesto de la Unión. Podrá tratarse de un acto unilateral de la Unión o de un contrato.

Una vez producido el compromiso presupuestario, se produce la liquidación de gasto, un acto por el cual el ordenador competente:

- a) comprueba la existencia de los derechos del acreedor;
- b) determina o comprueba la realidad y el importe referidos por los títulos de crédito;

- c) comprueba las condiciones de exigibilidad de los citados títulos.

Producida la liquidación del gasto (con la que se termina la “fase declarativa” de la ejecución presupuestaria), se permite la ordenación del gasto, acto por el cual el ordenador competente, tras verificar la disponibilidad de los créditos, da al contable, mediante la emisión de una orden de pago, la instrucción de pagar el importe de un gasto.

Finalmente, corresponde al contable proceder al pago de los gastos con arreglo a los fondos disponibles. El pago del gasto deberá estar respaldado por la prueba de que la acción correspondiente es conforme con las disposiciones del acto jurídico de base o del contrato. Se distinguen cuatro tipos de pago: por un lado, el pago de la totalidad del crédito de pago; y por otro lado, el pago parcial, que a su vez puede tener la forma de anticipos, pagos intermedios y pagos finales.

D) Consecuencias de la comisión de ilegalidad o irregularidad

Las consecuencias de la comisión de una infracción de ilegalidad o irregularidad en la ejecución del presupuesto de la Unión se describen en el art. 2 del Reglamento 2988/1995, relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas. Dichas consecuencias pueden ser, por regla general, o bien simplemente la aplicación de una medida correctiva (no punitiva, sino limitada a compensar la pérdida ocasionada), o bien la aplicación de una sanción administrativa en el caso de que la irregularidad sea intencionada o provocada por negligencia. Por “aplicación de una medida” el Reglamento 2988/1995 entiende “*la obligación de abonar las cantidades debidas o de reembolsar las cantidades indebidamente percibidas*” (art. 4), es decir, la obligación del reintegro por parte del beneficiario final de los fondos, lo que en España se regula en el Título II de la Ley General de Subvenciones.

Todo ello sin perjuicio de que las acciones u omisiones que generen la ilegalidad puedan ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública Europea, de acuerdo con los artículos 305 y 306 del Código Penal, que recogen el contenido del Convenio Europeo para la protección de los intereses financieros de las Comunidades, de 26 de julio de 1995.

F) Las circunstancias especiales de la auditoría de cumplimiento

Las auditorías de cumplimiento han de contemplarse dentro del contexto específico del gasto de la UE. Determinadas circunstancias hacen que el riesgo inherente de las transacciones financieras realizadas por la UE sea relativamente alto. Esto se produce

especialmente en el marco del gasto sometido a gestión compartida (que representa el 80% del gasto presupuestario de la Unión), así como en la gestión conjunta y descentralizada. Estas circunstancias son:

- Compleja estructura institucional: el gasto sometido a gestión compartida, descentralizada o conjunta, entraña un riesgo de delegación, en una relación principal-agente. Como se señalaba en el Dictamen 2/2004 (punto 6), “La Unión Europea constituye una organización única en razón de su contexto político y jurídico, así como de su tamaño y complejidad. En la gestión de su presupuesto intervienen tanto las instituciones Europeas como los Estados miembros (y los Estados beneficiarios que no son miembros de la Unión). Esta gestión se ve complicada por el número y la variedad de regímenes de ayudas, los millones de beneficiarios y la participación de tantos organismos de los Estados miembros, que en muchos casos, además, tienen culturas administrativas diferentes”.
- Complejidad de la estructura normativa: existen diferentes normas aplicables en diferentes fases de ejecución, con una yuxtaposición normativa entre los niveles supranacional, nacional y subnacional. Esto supone no sólo un riesgo inherente de que las transacciones puedan incumplir algún enunciado normativo, sino que además incrementa el riesgo de control, esto es, el riesgo de que los errores pasen inadvertidos al auditor. Existe además en este sentido la percepción (Cipriani 2010: 31) de que a nivel supranacional la Comisión Europea, sintiéndose en una posición de debilidad en sus sistemas de control, debido a la lejanía con la que se producen los gastos sobre el terreno y la precaria relación de agencia que la vincula con las autoridades nacionales (en la que tiene poco conocimiento de lo que está sucediendo a nivel de los Estados miembros a la hora de desembolsar las ayudas a los beneficiarios), ha optado por reforzar las estructuras normativas relativas al gasto (normas de elegibilidad, de contratos...). Aunque lo cierto es que ésta es una pauta que se ha estado revirtiendo desde 2006, con importantes simplificaciones normativas respaldadas por la propia Comisión (Levy *et al.* 2011: 1562) e introducidas de manera sucesiva para los marcos 2007-2013 y 2014-2020.
- Complejidad de la propia normativa: normas como las que rigen los criterios de elegibilidad a efectos de percibir una subvención, o como las que rigen las grandes operaciones de infraestructura financiadas por el FEDER, son inherentemente complejas. Por otro lado, la complejidad de la normativa también viene determinada por el carácter dinámico y cambiante de la legislación existente.

- Multiplicidad de beneficiarios: una proporción muy alta de créditos de pago son ejecutados en base a solicitudes presentadas por muchos y muy diversos beneficiarios, tanto públicos como privados, tanto personas físicas como jurídicas de distinta naturaleza. Algunos de estos beneficiarios incluso se sitúan en terceros países (en el caso de programas sometidos a gestión conjunta). Otro problema añadido es que muchos de los programas de gasto articulados en base a subvenciones prevén que sean los propios beneficiarios los que declaren la cantidad subvencionable.
- Multiplicidad de sistemas de control: implica una dificultad añadida en lo concerniente a la realización de los controles de sistemas (pues se habrán de controlar muchos sistemas, y asimilar una gran heterogeneidad de los mismos), y puede generar confusión en el propio ente auditado, en la medida en que las posibles divergencias de metodología entre sistemas de control puedan no dejarle claro en lo relativo a qué atenerse respecto a cuestiones como interpretación de enunciados normativos, criterios contables a aplicar, niveles de riesgo tolerable, etc.

3.3.3. Clases de informes de auditoría emitidos por el TCEu

Existen tres tipos de informes de auditoría emitidos por el TCEu: anuales, anuales específicos e informes especiales.

A) Informes anuales

El art. 287.4 TFUE establece que “El Tribunal de Cuentas elaborará, después del cierre de cada ejercicio, un informe anual. Dicho informe será transmitido a las instituciones de la Unión y publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas”. Además del informe anual sobre el presupuesto general de la UE, el TCEu tiene que realizar de manera independiente un informe anual sobre el Fondo Europeo de Desarrollo. La práctica actual del informe conduce a que en el mismo se incluyan también conclusiones individuales sobre áreas presupuestarias específicas (conforme al enunciado del art. 287.1 TFUE, introducido en Niza).

Finalmente el informe anual, como el resto de informes, adjunta las observaciones de la institución controlada a continuación de las observaciones del Tribunal, de acuerdo con el principio de contradicción. Esto se hace siguiendo el ya mencionado art. 17.2 de la Declaración de Lima, conforme al cual “La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las

verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada”.

Desde el mandato de Fabra Vallés como Presidente del TCEu (2002-2005) se introdujo la costumbre de que a la presentación oficial del informe anual ante Consejo y Parlamento, a cargo del Presidente, siguieran sendas presentaciones a cargo de cada miembro del Tribunal en su país de origen, generalmente ante el Parlamento nacional. Estas presentaciones, que no están contempladas legislativamente, contribuyen a hacer visible el informe anual ante los Estados miembros. Su importancia puede resultar significativa en la articulación multinivel del control presupuestario europeo.

B) Informes anuales especiales

El TCEu elabora informes anuales especiales que contienen resultados de las auditorías financieras y de cumplimiento sobre las agencias especializadas y ejecutivas de la UE, y en definitiva, sobre cualquier órgano, entidad o empresa establecida por la Unión, en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen.

El presupuesto de las agencias europeas se extrae del presupuesto general de la Unión, pero dichas agencias escapan al informe anual general del TCEu porque no se rigen por las normas comunes del resto de áreas presupuestarias, disponen de autonomía de gestión, y no responden ante la Comisión como gestor principal del presupuesto Europeo, sino directamente ante el Consejo (además de ante el Parlamento, en el proceso de aprobación de la gestión presupuestaria).

C) Informes especiales

El TCEu puede en cualquier momento emitir observaciones, en forma de Informes especiales, sobre asuntos específicos seleccionados por él mismo de acuerdo con el art. 287.4 TFUE: “El Tribunal de Cuentas podrá, además, presentar en cualquier momento sus observaciones, que podrán consistir en Informes especiales, sobre cuestiones particulares”. El art. 287.4 TFUE señala la posibilidad de presentar observaciones, lo cual implica la realización de auditorías para sustentar tales observaciones. De ello se desprende que la realización de auditorías y la emisión de Informes especiales sobre la base de las mismas vienen dados por la propia iniciativa del TCEu (al contrario que la emisión de Dictámenes, que en principio sólo podrá hacerse a iniciativa de otra Institución de la Unión).

El art. 287.4 TFUE permite, especialmente, que el TCEu pueda definir ámbitos de auditoría en base a criterios de oportunidad,

ámbitos que podrían quedar descuidados si se enfocase únicamente sobre las auditorías necesarias para los informes anuales. Esto permite al TCEu realizar auditorías en ámbitos específicos, además de las generales que tiene que realizar anualmente. Ámbitos en los que se han desarrollado Informes especiales han sido las auditorías de cumplimiento, y sobre todo las auditorías de gestión. De hecho, precisamente a través de los Informes especiales es como las auditorías de gestión del TCEu tienen su principal vía de expresión.

Las auditorías de los Informes especiales se hacen sobre ámbitos geográficos y temáticos determinados, sobre específicas áreas presupuestarias, sobre determinados problemas contables o sobre problemáticas como los contratos públicos. Los objetivos de tales auditorías podrán variar, como las causas de la alta incidencia de transacciones ilegales o irregulares en determinados ámbitos, o el funcionamiento de un subsistema de control interno específico a nivel de la Comisión o de un Estado miembro, o la eficiencia y eficacia en la gestión de un determinado programa o política.

A pesar de su condición singular, los Informes especiales también son tenidos en cuenta a la hora de conceder el descargo presupuestario. En los últimos años, la producción de Informes especiales por parte del TCEu se ha incrementado sensiblemente, en un intento por aligerar de contenido el informe anual, simplificándolo y consiguiendo así hacer más fácil su lectura y por ende la visibilidad e impacto del TCEu. Además, al sacarlos del ámbito del informe anual, las fiscalizaciones de los Informes especiales se liberan del corsé temporal que sujeta al Informe anual, lo que facilita la labor de control del TCEu, que puede así escalonarse a lo largo del año. Como afirmaba un antiguo Presidente del TCEu “En lugar de un informe anual voluminoso, hemos presentado 25 Informes especiales, cuyas conclusiones figuran en un informe anual más sintético. Estimamos que gracias a esta presentación el público será informado de manera más rápida y regular de nuestros trabajos” (Friedmann, citado en Sánchez Barrueco 2008: 91).

D) La Declaración de Fiabilidad

La esencia última de la fiabilidad reside en que los usuarios de la información contable puedan confiar en ella a efectos de tener una representación fiel de la situación financiera y de cumplimiento con la legalidad de la Administración correspondiente. La Declaración de Fiabilidad implica que las cuentas y las transacciones subyacentes se hallan exentas de errores importantes (es decir, errores que traspasen el umbral de materialidad). La Declaración de Fiabilidad se sustenta por lo tanto sobre las averiguaciones hechas en las auditorías de fiabilidad

(sobre las cuentas) y de cumplimiento (sobre las transacciones subyacentes a las cuentas).

Como ya hemos ido señalando, el TFUE y el Reglamento Financiero 966/2012 obligan al TCEu a elaborar un informe anual. Junto con este informe anual el TCEu tiene que remitir al Parlamento y al Consejo la Declaración de Fiabilidad. Conforme al art. 287.1 TFUE, “El Tribunal de Cuentas presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes que será publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea. Dicha declaración podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad de la Unión”. La declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes debe ser realizada sobre el presupuesto general de la UE, así como sobre el Fondo Europeo de Desarrollo y otras agencias y órganos (siempre en la medida en que el acto constitutivo de dicho órgano u organismo no excluya dicho examen). En jerga europea la Declaración de Fiabilidad se conoce como DAS (del francés, *Déclaration d’Assurance*).

La práctica actual lleva a que la Declaración de Fiabilidad se incluya en el informe anual del TCEu. Pero son documentos jurídicamente distintos. Además, la Declaración de Fiabilidad se acompaña de información y evaluaciones específicas sobre las que se apoya, así como las conclusiones alcanzadas respecto de los sistemas de control interno.

La Declaración de Fiabilidad contiene la opinión del auditor acerca de la fiabilidad de las cuentas anuales y la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes. Existe en este sentido una correspondencia entre el término jurídico europeo “Declaración de Fiabilidad” y el concepto técnico de auditoría de “informe del auditor” (utilizado en el ámbito privado por los *International Standards on Auditing*). Lo que sucede es que la auditoría pública cubre un ámbito más amplio que la privada, por cuanto que la auditoría privada se limita a comprobar la fiabilidad de las cuentas, mientras que la pública además tiene que informar y dar una opinión sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes.

De acuerdo con los estándares internacionales, tanto de auditoría pública (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, publicados por la INTOSAI) como privada (*International Standards on Auditing*), los objetivos principales del auditor son: 1. Formar una opinión sobre las cuentas anuales y las transacciones subyacentes, basada en una evaluación de las conclusiones inducidas de la evidencia derivada de las pruebas de auditoría (ISSAI 1700, ISA 700). Este objetivo se cumple por el TCEu con la publicación del Informe

Anual. 2. Expresar claramente tal opinión a través de un informe escrito que explique cómo se basó la misma (ISSAI 1720, ISA 720). Este objetivo se cumple por el TCEu con la publicación de la Declaración de Fiabilidad.

Los objetivos de la Declaración de Fiabilidad son informar a la autoridad presupuestaria de:

- Fiabilidad de las cuentas: que las cuentas anuales de la entidad auditada presentan, sin errores materiales, la posición financiera a cierre de ejercicio, así como los flujos de caja producidos durante el mismo. Igualmente que la presentación de las cuentas anuales se haya hecho de acuerdo con las normas y estándares relevantes de información contable. La opinión sobre la fiabilidad de las cuentas se basa en la información acreditada en las auditorías financieras.
- Legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las cuentas: que las transacciones subyacentes a las cuentas anuales se hicieron conforme al marco normativo aplicable. La opinión sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a las cuentas se sustenta sobre la información acreditada en las auditorías de cumplimiento.

Como ya se ha señalado, fue el Tratado de Maastricht el que introdujo la obligación del TCEu de presentar anualmente al Parlamento y al Consejo una Declaración de Fiabilidad, relativa a la fiabilidad de las cuentas y a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes, completando así la posición institucional del TCEu conforme a los estándares internacionales de auditoría pública. Esta figura jurídica es análoga a la existente en la mayoría de las EFS nacionales (así, el TCu remite anualmente una Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado al Congreso de los Diputados, conforme al art. 136.1 CE y art. 10 LOTCu).

Como señala Sánchez Barrueco (2011: 35), cuando se redactó el Tratado de Maastricht algunos concibieron la Declaración de Fiabilidad como un medio para superar las deficiencias del control financiero de la UE, en la medida en que así se acababa con la falta de consecuencias imperativas para los informes del TCEu. Quienes así pensaban consideraban que una Declaración de Fiabilidad negativa debía implicar la denegación del Parlamento de conceder el descargo presupuestario (en este sentido, Kapteyn y Verloren van Themaat 1998: 387). Sin embargo, la práctica política no ha seguido dicho planteamiento, y desde 1994 nunca se ha rechazado el descargo presupuestario a pesar de las siempre negativas Declaraciones de Fiabilidad.

En sentido estricto, y debido a la complejidad de las finanzas de la Unión, la “Declaración de Fiabilidad” se compone realmente de cuatro opiniones de auditoría. La primera opinión es sobre la fiabilidad de las cuentas. La segunda sobre la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a dichas cuentas, y se desagrega en tres opiniones: una sobre los ingresos, otra sobre los créditos de compromiso y otra sobre los créditos de pago.

Con respecto al contenido de la Declaración de Fiabilidad, puede adoptar resultados distintos:

1. El primer supuesto es que no se encuentren áreas presupuestarias afectadas por materialidad. En tal caso, la Declaración de Fiabilidad se emitirá sin salvedades. La Declaración de Fiabilidad sin salvedades podrá presentar un párrafo de énfasis a efectos de resaltar un hecho determinado, que si bien no incide en la fiabilidad de las cuentas o la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes, sí puede resultar interesante al usuario de la información. Por ejemplo, puede hacerse un párrafo de énfasis para recordar que los criterios contables en determinadas cuentas han cambiado, y como resultado, la comparación con el ejercicio anterior ha de hacerse teniendo tal cambio en consideración.

El auditor debe emitir una Declaración de Fiabilidad sin salvedades respecto a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes cuando puede concluir que tales transacciones cumplen, dentro de los márgenes de materialidad, con el marco normativo aplicable.

En el caso de Declaración de Fiabilidad sin salvedades en relación con la auditoría financiera (sobre la fiabilidad de las cuentas) el TCEu ha venido usando la fórmula estandarizada de: “En opinión del TCEu, las cuentas anuales de la entidad auditada presentan fielmente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad auditada a la fecha en que se hubiese realizado la auditoría, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de tesorería del ejercicio finalizado a dicha fecha, de conformidad con las disposiciones del Reglamento Financiero [...] y las normas contables”.

Hay que señalar que las “normas contables” hacen referencia al “marco de información financiera aplicable” adoptado por el Jefe de Contabilidad de la Comisión, y que como ya se ha señalado, viene inspirado por las IPSASs.

2. El segundo supuesto consiste en que exista materialidad en determinadas áreas presupuestarias, pero no en todas. La

superación de la materialidad en determinadas áreas presupuestarias puede venir dada por la incidencia de desviaciones respecto del marco normativo aplicable, o bien por la incapacidad del auditor de fundamentar su opinión sin la certeza suficiente debido a obstrucciones del propio ente auditado o a otras dificultades. En ambos casos la Declaración de Fiabilidad se emite “con reservas”.

3. Finalmente, existe la Declaración de Fiabilidad “desfavorable” o “denegada”. En el caso de Declaración desfavorable existe un nivel de error por encima del umbral de materialidad afectando a bastantes áreas presupuestarias, o errores transversales, o errores sustanciales que pueden afectar la comprensión por parte del usuario de la información contable. Estos errores pueden incidir ya sea en la fiabilidad de las cuentas o en la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes a dichas cuentas.

Podrá darse una Declaración denegada cuando el TCEu haya encontrado determinadas dificultades en su trabajo que le hayan imposibilitado fundamentar su opinión sin la certeza de que no existen áreas presupuestarias afectadas por un error financiero que supere el umbral de materialidad, afectando así a su capacidad para emitir una opinión sobre bastantes áreas presupuestarias, o sobre cuestiones transversales, o sobre áreas presupuestarias sustanciales que puedan afectar a la comprensión por parte del usuario de la información contable. Además, en algunos casos puede darse la situación de que, si bien sí se pueden emitir opiniones sobre las áreas presupuestarias individualmente consideradas, no se puede fundamentar en cambio una opinión sobre el conjunto de las cuentas y transacciones, debido a que falta algún elemento necesario para dar un sentido de conjunto a las mismas. En estos casos la Declaración también sería denegada.

El Reglamento Financiero 966/2012 impone un plazo máximo al TCEu para emitir su informe anual junto con la Declaración de Fiabilidad (art. 148.6), actualmente el 15 de noviembre del año n+1 (año siguiente al del ejercicio financiero auditado). Ambos documentos se someten al examen del Parlamento que, sobre la recomendación del Consejo, decide la aprobación de la gestión presupuestaria llevada a cabo por la Comisión.

Desde la primera Declaración de Fiabilidad (publicada en 1995, sobre el ejercicio 1994) el TCEu ha venido manifestando que las cuentas de la Unión reflejan fielmente los ingresos y los gastos así como la situación financiera a cierre de ejercicio. Es decir, siempre se ha otorgado una Declaración de Fiabilidad positiva en lo concerniente a la *fiabilidad de las cuentas*. Por otro lado, el TCEu

hasta el momento nunca ha tenido ocasión de denegar una opinión de auditoría sobre la base de la imposibilidad de emitirla.

Cuestión distinta ha sido en las *auditorías de cumplimiento*, referidas a la legalidad y regularidad de las transacciones. En lo relativo a las auditorías de cumplimiento, las Declaraciones de Fiabilidad han sido históricamente sin reservas para las transacciones relativas a ingresos y a créditos de compromiso. El auténtico problema ha venido en lo referido a las transacciones de créditos de pago (es decir, los créditos efectivamente liquidados y pagados). Inicialmente los créditos de pago estaban afectados por un gran nivel de error en la legalidad y regularidad en prácticamente todas las áreas presupuestarias. Sin embargo, con el tiempo se ha ido mejorando la situación en determinadas áreas presupuestarias, como los gastos administrativos, los agrícolas (cubiertos por un sistema ultrasimplificado de pagos: el “régimen de pago único por superficie”), así como determinadas partes de la Acción Externa y de las ayudas a la preadhesión. De este modo, la única área en la que se han introducido reservas desde 2007 ha sido la política de cohesión, en lo relativo a los créditos de pago, afectados por una cuantía de error bastante superior al margen de materialidad (un error del 7,7% en la Declaración de Fiabilidad sobre el ejercicio financiero de 2011). El hecho de que después de casi 20 años el TCEu no haya podido otorgar una sola Declaración de Fiabilidad positiva por encontrar siempre áreas donde el error financiero excede los umbrales de materialidad, se ha convertido en un problema político estructural de la Unión.

Recientemente se ha puesto en duda la conveniencia de la Declaración de Fiabilidad a efectos de ofrecer una opinión cualificada de la gestión financiera del presupuesto europeo. Una primera objeción que se ha planteado es que la Declaración de Fiabilidad se emite como negativa por el mero hecho de que una sola área presupuestaria figure como afectada por errores por encima del nivel de materialidad. Más aún, se ha criticado el hecho de que mientras que la Declaración de Fiabilidad hace referencia a la gestión de la Comisión, la mayor parte de la gestión del presupuesto (por el lado del gasto) se hace de manera compartida entre la Comisión y los Estados miembros, y la mayoría de los errores que subyacen a las Declaraciones de Fiabilidad negativas se encuentran precisamente a nivel nacional.

E) Las opiniones parciales

En principio la opinión de fiabilidad tiene que ser global, referida al conjunto del presupuesto de la Unión. Esto es así porque las *International Standards on Auditing* previenen contra posibles opiniones de auditoría parciales. Sin embargo, debido al carácter altamente complejo y heterogéneo del presupuesto de la Unión, la

Declaración de Fiabilidad global puede verse complementada con opiniones específicas concernientes a áreas de gasto concretas. Se entiende que, a pesar de que las normas generales de auditoría no conciben esta metodología, el TFUE sí lo hace, al establecerse en su art. 287.1, con la ya mencionada cláusula introducida en el Tratado de Niza, que “El Tribunal de Cuentas presentará al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes que será publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea. *Dicha declaración podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad de la Unión*”. En este sentido, el punto 146 de los estándares ISSAI 4200 se pronuncia en la línea de permitir la adaptación de la forma de la opinión de auditoría, en base a la “*complexity of the reported issues [...] the needs of the intended users*”. Por lo tanto, se hace una excepción en relación con las opiniones parciales, y la práctica es que se presenten conclusiones separadas para áreas presupuestarias distintas, puesto que se considera que en un presupuesto tan complejo como el europeo, esta solución puede facilitar una mejor capacidad de decisión para los usuarios de la información.

Si la opinión es sin reservas, o bien denegada, en principio afectará al conjunto de las transacciones y cuentas que estén dentro del ámbito de la auditoría (es decir, el auditor no puede dar una opinión sin reservas pero denegada en determinadas áreas presupuestarias, o a la inversa). Es precisamente una derivación del principio general de auditoría, que rechaza la posibilidad de elaborar opiniones de auditoría parciales. Sin embargo, en lo relativo a la opinión de auditoría de cumplimiento, concerniente a la legalidad y regularidad de las transacciones financieras subyacentes, se considera que su complejidad en el ámbito de la UE es tal que es mejor no seguir el estándar internacional, que excluye las auditorías parciales. Como resultado, se ofrece una información desagregada por áreas presupuestarias, puesto que se considera que puede ser más útil para los usuarios de la información de auditoría. En efecto, si un área presupuestaria se encuentra particularmente afectada por la incidencia de errores de legalidad y regularidad, la práctica seguida por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento es la de solicitar la comparecencia individual del Comisario responsable de la misma. Más aún, en este ámbito el Parlamento ha amenazado en repetidas ocasiones con solicitar la recusación individual del Comisario, lo que podría adquirir virtualidad y conllevar una dimisión del mismo si dicha amenaza se presenta como condición para no plantear una moción de censura del conjunto del Colegio de Comisarios.

3.3.4. Derecho del TCEu de acceso a la información

Tanto el TFUE (art. 279) como el Reglamento Financiero 966/2012 (arts. 159 y 161) otorgan al TCEu un derecho de acceso a cualquier documento e información necesarios para la realización de sus auditorías. El TFUE prevé que las instituciones de la Unión, cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión, cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto y las “instituciones nacionales de control” o, si éstas no poseen las competencias necesarias, los servicios nacionales competentes, comunicarán al Tribunal de Cuentas, a instancias de éste, cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión (art. 287.3).

La expresión “instituciones nacionales de control” hace referencia en principio a entidades de control externo, aunque debido a la variada taxonomía de EFS y OCEX a lo largo de todo el territorio de la UE, el TFUE ha adoptado la más neutral expresión “instituciones de control”. Conviene subrayar que el concepto de “instituciones nacionales de control” no es equivalente a “instituciones superiores de control”. Este concepto comprende no sólo a las instituciones superiores de control, sino también a OCEX en Estados federales en los que tienen asignados las competencias de control externo de los fondos europeos, como en el caso de Alemania los *Landesrechnungshöfe* (Belle 2006: 151).

La competencia de control del TCEu se extiende, en cuanto a su ámbito subjetivo de aplicación, tanto a la institución o servicio gestor que efectúa materialmente el gasto (ya sea a nivel de la Unión, o de los Estados miembros, o de países terceros u Organizaciones Internacionales) como al beneficiario final, tal y como se refleja en el art. 161 del Reglamento Financiero 966/2012:

“La Comisión, las demás instituciones, los organismos que gestionen ingresos o gastos en nombre de la Unión y los perceptores darán al Tribunal de Cuentas toda suerte de facilidades y toda la información que este considere necesaria para el cumplimiento de su misión. Pondrán a disposición del Tribunal de Cuentas toda la documentación sobre adjudicación y ejecución de contratos financiados por el presupuesto y todas las cuentas en metálico o en especie, todos los documentos contables o justificantes, así como los correspondientes documentos administrativos, toda la documentación relativa a los ingresos y gastos, todos los inventarios, todos los organigramas que el Tribunal de Cuentas considere necesarios para la comprobación, mediante verificación de documentos o inspección in situ, del informe sobre el resultado de la ejecución presupuestaria y financiera y, con los mismos fines, todos aquellos documentos y datos elaborados o conservados electrónicamente”.

Las disposiciones mencionadas conceden al TCEu la potestad de solicitar y obtener evidencia apropiada y suficiente para alcanzar una conclusión

basada en los objetivos de auditoría. Sin embargo, el TCEu no tiene potestades ejecutivas para obligar por la fuerza a la entidad auditada a que ponga a su disposición la información requerida. En el caso de que una entidad obstaculice la función de fiscalización, entonces el TCEu no tendrá más opción que ejercer una acción de nulidad o de omisión si se trata de una Institución u órgano de la Unión, o en caso de entes de los Estados miembros (que rechacen poner a disposición del TCEu información propia o de entes privados sometidos a su jurisdicción), informar a la Comisión para que ejerza una acción de incumplimiento contra el Estado miembro correspondiente, conforme al art. 258 TFUE. El TCEu tendrá además que buscar mecanismos alternativos para ver si es posible encontrar otros medios con los que obtener la evidencia necesaria para fundamentar la auditoría.

A) Acceso a la información de las Instituciones Europeas

Cuando la entidad que obstaculiza la función de fiscalización es una Institución de la Unión, manifestando su rechazo con una negativa por escrito a un requerimiento formal de aportar un documento determinado, el TCEu podría interponer un recurso de anulación, de conformidad con el art. 263 TFUE, contra dicho acto de negación. Por otro lado también podría instar un recurso de omisión conforme al art. 265 TFUE, si la Institución sencillamente no responde en dos meses al requerimiento escrito del TCEu.

B) Acceso a la información de los beneficiarios finales

En cuanto a los gastos del presupuesto de la Unión ejecutados en modalidades no directas (compartida, conjunta o descentralizada), el TFUE permite al TCEu controlar los fondos desde el nivel de la UE hasta el beneficiario último, siguiendo cada euro de dinero público en todo su recorrido. Así, el art. 287.3 TFUE señala que “El control se llevará a cabo sobre la documentación contable y, en caso necesario, en las dependencias correspondientes de las otras instituciones de la Unión, en las dependencias de cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión y en los Estados miembros, *incluidas las dependencias de cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto*”.

El TFUE va más allá en la atribución de competencias fiscalizadoras al TCEu, puesto que además prevé una obligación de los beneficiarios de comunicar al TCEu, “a instancia de éste, cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión” (art. 287.3 TFUE). A este respecto, el Reglamento Financiero 966/2012 especifica que “Toda financiación de la Unión en favor de perceptores exteriores a las instituciones estará supeditada a que tales perceptores, o en su defecto los contratistas o subcontratistas, acepten por escrito la verificación del Tribunal de Cuentas de la utilización de la financiación concedida”. En efecto, debido a que la

fiscalización del beneficiario final por parte de la propia UE puede generar dudas jurídicas (en la medida en que supone establecer una relación directa entre la UE y los ciudadanos, sin pasar por los Estados miembros), las “Condiciones Generales Aplicables a los Acuerdos de Ayuda de la Unión Europea” vienen a desarrollar el Reglamento Financiero en el sentido de prever que cualquier financiación a cargo del presupuesto debe ser objeto de un convenio o contrato suscrito entre la Comisión y el beneficiario, con cláusulas tasadas como la establecida en el artículo 14.2: “El beneficiario da su acuerdo a que (...) el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas verifique el uso que se da a la ayuda (...) a lo largo de la duración del acuerdo y durante cinco años después de la fecha de finalización de la operación”. El mismo artículo recoge la necesidad del compromiso por parte del beneficiario de asegurarse de que posibles subcontratistas acepten las mismas obligaciones. Esta obligación se conecta además con el concepto de pista de auditoría (*audit trail*), por el cual los beneficiarios tienen que guardar la documentación contable, en el caso de los fondos estructurales hasta tres años después de la finalización del PO (art. 90 Reglamento 1083/2006).

La implicación que ha tenido la pista de auditoría en la detección de ilegalidades e irregularidades ha sido grande. Supone en último término que se tenga que guardar la documentación relativa a un gasto durante toda la duración del PO, y hasta tres años después de finalizado. Ya que los POs duran siete años, esta disposición tiene como implicación que puede surgir la obligación de tener que guardar durante diez años las facturas, documentos de licitación, hojas de tiempos y formularios de dedicación, etc., relativas a gastos que se realizaron a comienzos del PO. La dificultad de cumplir con esta obligación contribuye a incrementar el riesgo inherente de ilegalidad e irregularidad. Esto produce que al final de cada PO los niveles de error financiero detectados por el TCEu en los compromisos de pago aumenten notablemente. Evidentemente, no todo el mundo tiene la paciencia suficiente para guardar toda la documentación durante diez años, o no puede mantener el orden administrativo durante ese tiempo. Además, hay que considerar que en diez años pueden producirse relevos y rotación de personal en la organización, lo que puede ocasionar interrupciones en la “cadena de custodia” de los documentos.

Es precisamente por ello que el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 vino a introducir cambios en el régimen de la pista de auditoría. Así, el artículo 136 de dicho Reglamento establece como “Períodos de registro” un período general de cinco años a partir del pago recibido por el beneficiario, y un período reducido de tres años en el caso de las subvenciones de escasa cuantía.

C) Acceso a la información de instituciones nacionales

Finalmente, el TCEu controla los gastos del presupuesto europeo efectuados por parte de los servicios gestores correspondientes en los Estados miembros. Algo que se produce en los ámbitos de cofinanciación y gestión compartida, básicamente los programas de financiación europeos integrados en la política agrícola común y la política de cohesión.

El último inciso del art. 287.3 TFUE introduce una previsión esencial para la articulación multinivel del subsistema externo de control del gasto de la Unión, al preverse la colaboración y la cooperación del TCEu con las “instituciones nacionales de control de los Estados miembros”. En coherencia con la naturaleza independiente de los entes de control externo, el art. 287.3 TFUE prevé un modelo no de *coordinación* sino de *cooperación*, en el cual se respeta y se mantiene la independencia de todos los actores involucrados en el subsistema de control externo. Los ámbitos, el nivel y la extensión de la cooperación quedan por lo tanto en cada caso a discreción de las partes.

Aunque el modelo de articulación del subsistema de control externo de la Unión se sustenta fundamentalmente sobre procedimientos de cooperación, se reconoce también una dimensión coordinadora del propio TCEu. Así se prevé la *obligación* de las instituciones nacionales de control de comunicar al TCEu “cualquier documento o información necesarios para el cumplimiento de su misión”. Esta obligación puede generar dificultades: en la medida en que las EFS no cumplan con los requerimientos de información provenientes del TCEu, el Estado miembro estará cometiendo un ilícito de Derecho europeo, lo que podría en último término conllevar una condena por parte del TJUE. Sin embargo, las EFS son entes independientes, y así tiene que ser conforme a la Declaración de Lima. En esta situación, la única posibilidad que tendría el Estado miembro para no incurrir en responsabilidad sería modificar legislativa o incluso constitucionalmente el marco orgánico de su respectiva EFS, aunque sea sólo con carácter puntual para hacerle cumplir con el requerimiento del TCEu. O bien intentar ampararse en el art. 4.2 TUE, por el cual la Unión respetará la identidad nacional de los Estados miembros “inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos”.

Si un organismo nacional se niega a proporcionar una información determinada, existe el inconveniente de que el TCEu no está legitimado activamente para instar un recurso de incumplimiento contra el Estado miembro. Legitimados activamente en el recurso de incumplimiento están únicamente la Comisión y los propios Estados miembros (arts. 258 y 259 TFUE, respectivamente). Por lo

tanto sólo cabría que el TCEu contase con la “intermediación” de la Comisión para que ésta interpusiese el recurso de incumplimiento, sobre la base de la obligación de los Estados miembros de colaborar con el TCEu (contenida en el art. 287.3 TFUE), así como del principio general de cooperación leal contenido en el art. 4.3 TUE. Sin embargo, lo cierto es que, como señala Sánchez Barrueco (2008: 87) el TCEu no ha llegado a recurrir o a solicitar a la Comisión el recurso al TJUE debido a que “ha seguido una línea de conceder una importancia mayor al principio de colaboración con quienes sufren sus controles. Así, se percibe la creencia, incorporada ya a la memoria institucional, de que ganará más autoridad si consolida la efectividad de sus informes que reclamando por vía judicial las sanciones propias de una potestad coercitiva que se le niega por vía legislativa y constitucional”.

3.4. La evaluación de riesgos. Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría

A la hora de considerar la concreta articulación institucional de los sistemas de control externo, hay que tener en cuenta que la actividad de control externo ha de adaptarse a la naturaleza de las actividades auditadas. El elemento esencial que determinará la forma de enfrentar la auditoría de un determinado gasto presupuestario es la ponderación del riesgo.

En primer lugar, el *riesgo inherente* es el riesgo intrínseco a la naturaleza de las actividades, operaciones y estructuras de gestión, que puede provocar una incidencia de ilegalidades o irregularidades en las transacciones, o problemas de fiabilidad en las cuentas. El auditor ha de determinar qué fuentes de riesgo inherente existen y realizar una estimación del mismo. Determinar las áreas de riesgo inherente resulta crucial para la articulación del plan de trabajo del auditor. La razón estriba en el hecho de que las áreas de alto riesgo requieren una especial consideración, que ha de impeler al auditor a dedicar una atención particular a tales partidas presupuestarias, y sobre todo al análisis de los sistemas de control interno de las mismas. Por otro lado, el hecho de que el riesgo inherente determine la intensidad y la metodología que habrá de seguir el plan de auditoría conduce a que las auditorías tengan que diseñarse por áreas presupuestarias.

Si los sistemas de control interno son considerados como no apropiados, el auditor tiene que indicarlo. En estos casos el auditor refleja lo que se denomina un alto grado de “*riesgo de control*”, es decir, riesgo de que los sistemas de control interno yerren. Esto puede llevar a replantear la situación y revelar un error sistémico, que afecte no ya a la muestra sujeta a comprobación, sino al conjunto de la población de cuentas y transacciones de manera transversal. Además, la percepción por el auditor de un alto grado de “*riesgo de control*” hace que no pueda confiar su análisis a la realización de un control de sistemas (es decir, analizar

los sistemas de control interno y a partir de ahí elaborar conclusiones), sino que tendrá que realizar un control sustantivo de las concretas cuentas y transacciones.

Decimos que el TCEu ha de emitir una conclusión, que es una descripción y análisis de las evidencias encontradas, y una opinión, que es un posicionamiento sobre la fiabilidad y la legalidad de las mismas. La conclusión y la opinión de auditoría tratan de aportar una garantía *razonable*, lo que implica que el auditor reduzca el riesgo de equivocarse hasta un nivel aceptablemente bajo. Se trata de obtener una garantía razonable sobre la fiabilidad (o no fiabilidad) de las cuentas y sobre la legalidad (o ilegalidad) y regularidad (o irregularidad) de las transacciones financieras, ya sea para proporcionar una opinión favorable o desfavorable. En la Declaración de Fiabilidad el TCEu ofrece una opinión fundamentada en una “fiabilidad razonable”. El concepto relativamente indeterminado de fiabilidad razonable hace referencia a un alto grado de fiabilidad, y se considera que se alcanza cuando el auditor ha obtenido pruebas de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptable. El *riesgo de auditoría* es el riesgo de que el TCEu exprese una opinión que no se ajuste con la realidad (es decir, que el auditor se equivoque).

El cometido del TCEu consiste lógicamente en determinar que la realidad observada se ajusta a la realidad debida. Sin embargo, el TCEu trabaja dentro de márgenes de certidumbre: no puede declarar de manera rotunda que las cuentas reflejan o no la realidad financiera de un año determinado; y mucho menos puede confirmar que las transacciones financieras subyacentes fueron o no legales y regulares. La razón de ello es que para dar una certeza total, el TCEu tendría que ser omnisciente, cualidad imposible, y de la que dista manifiestamente. Si por lo menos el TCEu pudiese auditar el 100% de las transacciones financieras, y desplegar un ingente elenco de recursos humanos, quizá podría acercarse a la certeza total, pero eso no es factible por ser económicamente inviable. El TCEu se ha fijado un nivel de confianza del 95% como el umbral a partir del cual considera que puede fundamentar su opinión. A dicho umbral se llega a partir de procedimientos de estadística inferencial, que analizan el grado de confianza que arrojan los resultados obtenidos a partir de la muestra de cuentas y transacciones auditada.

3.5. Aproximación al concepto de error financiero

No se puede realizar un estudio consistente del sistema de control del gasto público sin alcanzar una comprensión mínima del error financiero, puesto que el control del gasto público tiene precisamente como uno de sus objetivos básicos revelar y en último término evitar la incidencia del mismo. El error financiero hace referencia a los errores de fiabilidad de las cuentas, o de legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes. El carácter básico del error financiero viene dado por el

hecho de que su ausencia constituye un presupuesto lógico para la consecución de un gasto público acorde con el principio de buena gestión financiera. En efecto, difícilmente se puede concebir que un gasto pueda ser económico, eficaz y eficiente si no es legal. Sin embargo, sobre todo si la ley está mal diseñada, tal supuesto puede darse: un reparto de ayuda humanitaria que se hace directamente saltándose todos los procedimientos administrativos puede ser ilegal, pero venir justificado por una situación de emergencia. Aunque por regla general, si un gasto se efectúa o se contabiliza de forma ilegal o irregular, será poco probable que alcance los objetivos de buena gestión financiera.

El error financiero puede adoptar dos tipos de configuración, en función de si afecta a una específica transacción o cuenta financiera, o si afecta al propio sistema de control. Así, se distinguen errores sustantivos y errores del sistema de control.

Cuando se está realizando una auditoría de los sistemas de control, un error es una desviación del sistema de control real con respecto a un sistema de control óptimo. El total de errores de los sistemas de control se expresa como “tasa de desviación” o “frecuencia de la desviación”. Por su parte, cuando se está realizando una auditoría de las específicas cuentas y sus transacciones subyacentes, un error sería una anomalía en las cuentas o un incumplimiento de la ley en una transacción. El total de errores detectado se expresa a través de una “tasa proyectada de error financiero” (es una tasa proyectada porque deriva de una extrapolación; es decir, de una muestra auditada se extrapolan conclusiones sobre el conjunto de la población auditada). El auditor ha de proporcionar además un análisis no sólo del nivel de error, sino también de la naturaleza y la causa de los errores y sus posibles efectos en el sistema de control interno.

El error financiero puede venir producido por una o varias de las causas siguientes (European Court of Auditors 2012: 78-79):

1. Deliberado. En este caso se estará ante un indicio de fraude, si va acompañado de una voluntad ilícita de lucro.
2. Accidental.
 - Debido a la complejidad de la normativa aplicable.
 - Debido a un conocimiento inadecuado o a una mala aplicación de la normativa.
 - Debido a la inobservancia de los procedimientos establecidos.
 - Debido a un mal diseño de los sistemas de supervisión y control.

- Debido a un fallo puntual de los sistemas de supervisión y control.

3.6. La materialidad

El TCEu, como todo auditor, asume que para que su función sea útil, ha de producir información relevante. Como consecuencia, se considera que los informes de auditoría han de manifestar sólo ilegalidades e irregularidades que sean relevantes, y que las opiniones de auditoría sólo podrán manifestar reservas o ser desfavorables o denegadas en caso de desviaciones relevantes respecto de la legalidad y regularidad. Que en una factura de 100.000 € exista un error de varios céntimos de € debido a un redondeo mal hecho no es relevante. Inundar los informes de auditoría con este tipo de errores sería contraproducente en la medida en que podría desconcertar al usuario y convertir en irrelevante todo el informe debido a la oscuridad y complejidad del mismo: para evitar esto la auditoría aplica el concepto de *materialidad*.

La materialidad consiste en un nivel de error a partir del cual se considera que el usuario de la información financiera puede alterar sus parámetros de toma de decisiones. Es decir, el nivel de materialidad es aquél a partir del cual se considera que el usuario de la información comenzará a preocuparse por un nivel de error “alto”. En el caso de la UE, la trascendencia de la materialidad radica en que señala el umbral a partir del cual el TCEu emitirá reservas en su Declaración de Fiabilidad.

Pero para abordar la materialidad en el ámbito de la auditoría pública no se puede realizar la aproximación tradicional, que concibe su razón de ser en términos de la claridad con que se presenta la información: esto supone una inercia respecto a la auditoría privada. En la auditoría pública hay que reivindicar una aproximación más amplia y rigurosa, puesto que la relevancia de la información que ésta proporciona no puede concebirse de la misma forma que la de la auditoría privada. Si en la privada se hace énfasis en aspectos como la relevancia cuantitativa de la información (a efectos de orientar las decisiones económicas de los usuarios de la información y evitar su confusión con una inundación de datos), en la pública ha de hacerse énfasis en el impacto político de la información. La consideración del impacto político de la información de auditoría es algo que va más allá de la necesidad de evitar la confusión del usuario de la misma.

Por ello la determinación de la materialidad traduce una elección política de importancia trascendental para articular los sistemas de control del gasto público, especialmente en escenarios multinivel. Para establecer la materialidad, lo ideal sería que el usuario de la información manifestase de forma explícita sus umbrales de aversión al riesgo de error financiero. En ausencia de esto, podría concebirse que un tercero (el legislador) estableciese un nivel de materialidad por defecto. Sin embargo, en el caso de la UE no se dan ninguna de las dos opciones. La segunda no ha

lugar por cuanto que el usuario directo de la información es el legislador mismo. En efecto, los dos destinatarios de la Declaración de Fiabilidad del TCEu son las “autoridades presupuestarias” encargadas de conceder el descargo presupuestario: Consejo y Parlamento. En cuanto a la primera opción, que el propio destinatario de la información declare cuál es su aversión al riesgo, tampoco se da: y la razón de esto se sitúa más en el ámbito del Consejo que en el del Parlamento.

En efecto, los representantes gubernamentales de los Estados miembros que se reúnen en el Consejo, encuentran muy difícil explicar ante sus ciudadanos que un determinado nivel de error financiero en el gasto público es “aceptable” cuando no traspasa un umbral de materialidad. Y más aún en el específico contexto de la UE, debido a que muchos medios de comunicación en ciertos Estados miembros (especialmente en los países que son contribuyentes netos al presupuesto europeo) tienden a identificar error financiero con fraude, y a publicar periódicamente informes sobre un supuesto estado de despilfarro y malversación en las finanzas públicas de la Unión.

Sin embargo, lo cierto es que tanto el TCEu como la Comisión, el Consejo y el Parlamento han intentado cambiar de una u otra forma los niveles de materialidad, y realizar una aproximación diferenciada, con distintos niveles para distintas áreas presupuestarias. De hecho, fue el TCEu quien abrió el debate, con su trascendental Dictamen 2/2004, donde señalaba en el punto 25 que “No se puede esperar que un sistema asegure que todas las operaciones son correctas; en consecuencia, el alcance y la intensidad de los controles deberían proporcionar un equilibrio adecuado entre el coste global de su realización y los beneficios globales que aportan. Dicho beneficio puede considerarse en términos de reducción o limitación de los casos de errores, de irregularidades y de empleo ineficaz de los fondos, o responder a otro tipo de consideraciones como el hecho de que los ciudadanos vean que el presupuesto comunitario se gestiona debidamente”. El TCEu introdujo la idea de materialidades distintas, en función de riesgos de error tolerable distintos para las diferentes áreas presupuestarias, indicando en su punto 50 que “Según los distintos ámbitos presupuestarios, el nivel aceptable de errores o irregularidades puede variar, en función del coste de controles, así como del riesgo inherente de las operaciones que contienen errores e irregularidades”. El nivel de riesgo tolerable sería igual al riesgo inherente menos el riesgo mitigado por aquel nivel de controles donde los beneficios son iguales a los costes de control. En consecuencia, el nivel de riesgo tolerable sería diferente para las distintas áreas presupuestarias, porque los sistemas de gestión, la normativa, el tipo y el número de beneficiarios son distintos para cada área presupuestaria de la Unión. Se trataba por tanto de llegar a un equilibrio entre los beneficios del control y los costes del mismo.

Consideramos que, por beneficios del control del gasto público deben entenderse, en sentido estricto, el dinero que se recupera a resultas de

los errores financieros detectados. En un sentido más amplio pueden considerarse como beneficios del control los errores (y fraudes) que se evitan como resultado del “efecto disuasión” inspirado por los controles; los cambios en la gestión pública que se puedan introducir como consecuencia de los errores sistémicos detectados; así como el beneficioso efecto que los controles tienen en la afirmación del Estado de Derecho, tanto en términos de legitimidad democrática (evitando los llamados “riesgos de reputación” que pueden correr las Administraciones Públicas como resultado de operaciones financieras cuya ilegalidad acaba impactando en la opinión pública) como en términos de eficacia económica (derivado del aumento de la confianza en las instituciones públicas, concebidas como células de aprendizaje social, acumulación de capital y reducción de los costes de transacción).

Por su parte, consideramos que los costes del control del gasto público habrían de cifrarse, *en sentido estricto*, en los propios gastos incurridos en mantener y operar los sistemas de control y auditoría, y *en sentido amplio*, en los problemas de burocratización y anquilosamiento organizativo que puede introducir una excesiva interferencia de los sistemas de control sobre los procedimientos administrativos. Igualmente, habría que contemplar como un coste del control del gasto público la posibilidad de que el reforzamiento de los controles conlleve una excesiva aversión al riesgo de incurrir en errores financieros por parte de la Administración Pública o de los propios beneficiarios, lo que puede conducir a un inmovilismo nocivo.

Como hemos señalado arriba, el TCEu indicó en su Dictamen 2/2004 que el 2% que actualmente usa como umbral de materialidad no necesariamente tiene que ser el nivel óptimo en el cual los beneficios y los costes de los controles se igualan para todas las áreas presupuestarias de la Unión. Como resultado, sugirió que se fijasen niveles de materialidad distintos para las distintas áreas presupuestarias, recomendando que la Comisión realizase una propuesta para ser tomada en consideración por el Consejo y el Parlamento. Ante la posición adoptada por el TCEu en su Dictamen 2/2004, el Consejo indicó en noviembre de 2005 “*that it should reach an understanding with the European Parliament regarding the risks to be tolerated in the underlying transactions, having regard to the cost benefits of controls for the different policy areas and the value of expenditure concerned*” (European Commission 2008b: 3). Este posicionamiento sería retomado en 2008, cuando la Presidencia eslovena del Consejo señaló que “*the Presidency believes, in line with the 2005 Council conclusions [...] that a common understanding between the European Parliament and the Council should be reached regarding the residual risk to be tolerated in the underlying transactions, having regard to the costs and benefits of controls for the different policy areas and the value of the expenditure concerned*” (European Commission 2008b: 3).

Por su parte el Parlamento también se ha mostrado a favor de una mayor flexibilidad en la fijación de los niveles de materialidad, y esto lo ha reflejado en sus resoluciones de descargo presupuestario de 2003, 2006 y 2009. En 2008 la cuestión de la materialidad fue específicamente abordada en un documento redactado por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento, donde se sugería que “*a political recognition of the calculated risks involved in EU actions be encouraged*”, y señalaba la necesidad de “*precise and reliable information as regards the present information be provided*”. Precisamente en lo relativo a esta última previsión, la Comisión ya incluyó, en su Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado de 2006, el objetivo de poner en marcha un procedimiento de cálculo de los costes de control financiero (cálculo que se enfocaría sobre los costes directos, los más fáciles de computar).

En 2010 la Comisión presentó una propuesta concreta de umbrales de materialidad, basados en niveles de error tolerable (es decir, en cálculos realizados por la Comisión de los beneficios y los costes del control financiero), para las áreas presupuestarias de “Desarrollo Rural” y de “Investigación, Energía y Transporte”. El problema es que los cálculos de la Comisión sólo comprendían lo que arriba hemos considerado como costes *en sentido estricto* (es decir, los costes administrativos de realizar los controles) y los *beneficios en sentido estricto* (es decir, los beneficios directos derivados de la detección de los errores), a pesar de que el Dictamen 2/2004 del TCEu ya había propugnado la necesidad de tomar en consideración los costes en sentido amplio (señalando los “costes monetarios y políticos” – apartado II). El resto de costes y beneficios no son tenidos en cuenta, puesto que son más difíciles de calcular. Igualmente en 2010 la Comisión introdujo propuestas para modificar el Reglamento Financiero en el sentido de introducir la noción de nivel de error tolerable, y el TCEu se volvió a pronunciar sobre la necesidad de tomar en consideración umbrales de materialidad distintos para distintas áreas presupuestarias (Dictamen 1/2010).

En este contexto, en 2012 el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 se pronunció en favor de una aproximación diferenciada a la materialidad de las distintas áreas presupuestarias. Así, se establece que los agentes ordenadores delegados deben tener en cuenta el nivel esperado de riesgo de error y los costes y beneficios de los controles en la elaboración de las propuestas legislativas y el establecimiento de los respectivos sistemas de gestión y control. Previéndose además un seguimiento continuo de los niveles de error tolerable, al establecerse que el ordenador delegado debe informar en el Informe Anual de Actividad sobre los resultados de los controles y los costes y beneficios de los mismos. El planteamiento del Reglamento Financiero expresa un posicionamiento muy claro por parte de las Instituciones de la Unión, aunque no es una disposición autoejecutiva, sino que llama a la *elaboración de propuestas legislativas*. El debate político queda por lo tanto supeditado a un desarrollo legislativo ulterior, y a que el Consejo y el Parlamento den por buenas las propuestas legislativas presentadas por la Comisión.

Ante la sucesión de posicionamientos que las Instituciones de la Unión han ido haciendo desde 2003, y a pesar de que la Comisión ya ha presentado propuestas concretas para niveles de materialidad en áreas presupuestarias determinadas, se produce una situación análoga a un partido de fútbol en el que cada actor (Comisión, TCEu, Parlamento, Consejo) se pasa la pelota sin animarse a rematar a puerta. Porque en este caso rematar a puerta significa arriesgarse a una respuesta negativa u hostil por parte de una ciudadanía preocupada por el uso que se hace del dinero público.

Hay que considerar que la consagración legislativa del reconocimiento de un nivel de error financiero como aceptable, puede generar dudas desde un punto de vista jurídico-público, puesto que puede ser considerada como una quiebra del principio de legalidad en la medida en que supone admitir la aceptabilidad de una situación en la que el gasto público se ejecuta de manera ilegal o irregular. Sin embargo, a nuestro modo de ver, la fijación de niveles de error tolerable es compatible con el principio de legalidad y de Estado de Derecho, puesto que: 1) El reconocimiento de un nivel de error financiero como tolerable no implica que cuando la incidencia de error se encuentre por debajo de dicho nivel las transacciones afectadas por ilegalidades pasen a ser consideradas como legales. Al fin y al cabo el nivel de error financiero constituye una variable estadística, puesto que es una extrapolación que se hace sobre la base de una muestra auditada; no supone por tanto un juicio sustantivo sobre las específicas transacciones operadas en un ejercicio financiero. 2) El principio de buena gestión financiera reconocido en el art. 310.5 TFUE no podría ser llevado a cabo si no se considerase un nivel de riesgo como tolerable, aunque sólo sea de manera implícita. En efecto, si existiese una total aversión al riesgo habría que implementar un sistema de control superreforzado que, además de ser incapaz *per se* de eliminar completamente el error financiero, dificultaría la actuación de la Administración Pública, más aún en el entorno social complejo y cambiante al que se tiene que enfrentar el Estado de la gobernanza.

En definitiva, a pesar de las voces que se alzan por una fijación de la materialidad a nivel político, la autoridad presupuestaria de la Unión, compuesta por Parlamento y Consejo, no acaba de fijar un umbral de materialidad. Y es el TCEu quien al final ha tenido que llenar el vacío, fijando unilateralmente un umbral de materialidad. El TCEu estableció de manera implícita el nivel del 2% con la publicación de la primera Declaración de Fiabilidad en 1995.

El umbral de materialidad del 2% es el estándar internacional aconsejado en el ámbito privado para las auditorías financieras (es decir, auditorías de fiabilidad de cuentas, ya que en el ámbito privado no existe la auditoría de cumplimiento sobre las transacciones subyacentes, porque el auditor se limita a verificar el cumplimiento de las cuentas con las normas y estándares de contabilidad aplicables, sin considerar en principio la legalidad de las transacciones reflejadas en dichas cuentas).

El TCEu ha hecho una interpretación muy lata de este estándar para extenderlo no sólo a las auditorías financieras, sino también a las auditorías de cumplimiento. Esta situación ha sido muy discutida por parte de la Comisión, el Parlamento y el propio TCEu en los últimos años. Pero a falta de un acuerdo por parte del Consejo de la Unión, es y seguramente seguirá siendo el 2% el umbral de materialidad usado por el TCEu, a pesar de que la Comisión y el Parlamento han manifestado no estar satisfechos con el umbral escogido. Y a pesar de que el establecimiento de un umbral de materialidad, en la medida en que se referencia a las percepciones políticas de los destinatarios de la información de auditoría, es al final un supuesto de ejercicio de poder político, en el que el TCEu (un órgano que en teoría debe ser apolítico) acaba ostentando por defecto tal potestad.

Por otro lado hay que considerar que auditar a niveles bajos de materialidad exige emplear más recursos, no sólo por parte del subsistema de control interno sino también por parte del subsistema de control externo. En efecto, el auditor basa sus conclusiones y opiniones sobre una muestra de cuentas y de transacciones auditadas. El auditor ha de ofrecer seguridad al usuario de la información acerca de que sus conclusiones y opiniones emitidas son representativas de la totalidad de la población estadística de cuentas y transacciones financieras (como ya hemos señalado, el TCEu se fija un margen de fiabilidad del 95%). Dar seguridad de que el nivel de error es muy bajo requiere una muestra de cuentas y transacciones muy amplia. Esto conlleva costes, de tal manera que a mayor seguridad, mayor coste. La posibilidad de un umbral en el que los costes de auditar sean superiores a sus beneficios sería también una cuestión a tener en cuenta, puesto que el propio sistema de control presupuestario ha de conformarse al principio de buena gestión financiera del art. 310.5 TFUE y 30 del Reglamento Financiero 966/2012 (en el caso del TCEu), y a los principios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 CE (en el caso de OCEX españoles y TCu – ex art. 8.3 LFTCu).

Por otra parte hay que considerar que la materialidad puede ser cuantitativa o cualitativa. La materialidad cuantitativa se determina por un valor numérico, es decir, un umbral de materialidad expresado en un tanto por ciento sobre la base auditada. En el caso del TCEu el umbral de materialidad usado es el 2% indicado.

Por su parte, la materialidad cualitativa hace referencia a supuestos de error financiero que no pueden ser expresados de manera cuantitativa. Tales supuestos pueden ser:

- Materiales por naturaleza: hacen referencia a características inherentes de un determinado hecho de relevancia financiera que se considera que puede tener un impacto en la toma de decisiones de los destinatarios de la información de auditoría. Aquí pueden incluirse las sospechas fundadas sobre la existencia de fraude o

cualquier tipo de distorsión consciente y voluntaria de la información contable.

- Materiales por el contexto: hacen referencia a determinados elementos que son materiales debido a que, por determinadas circunstancias distintas a su propia cuantía, pueden afectar a las decisiones de los usuarios de la información. Un ejemplo de este supuesto viene constituido por aquellos casos en que las partidas contables afectadas son especialmente sensibles desde un punto de vista político o mediático. Por ejemplo, un error pequeño en una partida dedicada al pago de alimentos destinados a paliar una crisis humanitaria, o en una partida dedicada al pago de dietas a representantes públicos pueden tener un gran impacto político. A este respecto hay que recordar que, como ya hemos señalado, la posición constitucional de las EFS impide que éstas ejerzan poder político. Por ello la EFS tiene que tener cuidado en el empleo de criterios políticos para determinar la materialidad cualitativa de un error financiero. Y así el TCEu, en su manual de auditoría financiera, señala que para determinar la materialidad cualitativa en estos casos se tendrá en cuenta el especial interés mostrado por la Comisión de Control Presupuestario del Parlamento Europeo (European Court of Auditors 2012: 29).

Finalmente, hay que subrayar que, si bien los supuestos de materialidad cualitativa por naturaleza o por contexto son recogidos en las conclusiones de los informes del TCEu y pueden tener un fuerte impacto político, sólo en casos excepcionales el TCEu decide tomarlos en consideración a la hora de basar sobre los mismos su opinión de auditoría, concediendo o denegando la fiabilidad (European Court of Auditors 2012: 29).

3.7. La problemática del fraude

Existe una tendencia a confundir la función del control presupuestario, especialmente la llevada a cabo por el subsistema de control externo (que tiene como propósito principal proporcionar confianza al Parlamento y a la Sociedad de que las cuentas presentadas por el Gobierno son fiables, y las transacciones subyacentes a las mismas legales y regulares) con la detección del fraude. Sin embargo, la relación entre ambos conceptos no es de identidad, sino de intersección entre dos ámbitos jurídicos diferenciados: el control del fraude queda en parte englobado en el control presupuestario (el fraude es un supuesto concreto de ilegalidad), pero tiene una dimensión que va más allá del mismo. Como ya indicamos al comienzo de este trabajo, los circuitos de control tratan de asegurar el sometimiento del poder a los principios que lo legitiman. De entre estos elementos de legitimación se sitúa un conjunto de normas penales que prohíben la utilización de los fondos públicos para el lucro personal ilegítimo.

Como señala Fernández Ajenjo (2009: 219), el fraude es un supuesto de corrupción, que supone una infracción del ordenamiento jurídico delimitada por un *elemento prescriptivo* (el incumplimiento de un deber o función), unos *elementos causal y subjetivo* (el beneficio irregular de un funcionario), y otros *elementos subjetivos, materiales y formales* (el daño para la Administración Pública y la ausencia de publicidad).

El *elemento prescriptivo* implica el incumplimiento de las normas aplicables a la gestión de la Hacienda Pública, por lo que el descubrimiento de estas prácticas irregulares se encuentra en principio dentro del *control de cumplimiento*. Sin embargo, los elementos causal, subjetivo y el resto de elementos constitutivos del fraude van más allá del control de cumplimiento. El beneficio obtenido por las prácticas fraudulentas, el carácter de funcionario de quien lo comete, la posible existencia de terceros, el daño para los intereses públicos o la ocultación de la infracción, no se encuentran dentro de la normativa que establece el régimen jurídico y el procedimiento aplicable a la actividad financiera pública (Fernández Ajenjo 2009: 219-220). Si un funcionario acepta un soborno para adjudicar un contrato a un contratista determinado, estará incumpliendo los principios de concurrencia y objetividad que rigen el procedimiento de contratación, lo que implicará una ilegalidad detectable en el control de cumplimiento, pero este control no irá más allá, no se adentrará, por ejemplo, en la indagación de si la misma surge en virtud de un intento de generar un beneficio privado del funcionario (fraude) o de su mera impericia (error).

Por cuanto al *control de fiabilidad* (que verifica que la actividad financiera se somete a las normas de contabilidad a las que están sujetas las Administraciones Públicas), hay que señalar que la concurrencia del fraude y las irregularidades contables suele ser lo habitual cuando se utiliza la contabilidad como instrumento para facilitar la clandestinidad (que es el *elemento formal* del fraude). Así, por ejemplo, si un funcionario percibe un soborno para adjudicar un contrato a mayor precio que el de mercado, esto podrá suponer la contabilización de los bienes recibidos por mayor cuantía de lo que admiten los principios contables, y se estará cometiendo una irregularidad contable que deberá ser detectada por los controles de fiabilidad (Fernández Ajenjo 2009: 220).

Respecto al *control de gestión*, hay que considerar que el fraude tenderá a materializar la adopción de decisiones económicas dañinas para el patrimonio de la Administración (*elemento material*). Así, una adjudicación fraudulenta con sobreprecio supondrá una operación en vulneración del principio de economía. Pero el control de gestión únicamente detectará que se ha producido una adquisición a precio superior de los valores de mercado, sin adentrarse en si la operación ha sido consecuencia de una mala decisión económica o de una relación fraudulenta entre el funcionario público y el contratista. Igualmente, en lo concerniente al principio de eficacia, hay que señalar que las actividades corruptas tienden a desviar a la Administración de sus

objetivos, puesto que el funcionario sustituye los objetivos públicos por los personales, lo cual tenderá a generar un impacto detectable por los circuitos de auditoría de gestión.

Por otro lado, como ya hemos señalado, la sospecha de fraude constituye por naturaleza un supuesto de materialidad cualitativa, que ha de llevar al auditor a introducir reservas en su opinión si considera que, independientemente de la cantidad afectada, la existencia de fraude puede tener un impacto en la toma de decisiones de los destinatarios de la información de auditoría. Lo cual resulta lógico, pues es comúnmente sabido que el fraude es un problema que salta con facilidad a la arena política.

En definitiva, la verificación del fraude sólo forma parte parcialmente del contenido del control presupuestario de fiabilidad, de cumplimiento y de gestión. Las actuaciones de control presupuestario sirven para determinar la existencia de indicios de prácticas corruptas, pero son otras instancias las que se encargan de investigar el fraude. Los métodos de fiscalización a partir de los que opera el control externo pueden arrojar luz sobre casos de fraude, pero no están específicamente diseñados para ello, y el riesgo de que determinados casos de fraude no sean detectados es muy alto, con lo que no cabe confiar exclusivamente en el control presupuestario a efectos de su detección.

Los casos sospechosos de fraude se vienen situando en alrededor del 0,2% del presupuesto de la UE (según estimaciones de OLAF para 2009). El fraude puede venir tanto del lado del ingreso (cuando no se paga una cantidad debida al presupuesto de la Unión) como del gasto (cuando alguien se apropia indebidamente de una cantidad de fondos de la Unión). Precisamente el área donde la incidencia de fraude es mayor resulta ser la misma que el área presupuestaria donde la incidencia del error financiero es mayor (una correlación lógica): esto es, los fondos estructurales.

El órgano de control externo se limita a fiscalizar la fiabilidad de las cuentas y la legalidad y regularidad de las transacciones: debido al alto número de transacciones y al volumen de las cuentas, el auditor normalmente no puede ir más allá, no puede arriesgarse a hacer afirmaciones sobre la incidencia de fraude. Por ejemplo, no puede esperarse que el auditor identifique documentos falsos que se hubiesen presentado para justificar gastos reembolsables, a no ser que fuesen falsificaciones evidentes. Por otro lado, los auditores no tienen poderes de investigación como los que puedan tener los Juzgados y Tribunales correspondientes, que son los únicos que determinan a todos los efectos la existencia de fraude.

Desde el Tratado de Ámsterdam se introdujo una disposición, actualmente el art. 287.2 TFUE, por la cual el TCEu “informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad”. Esta cláusula hace

referencia a los casos en los que el TCEu detecte en sus auditorías ilegalidades que puedan conllevar responsabilidad administrativa, contable o penal. Por lo tanto, además de la introducción de reservas, una fiscalización que detecte posibles supuestos de fraude ha de notificar la sospecha de los mismos a: 1) los órganos jerárquicamente superiores a aquél en el que el presunto fraude fue detectado, y 2) los órganos dentro del TCEu jerárquicamente superiores. Estos órganos llevarán la sospecha a una Sala específica del TCEu, la Sala CEAD (Sala especial de coordinación, evaluación, fiabilidad y desarrollo, una de las 5 Salas del TCEu), que informa a OLAF, la cual, si se trata de un gasto sometido a gestión compartida, investigará de manera coordinada con las autoridades nacionales, que son las únicas competentes para sancionar y hacer cumplir la ley en el ámbito de la responsabilidad penal. A estos efectos cabe señalar que, respecto al ejercicio financiero 2008, sólo 4 de las 800 pruebas de auditoría realizadas por el TCEu fueron remitidas a OLAF, que sólo llevó adelante las investigaciones pertinentes en 2 casos (Commission Européenne 2009: 367).

Por otro lado, conviene indicar que el TCEu se abstiene de realizar auditorías en las áreas en las que OLAF esté investigando, siguiendo una lógica de coordinación entre subsistemas de control y de coherencia en la interpretación de las normas. El objetivo de esto es doble: por un lado evitar solapamientos ineficientes y así liberar recursos que pueden ser usados en otras auditorías, y por otro lado evitar interferir en la investigación antifraude.

La importancia del fraude en el ámbito de la política de control de la acción de gobierno de la Unión conduce a que tal problemática sea abordada de manera directa a nivel intergubernamental en los Tratados. Así en el art. 325 TFUE se señala que “La Unión y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante medidas [...] que deberán tener un efecto disuasorio”. La disposición esencial a estos efectos es el apartado 2 de dicho artículo, que señala que “Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros” (disposición introducida con el Tratado de Ámsterdam). En definitiva, como ya se ha señalado más arriba, la Unión por sí sola no se basta para hacer frente a un problema de dimensión criminal como el fraude; para ello es imprescindible la colaboración de los Estados miembros. Por lo tanto, puede decirse que lo esencial para la lucha contra el fraude se realizará en el marco de los Juzgados y Tribunales de los Estados miembros.

En lo concerniente a la previsión de una “colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes” de los Estados miembros y de la Unión (art. 325.3 TFUE), resulta una consecuencia necesaria del sistema institucional europeo. En efecto, la gestión compartida de las políticas de la Unión desplaza en la práctica la responsabilidad de prevenir y detectar

el fraude hacia los Estados miembros en primer lugar, y sólo en segundo lugar hacia la Comisión. Igualmente, se prevé que la Comisión, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas en la lucha contra el fraude.

3.8. El control de sistemas

Ya hemos señalado que al llevar a cabo las auditorías financiera y de cumplimiento, el auditor realiza un control de sistemas, a efectos de diseñar el plan de auditoría a nivel de cuentas y transacciones. La auditoría de los sistemas de control interno constituye un importante elemento en las auditorías de cumplimiento, a efectos de detectar posibles supuestos de incidencia sistémica de ilegalidad e irregularidad en las transacciones subyacentes. El objetivo de la auditoría de sistemas consiste en comprobar la capacidad de los sistemas de control para:

1. Proporcionar la información que necesita a efectos de asegurar que la ejecución presupuestaria se ajusta al marco normativo aplicable, y que en caso de errores, se toman acciones correctivas.
2. Proporcionar una seguridad y fiabilidad razonables respecto a la legalidad y regularidad de las transacciones subyacentes.

Tipos de prueba de auditoría que se realizan en la auditoría de sistemas son el contraste de órganos y procedimientos críticos en el control y en la contabilidad. Por ejemplo, en el ámbito de la determinación de la capacidad de los sistemas para ofrecer cuentas fiables, se procede al análisis del sistema contable central y la verificación del buen funcionamiento de los procedimientos contables considerados clave. En el ámbito de la determinación de la capacidad de los sistemas para procesar transacciones de manera legal y regular, se analizarían por un lado los *procedimientos* de contratación o de licitación, o la elaboración de listas de comprobación, y por otro lado las *estructuras organizativas*, por ejemplo, las autoridades de certificación.

Cuando los sistemas de control han sido auditados y se ha determinado que son eficaces, entonces el auditor podrá esperar un bajo nivel de error en la legalidad y regularidad de las transacciones y de las cuentas. Esto lo tendrá en cuenta en el momento de realizar las auditorías de cuentas y de transacciones, y en consecuencia, considerará que el riesgo de error en dichas cuentas y transacciones es menor, lo que llevará a reducir el número de auditorías financieras y de cumplimiento a realizar. Es una de las ideas subyacentes al modelo de auditoría única invocado por el Dictamen 2/2004.

Cuando la auditoría de sistemas detecta deficiencias, el TCEu, o los servicios de auditoría de la Comisión, identificarán un área como de alto riesgo (riesgo de control), y en consecuencia habrán de aumentar el

número de auditorías financieras y de cumplimiento a realizar en las partidas afectadas. En el caso de que dichas auditorías confirmasen las deficiencias, el auditor emitirá las reservas pertinentes, y además podrá identificar explícitamente la causa sistémica de los errores detectados. La identificación de los errores del sistema de control introduce una retroalimentación en los distintos subsistemas, lo que favorece el aprendizaje de los errores y por lo tanto puede permitir una mejora de los sistemas de gestión presupuestaria. Todo lo cual va en la línea de los principios generales del sistema institucional europeo, de acuerdo con el principio de cooperación leal entre instituciones (art. 13.2 TUE), así como el principio de buena gestión financiera (art. 310.5 TFUE y 30 del Reglamento Financiero 966/2012) y el art. 1 de la Declaración de Lima.

En todo caso, también conviene tener en cuenta que el control de sistemas tiende a presentar el inconveniente de hacer que los resultados de fiscalización sean poco asequibles a la ciudadanía y a los parlamentarios, debido a que suelen ser más abstractos. La presentación del análisis de casos concretos de cuentas y transacciones resulta más intuitiva y por tanto más comprensible tanto para los parlamentarios (control político) como para los medios de comunicación y el público en general (control social).

3.9. El concepto de “buena gestión financiera” en el sistema de control del gasto europeo

La buena gestión financiera constituye el parámetro básico de control de las auditorías de gestión. Tal principio está constitucionalmente consagrado en el art. 317 TFUE (en una disposición introducida en 1992 con el Tratado de Maastricht), en el que se establece que el presupuesto habrá de ejecutarse “con arreglo al principio de buena gestión financiera”. Dos años antes del Tratado de Maastricht el principio de buena gestión financiera ya se había introducido por vía legislativa, a través de una modificación del Reglamento Financiero (Reglamento del Consejo 610/1990), en la que se estableció que “Los créditos presupuestarios deberán ser utilizados con arreglo a los principios de buena gestión financiera y, en particular, de economía y de relación coste/eficacia. Deberán fijarse objetivos cuantificados y efectuarse el seguimiento de su realización”. El Tratado de Ámsterdam reforzó la dimensión multinivel de este principio al añadir que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. A nivel legislativo, el Reglamento Financiero 966/2012 le dedicó el Capítulo 7 (arts. 30 a 33).

El principio de buena gestión financiera se configura como un principio general de derecho público. Como tal principio general su existencia va más allá del derecho positivo, para situarse como una exigencia de la propia racionalidad del ordenamiento jurídico en la orientación y regulación de la actividad del Estado. En este sentido, su consagración

constitucional no es estrictamente necesaria, y no hace sino reforzar su operatividad jurídica sin dejar lugar a la duda. Su fuerza jurídica va por lo tanto más allá de la mera posibilidad de su invocación en sede jurisdiccional, puesto que el principio de buena gestión financiera se constituye en una especie de clave de bóveda para mantener en forma consistente toda la construcción dogmática del Estado social. En efecto, el Estado social, con sus requerimientos de provisión de servicios públicos, no podría alcanzar su realización si la Hacienda pública no se administrase de acuerdo con principios de buena gestión financiera.

El art. 30 del Reglamento Financiero 966/2012 especifica qué se entiende por “buena gestión financiera”. Al proclamar que los créditos presupuestarios se utilizarán de acuerdo con el principio de buena gestión financiera menciona que este principio implica una gestión económica, eficiente y eficaz. El principio de economía “prescribe que las instituciones deberán disponer, en el momento oportuno, de los medios necesarios para llevar a cabo sus actividades, en la cantidad y calidad apropiada y al mejor precio”. El principio de eficiencia se refiere “a la mejor relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos”. Finalmente, el principio de eficacia hace referencia “a la consecución de los objetivos específicos fijados y a la obtención de los resultados previstos”.

Los principios de economía, eficiencia y eficacia hacen referencia estricta a la gestión de los créditos presupuestarios en orden a alcanzar los objetivos para los que fueron presupuestados. Su control no trata por tanto de determinar la idoneidad de los propios objetivos que se persiguen con dichos fondos, sino de determinar si se alcanzan de manera económica, eficiente y eficaz determinados objetivos de gasto que permiten que el conjunto del sector público se oriente al servicio del desarrollo general de la propia sociedad. Lo que se relaciona con la necesidad de ser precavidos, como ya hemos señalado, respecto a la confusión entre control político y control presupuestario.

El artículo 30 del Reglamento Financiero 966/2012 establece que el principio de buena gestión financiera se define en relación con los principios de economía, eficiencia y eficacia (comúnmente conocidos como “las 3 Es”). A este respecto subraya el art. 30.3 del Reglamento Financiero que ha de garantizarse su cumplimiento mediante indicadores de eficacia cuantificables y establecidos por actividades, con el fin de poder valorar los resultados obtenidos. Resulta relevante que el Reglamento Financiero 966/2012 detecte desde el principio la necesidad del establecimiento de objetivos claros para los programas de gasto si se quiere que el ejercicio de control de gestión sea un ejercicio jurídico y no político.

A pesar de su reflejo a nivel constitucional en el art. 317 TFUE y su desarrollo en el Reglamento Financiero, lo cierto es que en la práctica el

control de gestión no se ha desarrollado suficientemente en la Unión (tampoco en el subsistema de control en España).

En primer lugar, el concepto de buena gestión financiera no ha recibido un tratamiento coherente en lo relativo al establecimiento del espacio jurídico en el que tiene que operar (Cipriani 2007: 130; 2010: 55). Así, el art. 60 del Reglamento 1083/2006, concerniente a las disposiciones financieras de los fondos estructurales, dispone que la Autoridad de Gestión es responsable de la gestión y ejecución del PO de acuerdo con el principio de buena gestión financiera. Sin embargo, la contradicción se produce en la medida en que el art. 60 del mismo Reglamento, al enunciar las competencias de la Autoridad de Gestión, hace referencia a un elenco básicamente relacionado con el control de cumplimiento, no con el control de gestión. Lo mismo sucede en disposiciones como el Acuerdo Inter-Institucional para el Marco Financiero 2007-2013, donde se señalaba la importancia de reforzar el control interno, dando prioridad a la buena gestión financiera con vistas a conseguir una Declaración de Fiabilidad positiva para la ejecución de los fondos sujetos a gestión compartida. Cayéndose en la contradicción de que la Declaración de Fiabilidad emitida por el TCEu hace referencia a la fiabilidad de las cuentas y a la legalidad y regularidad de las transacciones financieras, no a la economía, eficiencia o eficacia con que se hayan ejecutado los fondos. En el mismo sentido puede afirmarse que la obligación enunciada en el art. 317 TFUE de que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos utilizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera” no tiene un desarrollo legislativo concreto, quedando manifiesta la falta de una traducción operativa del principio de buena gestión financiera. En definitiva, se comprueba que la retórica del control de gestión es particularmente atractiva para el legislador, pero en la práctica la realidad de la gestión pública difiere de la retórica de la ley.

En segundo lugar, el control de gestión ha de hacer frente a determinadas dificultades particulares inherentes al sistema complejo de gasto público europeo. Así, como recuerda Bernicot (2007: 279), hay que considerar que la dinámica intergubernamental de las balanzas fiscales, que traducen una retórica política de insolidaridad financiera en la que se juzgan los programas de gasto en función de que contribuyan o no a alcanzar una balanza fiscal lo más positiva posible para el Estado miembro receptor de los fondos, introduce una distorsión, una tendencia a “falsificar” los parámetros que han de emplearse para determinar la buena gestión financiera de los fondos. En todo caso podemos añadir que esto, si bien es cierto, queda acotado a los subsistemas de control social y político.

Lo que sí supone una distorsión importante para los subsistemas de control interno y externo es el hecho de que al ser un gasto sometido a gestión compartida, los parámetros de control, si quieren arrojar un resultado correcto, habrán de ser tanto europeos como nacionales. En

caso de concordancia de parámetros no debería de haber problema. El problema surge cuando los objetivos jurídicos del gasto difieren entre el nivel nacional y el supranacional. A estos efectos, si bien los Programas Operativos individualmente considerados tienen un único conjunto de objetivos comúnmente consensuados entre Autoridades nacionales, subnacionales y supranacionales, siempre existirán divergencias en los parámetros axiológicos considerados globalmente, es decir, en los criterios de política social y regional que han de orientar el gasto público en su conjunto.

Finalmente, hay que señalar que el obstáculo más serio que ha de enfrentar el control de gestión del gasto público europeo es que éste tiende en la práctica a dispersarse, a diluirse. Es decir, debido a que el presupuesto de la Unión es una proporción ínfima de la renta del conjunto de la Unión, no se podrá alcanzar una concentración suficiente como para poder conseguir resultados nítidos y claramente identificables. Esto se pone en relación con el fenómeno de “espolvoreado presupuestario” al que se hizo mención anteriormente. Si bien se podrán alcanzar objetivos parciales en función de los distintos Programas Operativos, el control de gestión europeo nunca podrá llegar a identificar el grado en que se alcanzaron grandes objetivos agregados que cambien de manera tangible la situación de colectivos de población determinados, y que en definitiva permitan a la sociedad discernir el impacto que el presupuesto de la Unión tiene en la vida de sus ciudadanos.

3.10. La cooperación entre EFS y TCEu

El art. 287.3 TFUE prevé que “El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas si tienen la intención de participar en el mencionado control”. La primera frase del art. 287.3 TFUE (“El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia”) es retomada literalmente en el art. 159.2 del Reglamento Financiero 966/2012. El art. 287.3 TFUE, plasmado en el Reglamento Financiero 966/2012, introduce una obligación jurídica de cooperar para el TCEu y las EFS. Sobre esta previsión constitucional se ha generado una dinámica de cooperación (no de coordinación) entre TCEu y las EFS, que pasamos a analizar a continuación.

3.10.1. El Comité de Contacto

El Comité de Contacto agrupa a los presidentes de las EFS de los Estados miembros de la UE y del TCEu. Se trata de una instancia que tiene sus orígenes en los comienzos mismos de la construcción europea: la primera reunión de los presidentes de las EFS de los Estados miembros de la UE (la CEE en aquella época) tuvo lugar en 1960. El TCEu entró a

formar parte de las relaciones entre EFS europeas con su entrada en funcionamiento en 1978.

Paralelamente al avance registrado en la integración europea desde el Tratado de Roma ha ido ampliándose el cometido del Comité de Contacto, que ha adquirido un carácter más organizado e institucionalizado. Esta evolución ha venido en gran parte dada por el impulso del propio Derecho originario europeo, donde la referencia a la cooperación entre EFS ha sido cada vez más explícita. Así, el TCE establecía en su versión de Maastricht que el TCEu debía efectuar su control “en colaboración” con las instituciones nacionales de control de los Estados miembros. Según el artículo 188 C, apartado 3 del TCE “en los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes”. A raíz del Tratado de Lisboa, el contenido de este artículo pasó al art. 287 TFUE. Esta colaboración no es fácil, no sólo por motivos relativos a la preservación de la soberanía nacional frente a la esfera supranacional, sino también por la heterogeneidad de enfoques metodológicos existente entre los distintos Estados miembros (Desmoulin 2005: 520). En la práctica, la aplicación de este enunciado normativo se concreta en la prestación por parte de las EFS de apoyo práctico y logístico a los auditores del TCEu, un apoyo especialmente importante en la medida en que se ofrece un conocimiento específico del ordenamiento jurídico particular y del ámbito auditado.

En el Tratado de Ámsterdam se añadió la frase de que “El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia”, que también forma parte del actual art. 287 TFUE. El Tratado de Ámsterdam estableció la obligación jurídica de entablar una relación puramente horizontal de cooperación, donde instituciones de control iguales e independientes colaborasen para mejorar el marco y las condiciones del control de los fondos comunitarios. Posteriormente, la Declaración 18 del acta final del Tratado de Niza invitó al TCEu a formalizar el Comité de Contacto, señalando: “la Conferencia invita al Tribunal de Cuentas y a los órganos fiscalizadores nacionales a que mejoren el marco y las condiciones de su cooperación, aunque manteniendo su autonomía respectiva. A tal fin, el Presidente del Tribunal de Cuentas podrá crear un comité de contacto con los presidentes de los órganos fiscalizadores nacionales”.

En diciembre de 2006 la Asamblea del Comité de Contacto adoptó una “Guía de Procedimiento” en la que se detallan los aspectos relativos al funcionamiento del Comité de Contacto. El Comité de Contacto se articula a través de su asamblea anual, que debe ser “autónoma, independiente y desprovista de carácter político, que aspira al intercambio de conocimiento y experiencia profesionales”, tanto en el ámbito de la fiscalización de los fondos europeos como en otras

cuestiones relacionadas con las finanzas de la UE (ej., políticas contables o de programación presupuestaria). A su vez, la asamblea anual se apoya sobre un comité de agentes de enlace de las respectivas EFS y del TCEu. Dichos agentes se reúnen dos veces al año con el fin de preparar las reuniones del comité de contacto y aportar una red activa de vínculos. Entre las funciones de los agentes de enlace figuran las de coordinar la planificación de las tareas de fiscalización del TCEu en los Estados miembros, así como el intercambio permanente de información. Igualmente el comité de contacto establece grupos de trabajo sobre temas específicos de interés común. Los grupos de trabajo funcionan bajo la presidencia de una EFS, y cuando son grupos numerosos, designan una ponencia que realiza los estudios preliminares, que una vez debatidos dan lugar a los informes del grupo.

Los objetivos estratégicos del comité de contacto son⁷:

- Intercambiar conocimientos y experiencia en el ámbito de la UE.
- Mejorar la cooperación profesional entre sus miembros sobre temas europeos.
- Iniciar y coordinar la realización de los trabajos de auditoría de interés común en el ámbito europeo.
- Definir posiciones respecto de las nuevas cuestiones que surjan en el ámbito de la auditoría europea.
- Aplicar el marco de cooperación con las EFS de futuros Estados miembros (países candidatos). Esta cooperación es particularmente importante para preparar los tejidos de absorción de los futuros fondos europeos. Especialmente con el fin de permitir el intercambio periódico de información, armonizar las metodologías de auditoría y promover la formación profesional.
- Comunicar información, opiniones y resultados con otras partes interesadas fuera del comité de contacto.

En la práctica, la cooperación sigue los ámbitos temáticos arriba expresados, aunque en teoría la cooperación es abierta, puede ser tanto bilateral como multilateral, adquirir formas muy variadas y surgir en cualquier ámbito de interés donde dos o más participantes quieran colaborar. En este sentido todas las instituciones participantes gozan de plena independencia para elegir las actividades en las que deseen participar y para abrir nuevos ámbitos de cooperación.

⁷ “Objetivos estratégicos del comité de contacto”, <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/contactcommittee/presentation/missionstatement>

De la Fuente y de la Calle (2008: 234) elabora una lista de ámbitos donde se han producido actuaciones de cooperación del Comité de Contacto, entre los que destaca: la realización conjunta de estudios técnicos en materias de interés común; el intercambio de información entre las distintas EFS respecto de fiscalizaciones nacionales sobre la gestión de fondos europeos y sus resultados; el desarrollo de análisis comparativos sobre procedimientos de gestión y control, áreas de riesgos, resultados de las verificaciones; creación de portales telemáticos para compartir información; creación de bases de datos con información sobre los distintos sistemas nacionales en materias específicas relacionadas con el manejo de fondos europeos (especialmente la cuestión de la normativa de contratación); la elaboración de normas comunes de fiscalización de fondos europeos, de naturaleza orientativa; el intercambio de información sobre métodos, procedimientos y normas de control aplicados en la fiscalización; la celebración de seminarios sobre temas concretos o foros de debate, a nivel del propio Comité de Contacto y de técnicos; y especialmente el desarrollo de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas, tanto bilaterales como multilaterales.

Respecto a la elaboración de fiscalizaciones conjuntas y coordinadas, esta colaboración entra dentro del ámbito de la “cooperación operativa” entre el TCEu y las EFS. En la práctica, las fiscalizaciones conjuntas son escasas, y por cuanto a las fiscalizaciones coordinadas, han tenido particular importancia en el ámbito del Comité de Contacto, especialmente en la verificación de diversos aspectos de la gestión y control interno de los Fondos Estructurales (presentándose informes coordinados al Comité de Contacto en sus reuniones de 2004, 2006 y 2008).

3.10.2. La cooperación operativa entre EFS y TCEu

La cooperación entre auditores implica la existencia de una base común en torno a un mínimo común denominador necesario a efectos de fundamentar opiniones de auditoría sobre la base de actividades desarrolladas por auditores distintos. Esto requiere una cierta interpenetración entre los auditores, lo que exige en primer lugar que exista transparencia y se comparta la información tanto en los resultados como los procedimientos seguidos. En segundo lugar, se requiere una base metodológica asimilable, lo que habrá de plasmarse en una homologación en la consideración de elementos como: 1) la materialidad; 2) el riesgo de auditoría aceptado; 3) la evidencia de auditoría. Finalmente, se requiere también una asimilación en la cualificación y acreditación profesional del personal de auditoría.

La cooperación entre entidades de fiscalización plantea problemas: como afirma Alonso Murillo (2008: 124), “La realización de fiscalizaciones conjuntas resulta complicada, sobre todo si participa un número elevado de EFS, por las diferencias en la formación de los auditores e, incluso, en la comprensión de los métodos de auditoría, por los desfases en los

calendarios de fiscalizaciones, por la necesidad de incluir dichas fiscalizaciones en los programas de trabajo de todas las entidades y por la problemática que plantea aprobar informes conjuntos, dada la autonomía de las entidades”. Tal autonomía de las entidades no es sino una más de las dificultades inherentes a la tarea de operar una red de gobernanza en base a pautas de cooperación: más aún cuando la independencia de los actores está especialmente protegida al más alto nivel jurídico, como es el caso de la independencia de los controladores externos. En esta línea se pronuncia Castells (2002: 126), diciendo que “No resultaría aceptable que en el momento en que el pleno de la institución procediera a la aprobación de un informe, el juicio de este Órgano estuviera hipotecado por la existencia de acuerdos o proyectos de informe realizados en común previamente”.

Respecto a la cooperación entre auditores externos en el ámbito del gasto de la UE, señalaba Fabra Vallés (en García Crespo 2005: 16) que “Si bien se han creado estructuras de coordinación (como el Comité de Contacto de los presidentes y las reuniones de los agentes de enlace) y procedimientos de asistencia recíproca e intercambio de información, no se ha dado aún el paso decisivo de instaurar una coordinación operativa y eficaz”. La crítica de Fabra Vallés apunta a que en la práctica de las fiscalizaciones la cooperación es escasa, lo que acaba dando lugar a los ya mencionados solapamientos y espacios vacíos, de los que hemos hablado al analizar los problemas de la gobernanza multinivel del control presupuestario.

Una cooperación operativa óptima entre EFS y TCEu habría de potenciar la realización de auditorías cooperativas (es decir, conjuntas, paralelas y coordinadas). A este respecto, es cierto que las EFS cooperan con el TCEu en la realización de auditorías cooperativas. Sin embargo, la forma de realizarlas no es en realidad una colaboración particularmente sustantiva, sino que se limita a facilitar la actividad del TCEu en los distintos Estados miembros (conforme al art. 287.3 TFUE: “En los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control”). Esta “colaboración con las instituciones nacionales de control” queda pues completamente abierta y se produce en la práctica a través de agentes de enlace, que facilitan información sobre el marco de gasto nacional, así como sobre las entidades nacionales fiscalizadas, y señalando la posible colaboración de OCEX (que a veces, como en el caso de Alemania debido a su régimen federal, serán los únicos controladores externos competentes), o prestando apoyo logístico y asistencia técnica cuando sea posible.

La cooperación entre el TCEu y las EFS es particularmente importante en el desarrollo de las fiscalizaciones que el TCEu hace sobre el terreno. Existe un procedimiento que de forma general e internamente tiene establecido el TCEu, por el cual éste remite a las EFS, mensualmente, el programa de misiones que tiene previsto realizar durante los cuatro meses siguientes (De la Fuente y de la Calle 2008).

Como ya se ha apuntado, la realización de auditorías paralelas ha sido particularmente relevante en el ámbito de los fondos estructurales, con un rol especialmente activo por parte del Grupo de Trabajo sobre Fondos Estructurales del Comité de Contacto. Así se han llevado a cabo fiscalizaciones paralelas en las que las auditorías se realizaban de manera individual por cada EFS, pero con un programa común para homogeneizar los ámbitos controlados y hacer comparables los resultados, para acabar integrando éstos en un informe común (Alonso Murillo 2008: 124-125).

Lo cierto es que el TCEu y las EFS intercambian sus programas anuales de trabajo, así como los de carácter plurianual cuando existen, en lo que respecta a la fiscalización de los gastos realizados en base al presupuesto de la Unión. Sin embargo, muchas veces este intercambio es puramente rutinario. Así, como se afirmaba en el párrafo 8 del Informe de los Agentes de Enlace del Comité de Contacto de 2003, el intercambio de información que se produce entre EFS y TCEu está insuficientemente detallado.

Un particular elemento que impide la eficaz cooperación dentro del subsistema de control externo se refiere a la coordinación temporal de las fiscalizaciones. En efecto, el hecho de que los ciclos de fiscalización de los distintos órganos no estén sincronizados, genera un problema que incide de manera transversal sobre el ciclo de auditoría, afectando a la cooperación en todas las fases: planificación, realización de auditorías y publicación de los resultados. No sólo es que no estén sincronizados, sino que, debido a la asimetría de recursos, el tiempo desde la planificación hasta la publicación de resultados tiende a ser mayor en las EFS que en el TCEu. Lo que conlleva que el TCEu no pueda usar dichos resultados como evidencia de auditoría. En el caso de España, la evidencia de auditoría aportada por el TCu y los OCEX sirve de poco al TCEu o a la Comisión, en la medida en que existe una total falta de sincronía entre los ciclos de fiscalización del TCEu y la Comisión, y los ciclos de fiscalización con que operan los subsistemas de control españoles. La lógica habría de implicar que los OCEX tuviesen los ciclos más cortos, para poder proporcionar evidencia de auditoría a las EFS, que a su vez deberían de tener ciclos más cortos que el TCEu para poder proporcionar evidencia de auditoría al mismo. Sin embargo, el desfase en calendarios de fiscalización en la práctica es total.

2.10.3. La cooperación operativa entre TCEu y TCu

La cooperación operativa en España entre el TCEu y el TCu se produce básicamente a través de la actuación que realiza el TCu como enlace entre el TCEu y las entidades nacionales fiscalizadas. Como describe De la Fuente y de la Calle (2008: 219-221), el TCu recibe y da curso entre el TCEu y las instituciones nacionales fiscalizadas a los anuncios de misiones, a las peticiones y remisiones de información, a la transmisión de los resultados provisionales de los controles y las alegaciones a los

mismos. El TCu a su vez da conocimiento de las misiones del TCEu a los departamentos de la correspondiente sección de fiscalización de la Administración española responsable de los controles internos en el área objeto de la misión de fiscalización europea, por si desean destacar funcionarios en estas misiones en calidad de observadores. Igualmente el TCu establece un diálogo con el subsistema de control interno respectivo, a efectos de tenerlo al corriente de los flujos de información que se produzcan entre la entidad auditada y el TCEu (esto proporciona a los controladores internos información sobre áreas identificadas por el TCEu como sujetas a riesgos específicos, así como de irregularidades concretas detectadas en la gestión financiera o en el propio control interno).

En cuanto al procedimiento que sigue el TCEu en la realización de las auditorías en los Estados miembros (De la Fuente y de la Calle 2008: 218-219), los trabajos de fiscalización comienzan con un estudio preliminar para determinar el impacto, incidencia y rentabilidad de los mismos. Durante esta fase, los auditores recogen y analizan todos los datos disponibles, de la Comisión y de las autoridades nacionales, con el fin de determinar los principales sistemas de gestión y control interno, y efectúan un análisis de los sistemas de control nacionales, en el que se evalúan los riesgos de control junto con los riesgos inherentes. Paralelamente, se identifican fuentes de obtención de evidencia de auditoría y posibles pruebas de auditoría.

Cada misión se notifica por el TCEu al TCu de manera individualizada, remitiéndose al plan de auditoría con el detalle de las concretas entidades a examinar, el programa de control, las fechas y los auditores que la llevarán a cabo. Esta notificación se hace respecto a las auditorías realizadas sobre instituciones nacionales implicadas en la gestión compartida de fondos europeos, no las que se hagan directamente sobre beneficiarios finales respecto de fondos europeos percibidos directamente por particulares españoles (que no hayan sido recibidos, gestionados o intervenidos en algún momento por el sector público español), en modalidades de gestión directa del presupuesto. Finalizados los trabajos, los auditores redactan una carta de observaciones preliminares que se remite a los fiscalizados con el objeto de confirmar la exactitud de los hechos expuestos y de darles la oportunidad de facilitar más información o las explicaciones necesarias. Los resultados provisionales de la fiscalización se recogen en el proyecto de informe, que se vuelve a someter a un procedimiento de discusión bilateral con la entidad fiscalizada a fin de contrastar los hechos expuestos y presentar una respuesta oficial a las observaciones del Tribunal, confirmar la exactitud de los datos y dar oportunidad de facilitar más información, aclaraciones y explicaciones. El TCEu también realiza comentarios a estas alegaciones, que podrán ser objeto de respuesta nuevamente por los entes fiscalizados. El TCEu podrá tener en cuenta en el informe final las alegaciones efectuadas, si las estima adecuadas y suficientes. El

informe contendrá las observaciones y resultados de la auditoría, las conclusiones y las recomendaciones de mejora.

El flujo de información bidireccional que se produce entre el TCEu y el TCu permite también a la EFS española tener un importante input de evidencia de auditoría, puesto que se le posibilita tener en cuenta información relevante para el diseño de su programa anual de fiscalizaciones. Igualmente, la información proveniente del TCEu puede ser relevante para el TCu a la hora de poner en marcha procedimientos de responsabilidad contable por la comisión de ilegalidades en el gasto de los fondos europeos. En efecto, conforme al art. 59.2 del Reglamento 966/2012 se atribuye a los Estados miembros la verificación de la correcta ejecución de las operaciones, la prevención, detección y combate de irregularidades y fraudes, la recuperación de las cantidades abonadas indebidamente o incorrectamente y las pérdidas por errores e irregularidades, debiendo comunicar a la Comisión las medidas adoptadas a tal fin y las cantidades reintegradas. Los Estados miembros deben, asimismo, ejercitar las acciones judiciales necesarias y adecuadas, asumiendo la responsabilidad financiera subsidiaria en caso de falta de recuperación total de dichas cantidades cuando las pérdidas se hayan producido por irregularidades o negligencia del propio Estado. Es en este contexto donde se imbrica la función jurisdiccional del TCu respecto a los fondos europeos. De la particular importancia que las EFS con funciones jurisdiccionales pueden tener da testimonio el trabajo del Comité de Contacto, en cuyo “Grupo de Trabajo de Protección de Intereses Financieros de la Comunidad” se publicó un informe en 2003 en el que se subrayaba la cuestión (De la Fuente y de la Calle 2008: 228-229).

El TCu comunica igualmente las misiones del TCEu en España a los OCEX cuando afectan a recursos de la UE gestionados por entidades que también quedan sujetas al ámbito autonómico de fiscalización. Esto permite que los OCEX puedan igualmente destacar observadores para los controles in situ del TCEu en una Comunidad Autónoma (De la Fuente y de la Calle 2008: 220). El papel de los auditores de los OCEX en su labor de observadores en las misiones del TCEu en España se limita al apoyo técnico mediante el asesoramiento sobre los sistemas nacionales de gestión y control de fondos públicos, y como vehículo de acercamiento a los gestores nacionales facilitando los contactos. Hay que señalar que la colaboración que en este ámbito se produce entre TCu y OCEX puede generar dinámicas de cooperación a nivel nacional dando lugar en su caso al desarrollo de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas respecto a ámbitos de interés común.

Otro ámbito de cooperación entre el TCu y el TCEu consiste en la remisión al TCEu de los informes de fiscalización que el TCu elabora. Por otra parte, conforme a las Decisiones del TCEu 9/2003 y 30/2003, también se prevé la posibilidad de que las EFS de los Estados miembros designen a funcionarios para que presten servicios en el TCEu como auditores con carácter temporal. En virtud del principio de reciprocidad, queda abierta la posibilidad de que el TCEu

destaque también funcionarios en comisión de servicio en el TCu (De la Fuente y de la Calle 2008: 221).

3.10.4. La problemática de la auditoría única en el subsistema de control externo

Conforme a la Declaración de Lima (art. 5), las EFS han de ser totalmente libres para elaborar sus opiniones de auditoría. Esto implica que pueden tomar en consideración el trabajo de otros auditores, pero en ningún caso pueden verse obligadas o constreñidas a aceptar como válidos los resultados de los mismos. Por lo tanto toda intención de trasladar el principio de subsidiariedad al ámbito de la Declaración de Fiabilidad del TCEu en el sentido de que la misma se sustente sobre declaraciones de fiabilidad nacionales elaboradas por las EFS de los Estados miembros, chocaría con los principios básicos de la auditoría pública. Así como con la configuración constitucional del TCEu. A pesar de ello, a mediados de los 2000, en el contexto del debate sobre los modelos de auditoría única, la Comisión propuso al Consejo la consideración de 27 declaraciones nacionales efectuadas por los ministros de finanzas nacionales y suscritas por las EFS correspondientes. Dicha propuesta suponía “nacionalizar la Declaración de Fiabilidad”, que se convertiría en una especie de compilación de declaraciones de fiabilidad suscritas por las EFS nacionales, refrendadas por el TCEu. Una proposición que no fue retomada por el legislador europeo, en consonancia con los principios internacionales de auditoría, reflejados implícitamente en el art. 287 TFUE (Bernicot 2007: 285).

Como ya hemos ido señalando, la coordinación y cooperación de los subsistemas territoriales de control externo presenta serios desafíos. El primer problema es que los auditores que se sitúan fuera del ámbito del control interno (EFS, OCEX) son totalmente independientes, no sólo con respecto a las Instituciones de la Unión, sino también con respecto a las Administraciones Públicas e incluso cámaras legislativas respectivas.

Otro problema particular, que se presenta con mayor intensidad en las EFS y OCEX, sería el hecho de que su control sobre partidas presupuestarias que financien programas europeos puede ser de carácter no sistemático o incidental, en el sentido de que no se produzca todos los años. En efecto, debido a que los fondos europeos representan sólo una pequeña proporción del total del gasto a fiscalizar por EFS y OCEX, las auditorías que se hagan sobre los mismos serán minoritarias dentro de los respectivos programas nacionales de auditorías. Esto hará difícil que pueda establecerse una relación estable y auténticamente bidireccional entre TCEu y EFS y OCEX.

Igualmente, un problema que se da particularmente en el caso del subsistema de control externo es la diferencia de los mandatos que tienen encomendados los agentes de control. Y es que dentro de la amplísima taxonomía de OCEX en el territorio europeo, resulta verosímil

concebir la posibilidad de que determinados OCEX no tengan reconocido un derecho pleno de acceso a las cuentas de los entes auditados, o que tal derecho no sea tan amplio como el reconocido al TCEu en el art. 287 TFUE. En estos casos la fiscalización directa del TCEu será más eficaz. La misma asimetría en los mandatos puede darse en lo concerniente a la dotación de recursos humanos y materiales a disposición de los entes de control. Tal asimetría dificulta pues la homologación de la información de auditoría, y en último término acaba suponiendo una mayor carga de trabajo para el TCEu.

Por otro lado hay que tener en cuenta que cada EFS u OCEX puede operar conforme a sus propios criterios contables, lo que hace que sus conclusiones no sean fácilmente asimilables a los estándares usados por el TCEu y la Comisión, y por lo tanto no puedan ser aprovechadas por los niveles superiores del subsistema de control externo.

Con respecto a la articulación de los subsistemas de control externo dentro de la UE, cabe mencionar el estándar ISSAI 1600, donde se establece que cuando en una auditoría se utilizan trabajos realizados por otros auditores, el auditor principal ha de considerar y determinar cómo afectarán esos trabajos a su auditoría. El concepto de “otros auditores” hace referencia a controladores externos e independientes, tanto públicos como privados, que han formulado unas conclusiones y han emitido unas opiniones de auditoría sobre las cuentas, los sistemas de control y/o las transacciones financieras. En el ámbito de la UE se distinguen dos categorías de este tipo de auditores:

1. Aquéllos obligados por la legislación de la UE, o de manera contractual, a presentar su opinión de auditoría. En estos casos tal opinión se considerará como parte de los sistemas de control interno, y como resultado, habrá de ser auditada. La ausencia de tales auditorías y controles, o las deficiencias en las mismas, se considerarán como debilidades del sistema de control interno y como tales habrán de ser recogidas en los informes y opiniones correspondientes. A este respecto algunas EFS realizan auditorías en calidad de integrantes de los sistemas de control interno, como en el caso de la EFS del Reino Unido (National Audit Office, NAO), que actúa como organismo de certificación en los fondos FEAGA. En este caso, a pesar de ser una EFS, la NAO actúa como parte integrante del sistema de control interno.

Existe una multitud de actores de auditoría (es decir, con un estatuto de independencia funcional respecto del ente auditado) que desempeñan funciones dentro del subsistema de control interno. En el caso específico del control de los fondos estructurales pueden incluirse en esta categoría: autoridades de certificación, unidades de auditoría interna situadas dentro de las autoridades de gestión, autoridades de auditoría definidas en el Reglamento 1083/2006, y servicios de auditoría interna de la Comisión.

Igualmente, en el caso de la gestión presupuestaria centralizada indirecta se incluyen servicios de auditoría interna en agencias de la Unión y, en el caso de gestión descentralizada o conjunta, se incluyen respectivamente los servicios de auditoría interna de países terceros u otras organizaciones internacionales. Finalmente también pueden considerarse otros controles que puedan realizar auditores privados subcontratados por los actores arriba enunciados.

El TCEu ha de evaluar los sistemas de auditoría interna, sobre la base de parámetros como (European Court of Auditors 2012: 93):

- Documentos de estrategia de la entidad de auditoría y programas de auditoría anual.
 - Procedimiento de selección, forma del mandato (en el caso de auditorías externalizadas), presentación de los informes de auditoría y seguimiento que la entidad haga respecto al trabajo de otros auditores.
 - Análisis de la propia calidad de las auditorías realizadas.
2. En segundo lugar, hay que tomar en consideración aquellos auditores que se insertan en el subsistema de control externo de la UE. En esta categoría se identifican las EFS, de acuerdo con el art. 287.3 TFUE.

En principio, el TCEu ha de auditar el trabajo de los dos grupos de actores mencionados (European Court of Auditors 2012: 93), a efectos de determinar la fiabilidad que pueden tener tales trabajos, y la utilidad que podrían tener para fundamentar sus propias conclusiones y opiniones. Dado el caso, el TCEu prevé la posibilidad de solicitar información adicional al órgano de control de que se trate a efectos de clarificar su fiabilidad, y ayudar a fundamentar su propia opinión.

Un caso particular de auditorías que aunque son realizadas por entidades de control externo no se insertan en el subsistema de control externo sino en el subsistema de control interno del sector público europeo (por lo tanto, constituyen una categoría híbrida), lo constituyen los informes de auditores privados que algunos beneficiarios tienen que presentar en determinados programas de ayudas, como por ejemplo el FEAGA (donde los beneficiarios han de presentar informes, debidamente auditados, demostrando que las cantidades solicitadas al fondo se corresponden con gastos efectivamente realizados). En estos casos corresponde al TCEu determinar la fiabilidad de tales informes, aunque en principio podrán ser considerados como “evidencia de auditoría”.

4. EL CONTROL INTERNO

En virtud del art. 317 TFUE “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto en cooperación con los Estados miembros de conformidad con las disposiciones de los reglamentos adoptados en virtud del artículo 322, con arreglo al principio de buena gestión financiera”.

La proclamación constitucional que hace el art. 317 TFUE sobre la ejecución del presupuesto por parte de la Comisión es posteriormente matizada por la legislación de desarrollo, en distintos sentidos.

En primer lugar hay que recordar que conforme al principio de legalidad que inspira al Estado de Derecho, todo gasto que haga el Estado ha de tener una base legislativa. Pero esta base legislativa no puede venir constituida sólo por el propio presupuesto. Si bien es cierto que el presupuesto público es un acto jurídico por el cual se prevén y se autorizan ingresos y gastos, se configura como una condición necesaria pero no suficiente para la autorización del gasto (y del ingreso) público. De la misma forma que, para que se pueda recurrir a un ingreso público no basta con que éste sea previsto en el presupuesto, sino que hace falta una base legislativa en forma de impuesto, igualmente para que se pueda realizar un gasto público no basta con que esté previsto en el presupuesto, sino que hace falta lo que en Derecho de la UE se llama un “acto de base”. Es así que el art. 310.3 TFUE establece que “La ejecución de gastos consignados en el presupuesto requerirá la adopción previa de un acto jurídicamente vinculante de la Unión que otorgue un fundamento jurídico a su acción y a la ejecución del correspondiente gasto de conformidad con el reglamento a que se refiere el artículo 322 [el Reglamento Financiero], salvo las excepciones que dicho reglamento establezca”.

En este sentido, el Reglamento Financiero 966/2012 establece en su artículo 54.2 las excepciones por las cuales la Comisión puede ejecutar créditos consignados en el presupuesto sin necesidad de acto de base. Estas excepciones son:

- a) Créditos que no cumplen un fin en sí mismos, sino conectados a otros créditos posteriores que sí tienen su correspondiente acto de base.
- b) Créditos cuya base se deriva implícitamente del principio de autoorganización y de las finalidades asignadas a la Comisión.

Por otro lado, se prevé en el art. 55 del mismo Reglamento que “La Comisión reconocerá a las demás instituciones las competencias necesarias para la ejecución de sus respectivas secciones del presupuesto”, lo cual resulta lógico de acuerdo con los principios de autoorganización y autonomía institucional. Así las distintas

Instituciones y Agencias de la Unión se someten a procedimientos específicos de aprobación de su gestión presupuestaria, asumiendo en la práctica sus partes del presupuesto. Igualmente, como sucede en los ordenamientos nacionales, si bien en el Derecho de la Unión son las Instituciones las que como Agentes Ordenadores formalmente ejecutan el Presupuesto, el art. 56 del Reglamento Financiero 966/2012 autoriza la delegación administrativa en sus respectivos servicios de las competencias de ejecución, creándose la figura de “agente delegado”.

Otra limitación, de naturaleza más política que jurídica, a la competencia de ejecución presupuestaria de la Comisión, viene constituida por la comitología. De hecho uno de los ámbitos donde se desarrolló inicialmente la comitología era el de la ejecución presupuestaria de los programas de gasto de la política de cohesión. Así, en el caso del Fondo Social Europeo se preveía en el art. 124 del Tratado de Roma (actual art. 163 TFUE) que “La administración del Fondo [Social Europeo] corresponde a la Comisión”, pero que la misma es “asistida en esta tarea por un Comité”. Este Comité para el Fondo Social Europeo (compuesto, por cada Estado miembro, de un representante del gobierno, un representante de la patronal y un representante de los sindicatos) tiene una naturaleza puramente consultiva (la Comisión tendrá que informar al Comité de la forma en que haya tenido en cuenta sus Dictámenes) y limitada.

En la actualidad, la *comitología* en el ámbito de la ejecución presupuestaria se rige básicamente por el art. 291 TFUE (la norma general que rige los procesos de comitología en la Unión). Dicho artículo hace referencia a la posibilidad de que actos legislativos singulares concedan competencias de ejecución a la Unión sometidas al control de los Estados miembros (que, conforme a la legislación de desarrollo – Reglamento 182/2011, en conjunción con las normas sectoriales que rijan las distintas áreas presupuestarias – podrán ejercer una función consultiva o de decisión). Cabe señalar que en el ámbito de la ejecución presupuestaria, la Comisión ha considerado históricamente que la intervención de un comité de gestión (que podía vetar las acciones propuestas por la Comisión) podía suponer una invasión de su competencia de ejecución presupuestaria conforme al actual art. 317 TFUE. La Comisión sometió la cuestión al TJUE (Caso 16/88, Comisión/Consejo), que juzgó que el poder de ejecución presupuestaria del art. 317 TFUE se situaba a un mismo nivel que cualquier otro poder de ejecución que el Consejo pudiese atribuir a la Comisión. Por lo tanto, el TJUE interpretó que los arts. 202 y 211 TCE (en sustancia, los actuales 290 y 291 TFUE, que establecen la base jurídica para el control por los Estados miembros de los poderes de ejecución de la Comisión) no podían plegarse al art. 317 TFUE. En este sentido, el TJUE no consideró al art. 274 TCE (actual 317 TFUE) como “norma especial” que tendría que primar sobre la “norma general” de la comitología. Es así que se comprueban interferencias de los comités de Estados miembros en aspectos relativos a la ejecución presupuestaria llevada a cabo por la Comisión. Por

ejemplo, el Comité de Control de Fondos Estructurales (previsto en el art. 103 del Reglamento 1083/2006) ha venido desarrollando una labor de control (y de potencial interferencia) de conformidad con el considerando 73 del Reglamento 1083/2006.

Finalmente, la última (y más importante) limitación del poder de ejecución de la Comisión viene constituida por el hecho de que el principio de subsidiariedad se extiende también a las competencias de ejecución presupuestaria (cuando la ejecución presupuestaria se haga en el ámbito de las áreas competenciales cubiertas por dicho principio, que son todas menos las competencias exclusivas). Esto se traduce en que la Comisión delegue parte de las competencias de ejecución a los Estados miembros, en los marcos de gestión compartida.

La ejecución presupuestaria conlleva *per se* una función inherente de supervisión y de control interno. Dentro de la Comisión las funciones de supervisión, control financiero interno y auditoría interna son particularmente relevantes, lo que puede comprobarse en que alrededor de un 10% de los 26.000 funcionarios que componen dicha Institución trabajan en actividades relacionadas con la gestión financiera, la contabilidad, el control interno, la lucha contra el fraude, el control de riesgo y la auditoría interna.

4.1. El Servicio de Auditoría Interna

El Servicio de Auditoría Interna fue creado en 2001, en el contexto de la profunda reforma administrativa de la Comisión que tuvo lugar a partir de 1999. La acción 87 del Libro Blanco sobre la Reforma de la Comisión de 2000 indicaba que un Servicio de Auditoría Interna llevaría a cabo una serie de controles sobre los sistemas de gestión y control de todas las Direcciones Generales.

En sentido estricto el Servicio de Auditoría Interna es un Servicio de la Comisión, aunque con la particularidad de que tiene un estatuto que le otorga una posición especial de independencia en el seno de la misma. Dicho estatuto prohíbe a toda autoridad de la Unión interferir en el trabajo de auditoría del Servicio de Auditoría Interna. Más aún, el Comité de Seguimiento de Auditorías, auténtico ápice estratégico del conjunto del subsistema de control interno de los fondos de la Unión, se encarga de velar por que la independencia del Servicio de Auditoría Interna sea efectiva. El Servicio de Auditoría Interna forma parte integrante de la arquitectura de auditoría interna de la Comisión, informando al Comité de Seguimiento de Auditorías e interactuando con las Estructuras de Auditoría Interna integradas en cada una de las Direcciones Generales de la Comisión y en las Agencias de la Unión.

El Servicio de Auditoría Interna ofrece informes, dictámenes y recomendaciones sobre la calidad y el funcionamiento de los sistemas de control interno. Su cometido viene definido en los arts. 98 a 100 del

Reglamento Financiero 966/2012. Se trata de un auditor interno, que no ejerce *strictu sensu* una función de control interno en la medida en que no interviene en la ejecución del presupuesto, sino que es más bien un actor que analiza desde fuera las cuentas y transacciones y los sistemas de control, con un estatus de relativa independencia, propio de su condición de auditor.

De acuerdo con el art. 85, cada Institución de la Unión crea una “función de auditoría interna” (que en el caso de la Comisión es el “Servicio de Auditoría Interna”), que debe ejercerse respetando las normas internacionales pertinentes. La plena independencia del auditor interno ha de venir garantizada por normas específicas fijadas por la Institución. El auditor interno es responsable ante su Institución de la verificación del buen funcionamiento de los sistemas y procedimientos de ejecución del presupuesto. El auditor interno no puede ser ni ordenador ni contable, y asesora sobre el control de riesgos, emitiendo dictámenes independientes sobre la calidad de los sistemas de gestión y control, y formulando recomendaciones para mejorar las condiciones de ejecución de las operaciones y promover una buena gestión financiera. Está encargado, en particular, de:

- a) evaluar la adecuación y eficacia de los sistemas de gestión internos, así como los resultados obtenidos por los servicios en la realización de las políticas, programas y acciones en relación con los riesgos que entrañan los mismos.
- b) evaluar la adecuación y calidad de los sistemas de control y auditoría internos aplicables a todas las operaciones de ejecución presupuestaria.

El auditor interno ejerce sus funciones sobre todas las actividades y servicios de su Institución (o Agencia), y ha de disponer de un acceso completo e ilimitado a cualquier información que sea necesaria para el ejercicio de sus competencias, si es preciso *in situ*. Esta previsión de controles *in situ* se extiende incluso a los Estados miembros y terceros países (art. 99.2 del Reglamento Financiero 966/2012).

El auditor interno informa a su correspondiente Institución de sus constataciones y formula recomendaciones. A este respecto, conforme al art. 99.3 del Reglamento Financiero 966/2012, presenta un informe de auditoría interna anual indicando el número y el tipo de las auditorías internas efectuadas, las recomendaciones formuladas y el curso que se haya dado a las mismas. La Institución, a su vez, ha de garantizar el seguimiento de las recomendaciones (y la verificación de que esto es así es una de las funciones del Comité de Seguimiento de Auditorías).

En el marco del procedimiento de aprobación de la gestión, la Institución ha de remitir anualmente a la autoridad presupuestaria (Consejo y Parlamento) un informe en el que se resuman el número y el tipo de las

auditorías internas efectuadas, las recomendaciones formuladas y el curso que se haya dado a las mismas (art. 99.5 del Reglamento Financiero 966/2012).

En el caso del auditor interno de la Comisión, el Servicio de Auditoría Interna sigue un plan de trabajo trienal, actualizado cada año, y elaborado conforme a un análisis de los riesgos inherentes (que, como ya hemos indicado, en el ámbito financiero son los riesgos de que se produzcan ilegalidades o irregularidades en las transacciones o errores de fiabilidad en las cuentas). Dicho programa es presentado anualmente al TCEu, a efectos de que quede informado.

El Servicio de Auditoría Interna es pues uno de los elementos de la arquitectura de auditoría de la Comisión. El Comité de Seguimiento de Auditorías y las Estructuras de Auditoría Interna de cada Dirección General son también elementos de dicho sistema.

4.2. Las Estructuras de Auditoría Interna

Las Estructuras de Auditoría Interna (IAC, Internal Audit Capabilities) hacen referencia al conjunto de equipos de auditoría interna que están presentes en todas las Direcciones Generales y Agencias de la Comisión. Dependen del Director General correspondiente. A efectos de coordinar las estructuras de auditoría interna con el Servicio de Auditoría Interna existe un mecanismo de diálogo específico y de carácter telemático, llamado Audinet, donde se debaten las metodologías de auditoría y los programas de trabajo.

El Servicio de Auditoría Interna desempeña un relevante papel en la proporción de asistencia técnica a las Estructuras de Auditoría Interna (y en este sentido se pronunciaba el Dictamen 2/2004, pág. 5).

4.3. El Comité de Seguimiento de las Auditorías

En cuanto al Comité de Seguimiento de las Auditorías, creado en 2000, es una instancia que se reúne de manera periódica (al menos seis veces al año), para la supervisión del conjunto de la actividad de auditoría interna y externa ejercida sobre la Comisión. Es un órgano que se sitúa al más alto nivel, formado por siete Comisarios asistidos por un Secretariado. Se encarga de elaborar y presentar al Colegio de Comisarios un informe anual sobre la calidad del control interno de la Comisión, así como sobre el seguimiento que se le ha estado dando por los servicios de la Comisión a las recomendaciones emitidas por el Servicio de Auditoría Interna, el TCEu, la autoridad presupuestaria (especialmente las recomendaciones emitidas en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria) y las propias Estructuras de Auditoría Interna de las Direcciones Generales. En este sentido, se configura como un cauce a partir del cual se canaliza el impulso político proveniente del Colegio de Comisarios, suministrando simultáneamente al mismo información

sobre los problemas de control interno. Igualmente cumple un rol preventivo, llamando la atención sobre situaciones de riesgo financiero que, en ausencia de reacción, afectarían negativamente a la Comisión.

4.4. La consideración por el subsistema de control externo del subsistema de control interno

De acuerdo con el estándar internacional ISSAI 1610, ha de ser objetivo del auditor externo obtener una comprensión de la función de control interno, y determinar si sus actividades son relevantes para la planificación y realización de la auditoría y, si son relevantes, determinar el efecto que tendrán en los procedimientos a seguir.

El análisis que el auditor externo ha de realizar sobre la función de control interno debe incluir su estructura organizacional y sus procedimientos. Especial énfasis se hace en el análisis de las relaciones entre el actor de control interno y la dirección de la Administración en que se inserta (a efectos de identificar posibles tendencias hacia la colusión), así como la cantidad y calidad de recursos empleados (especialmente la preparación técnica de los recursos humanos y de los sistemas de información).

Por otro lado las conclusiones u opiniones de los auditores externos o internos sobre las cuales pretendan fundamentarse las conclusiones u opiniones del TCEu, han de ser contrastadas. Habrá de realizarse por lo tanto no sólo un control general del sistema de control interno de que se trate, sino también un control específico sobre la solidez de tales conclusiones u opiniones (European Court of Auditors 2012: 95). En este sentido se analiza la documentación del trabajo de control o auditoría interna llevado a cabo, las muestras auditadas, los métodos de muestreo utilizados y finalmente la coherencia de las propias conclusiones u opiniones alcanzadas, tanto la coherencia interna como la coherencia externa que guardan con la evidencia empírica sobre la que se apoyan.

De acuerdo con el manual de auditoría del TCEu, en la fase de planificación de la auditoría, si desde el TCEu se ha considerado, en base a auditorías de sistema previas, que el ente auditado tiene un sistema de control interno o auditoría interna eficaz, se establece contacto con el respectivo servicio de control interno, a efectos de averiguar si se ha hecho alguna auditoría o control específicos sobre las áreas presupuestarias que se pretenden auditar. Si es así, tales trabajos son tenidos en cuenta con el fin de evitar un solapamiento de actividades.

Por otro lado, como ya señalamos más arriba, una de las etapas más importantes en la planificación de la auditoría es la determinación del riesgo inherente. A efectos de indagar sobre el riesgo inherente, el auditor externo puede consultar las conclusiones y opiniones del auditor o controlador interno.

Como señala el Dictamen 2/2004 (pág. 5), el primer elemento del control interno de la Comisión son las propias Direcciones Generales. La Comisión está organizada en DGs, encargadas de la ejecución de las políticas sectoriales y sus correspondientes partes del presupuesto, las cuales contienen unidades operativas que examinan y aprueban los pagos antes de que éstos se efectúen (control concomitante). Las unidades de control verifican posteriormente que el gasto se ha ejecutado de manera adecuada tanto en la Comisión como en los Estados miembros (control consuntivo), y las Estructuras de Auditoría Interna ayudan a los responsables de las DGs a asegurar que los controles internos funcionan con eficacia.

4.4.1. La especial relación entre el TCEu y el Servicio de Auditoría Interna. La relación entre el TCEu y las Estructuras de Auditoría Interna

Las relaciones entre el TCEu y el Servicio de Auditoría Interna son especialmente intensas: el Servicio de Auditoría Interna se sitúa en una posición intermedia entre los subsistemas de control interno y externo de la Unión y el TCEu reconoce el especial valor de sus informes, debido a su estatuto de independencia. En el marco de dichas relaciones, el TCEu debe (European Court of Auditors 2012: 96):

- Examinar el plan anual de trabajo del Servicio de Auditoría Interna, a efectos de tener en cuenta posibles solapamientos. En su caso, puede darse que el TCEu supervise determinadas auditorías del Servicio de Auditoría Interna y acabe validándolas.
- Revisar el seguimiento dado a los informes elaborados por el Servicio de Auditoría Interna, a efectos de indagar si sus recomendaciones fueron seguidas efectivamente por los servicios de la Comisión.

Igualmente, el TCEu debe llevar a cabo un seguimiento del trabajo de auditoría interna realizado por los servicios de auditoría de cada Dirección General (las Estructuras de Auditoría Interna). El trabajo de estas estructuras es tenido en cuenta en la medida en que fuese relevante, lo que se presume si sirvió de base para la Declaración de Fiabilidad realizada por el Director General correspondiente. Por otro lado, el manual del TCEu también prevé la posibilidad de realizar auditorías del propio trabajo realizado por el Servicio de Auditoría Interna y por las Estructuras de Auditoría Interna a efectos de comprobar el correspondiente riesgo de control (European Court of Auditors 2012: 96).

4.4.2. La provisión de información del subsistema de control interno al subsistema de control externo

A lo largo de todo el ejercicio financiero, existe un canal de información entre la Comisión y el TCEu. En primer lugar, el TCEu es informado de

manera periódica sobre la ejecución del presupuesto: así, el Jefe de Contabilidad de la Comisión transmite mensualmente, dentro de los diez días siguientes al final de cada mes, los datos de ejecución presupuestaria, agregados como mínimo a nivel de capítulos presupuestarios, tanto relativos a los ingresos como a los gastos. Estos informes se transmiten no sólo al TCEu, sino también al Parlamento y al Consejo.

Por otro lado, tres veces al año, dentro de un plazo de treinta días laborables que siguen al 31 de mayo, 31 de agosto y 31 de diciembre, el Jefe de Contabilidad de la Comisión remite al Parlamento, al Consejo y al TCEu un informe de ejecución presupuestaria a nivel más desagregado que los informes mensuales, detallando capítulos, artículos y partidas presupuestarias (art. 150 del Reglamento Financiero 966/2012). Igualmente, con frecuencia anual se remite a las mismas Instituciones un informe sobre las garantías presupuestarias y los riesgos inherentes a las mismas (art. 149 del Reglamento Financiero 966/2012).

En segundo lugar, existe un diálogo entre el TCEu y la Comisión concerniente a la elaboración de las cuentas anuales: este diálogo tiene al Jefe de Contabilidad de la Comisión como interlocutor principal del TCEu. Según dispone el artículo 147 del Reglamento Financiero 966/2012, corresponde a los contables del conjunto de las Instituciones Europeas, y del conjunto de los organismos creados por la Unión, remitir al Jefe de Contabilidad de la Comisión, a más tardar el 1 de marzo siguiente al cierre del ejercicio, sus respectivas cuentas provisionales. El Jefe de Contabilidad de la Comisión se encarga de consolidar las cuentas de todas las Instituciones de la Unión (y de elaborar sus propias cuentas e informes de gestión presupuestaria y financiera), que tiene que entregar al TCEu “a más tardar el 31 de marzo siguiente al cierre del ejercicio”. Se trata de las cuentas provisionales.

En lo concerniente a los informes sobre la gestión presupuestaria y financiera del ejercicio presupuestario, si bien bajo el Reglamento Financiero 1605/2002 se tenía al Jefe de Contabilidad de la Comisión como único interlocutor (el Jefe de Contabilidad recibía dichos informes, para luego remitirlos al TCEu), en el nuevo Reglamento Financiero 966/2012, se establece que cada institución y organismo de la Unión envía independientemente su informe sobre la gestión presupuestaria y financiera al Parlamento Europeo, al Consejo y al Tribunal de Cuentas a más tardar el 31 de marzo siguiente al cierre del ejercicio presupuestario (considerando 59, y art. 142 del Reglamento Financiero).

Las cuentas definitivas las elaboran los distintos organismos e Instituciones bajo su propia responsabilidad, y las remiten al contable de la Comisión (para la elaboración de las cuentas consolidadas definitivas) y al TCEu a más tardar el 1 de julio siguiente al cierre del ejercicio. La Comisión aprueba las cuentas consolidadas definitivas y las transmite al Parlamento Europeo, al Consejo y al TCEu antes del 31 de julio siguiente

al cierre del ejercicio. El Jefe de Contabilidad de la Comisión elabora las cuentas consolidadas definitivas a partir de las informaciones presentadas por las distintas Instituciones y organismos, y añade una Declaración en la que certifica que las cuentas y su consolidación han sido realizadas conforme a los principios, reglas y métodos contables aplicables.

Tras la presentación de las cuentas provisionales antes del 31 de marzo se abre un periodo para que el TCEu formule las observaciones que pretende incluir en su informe anual. Conforme al art. 287.2 TFUE, el TCEu podrá haber efectuado controles antes del cierre de las cuentas (aunque, conforme a su carácter intrínsecamente consuntivo, estos controles sólo podrán efectuarse una vez producido el hecho generador del ingreso o gasto). Esto implica que el TCEu ya tendrá, antes incluso de la presentación de las cuentas provisionales, una batería de observaciones que realizar. El TCEu hace entrega de sus observaciones bajo la forma de un proyecto de informe anual de fiscalización, “a más tardar el 30 de junio”, lo que se comunica confidencialmente a las concretas Instituciones y organismos afectados (art. 162.1 del Reglamento Financiero 966/2012). Éstos disponen hasta el 15 de octubre para transmitir sus respuestas al TCEu. Finalizada la fase contradictoria, los documentos son devueltos nuevamente al Pleno del TCEu para su aprobación final, que implica la publicación en el Diario Oficial, tanto del Informe Anual, como de la Declaración de Fiabilidad, y las respuestas de los entes auditados.

Finalmente, en lo concerniente a la información relevante para las auditorías de cumplimiento, hay que tener en cuenta la remisión que hace la Comisión al TCEu de los Informes Anuales de Actividad elaborados por las respectivas Direcciones Generales, así como el Informe de Síntesis elaborado por el Colegio de Comisarios y los informes elaborados por el Servicio de Auditoría Interna. Por otro lado, en la elaboración de las conclusiones de su Informe Anual, el TCEu ha de entablar una relación fluida con los entes auditados: esta relación se basa en la discusión de las constataciones preliminares hechas por el TCEu. Las constataciones preliminares se discuten con los entes auditados, a los que se remiten las denominadas “cartas de sector”. Esta comunicación se establece entre el TCEu y los Comisarios y Direcciones Generales auditadas en el caso de la Comisión, o en caso de gestión compartida con los propios Estados miembros a través de las EFS correspondientes. Las constataciones preliminares se remiten a los entes auditados, en primer lugar, para compartir con ellos la información de posibles errores sistémicos que los sistemas de control interno hayan de hacer frente. En este sentido las cartas de sector suponen un eslabón crucial en la interconexión entre subsistemas de control externo e interno. En segundo lugar, las cartas de sector se remiten a efectos de que los auditados puedan hacer valer un “principio de contradicción” alegando cuanto consideren, con el objeto de matizar, completar o corregir las conclusiones a las que haya llegado el TCEu. En el caso de

que los entes auditados discutan las constataciones preliminares, el TCEu trata de afianzar la base probatoria sobre la que sustentó sus conclusiones, a efectos de contrastar su opinión con la del ente auditado. Para ello pueden iniciarse nuevas auditorías, o extenderse las auditorías ya en marcha (Commission Européenne 2009: 363).

4.5. La posición de OLAF

En 1988 la Comisión constituyó una Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude (UCLAF), ubicándolo dentro de la Secretaría General de la Comisión (dependiente del Presidente de la Comisión). Sobre la base del trabajo de UCLAF, tras los acontecimientos que llevaron a la dimisión de la Comisión Santer, se propuso en 1999 la creación de un nuevo organismo antifraude con mayores poderes. Las propuestas dieron lugar a la creación de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF). La OLAF investiga el fraude al presupuesto de la UE, la corrupción y las faltas graves en las instituciones europeas, y formula la política de lucha contra el fraude para la Comisión Europea.

OLAF es un Servicio central de la Comisión, aunque cuenta con un estatus particular de autonomía administrativa y presupuestaria. Además tiene la particularidad de que se somete a un control por parte de un Comité compuesto por cinco personas externas a las Instituciones de la Unión, cualificadas en el ámbito de la lucha contra el fraude. Se trata de un órgano que se dedica sólo a la investigación: no tiene por tanto poderes disciplinarios y sólo puede solicitar su actuación a otros órganos con poder de sanción, como los juzgados y tribunales nacionales (a efectos de imponer medidas judiciales), o la propia Comisión Europea (a efectos de imponer medidas financieras, disciplinarias o administrativas).

OLAF se ubica en lo que hemos caracterizado como el subsistema de control judicial. Esto implica que su actuación tiene un carácter casuístico, operando sobre la base de denuncias. Todas las denuncias que recibe la OLAF se someten a una evaluación inicial para determinar cuáles de ellas son de su competencia y reúnen las condiciones para iniciar una investigación. Cuando se abre un caso, se clasifica en función del cometido que vaya a desempeñar OLAF:

- Investigación interna. Las investigaciones internas son investigaciones administrativas dentro de las instituciones y organismos de la Unión Europea.
- Investigación externa. Las investigaciones externas son investigaciones administrativas fuera de las instituciones y organismos de la Unión Europea con objeto de detectar fraudes u otra conducta irregular por parte de personas físicas o jurídicas. Los casos se clasifican dentro de este tipo cuando la OLAF contribuye de manera mayoritaria a la investigación.

- Coordinación. La OLAF contribuye a las investigaciones que efectúan las autoridades nacionales u otros departamentos de la UE facilitando la puesta en común y el intercambio de información y de contactos.
- Asistencia penal. Son casos en los que las autoridades competentes de un Estado miembro o un tercer país llevan a cabo una investigación penal con asistencia de la OLAF.

4.6. Los actores implicados en la ejecución presupuestaria

La ejecución del presupuesto de la Unión se hace de forma internamente descentralizada, tratando, como ya se ha señalado, establecer líneas de responsabilidad que hundan sus raíces en el organigrama administrativo de las instituciones de la Unión, en un intento de “responsabilizar” al conjunto de una Comisión en busca de una siempre difícil y sutil legitimidad. La actual configuración de la ejecución presupuestaria de la Comisión tiene su origen en la reforma de la Comisión de 1999-2001 (“Reforma Prodi-Kinnock”, de los nombres del Presidente de la Comisión y del Comisario británico de Asuntos Administrativos durante la Comisión Prodi), que se produjo como una de las consecuencias de la dimisión de la Comisión Santer en 1999.

4.6.1. La reforma de la Comisión Prodi-Kinnock

En 1998 el Parlamento Europeo rechazó aprobar la gestión presupuestaria de la Comisión del ejercicio presupuestario correspondiente a 1996. Era la segunda vez que se producía una situación semejante, la anterior se había producido en 1984. La vinculación entre rechazo de la aprobación de la gestión y moción de censura, que había sido contemplada anteriormente, no se produjo de manera inmediata, pero la contestación política aumentó considerablemente.

Tras 1998 se produjo un escándalo político que afectó a la Comisaria francesa, Édith Crésson, relativo a la contratación arbitraria de personal de confianza. Se inició entonces un proceso de crisis, en el que el Parlamento acabó señalando “el tardío reconocimiento por parte de la Comisión de la crisis a la que se enfrenta en lo relativo a la gestión financiera del presupuesto comunitario y a su falta de transparencia y control”, y convocó un Comité de Expertos Independientes a efectos de “examinar la forma en que la Comisión detecta y trata el fraude, la mala gestión y el nepotismo, incluida una revisión fundamental de las prácticas de la Comisión en la adjudicación de todos los contratos financieros”. El Comité de Expertos publicó dos informes, en los que se apuntaban una serie de fallos sistémicos de la cultura corporativa de la Comisión. En concreto, se señalaba la inexistencia de un sentido de responsabilidad individual. El informe incluyó una frase lapidaria en la que se criticaba la falta de responsabilización del ápice estratégico de la

Comisión (nivel político): *“It is becoming difficult to find anyone who has even the slightest sense of responsibility. However, that sense of responsibility is essential. It must be demonstrated, first and foremost, by the Commissioners individually and the Commission as a body. The temptation to deprive the concept of responsibility of all substance is a dangerous one. That concept is the ultimate manifestation of democracy”*. En este contexto, el Colegio de Comisarios dimitió en marzo de 1999, tras la publicación del primer informe del Comité de Expertos Independientes, anticipándose a una posible moción de censura que ya tenía asegurada el respaldo de los principales grupos del Parlamento.

La nueva Comisión de Romano Prodi fue investida el 13 de septiembre de 1999 y desde el comienzo de su mandato se marcó la reforma administrativa como una de sus prioridades. Prodi dejó claro en sus audiencias ante el Parlamento que la reforma administrativa sería un objetivo de su Comisión. Así se situó a Neil Kinnock como vicepresidente y se le asignó una cartera específica de “Reforma Administrativa”. En el año 2000 se publicó un Libro Blanco sobre la Reforma Administrativa de la Comisión Europea (European Commission 2000), que destacaba los principios fundamentales que deberían regir una Administración pública europea centrada en el servicio, la independencia, la responsabilidad, la eficacia y la transparencia. El Libro Blanco estructuraba la iniciativa de la reforma administrativa de la Comisión sobre cuatro pilares principales: una cultura del servicio; planificación y programación estratégica; política de personal; y gestión financiera, control y auditoría (Caballero Bassedas 2004; Sánchez Barrueco 2008).

Las reformas introducidas a raíz del Libro Blanco de 2000 alteraron el sistema de rendición de cuentas de la Comisión, sobre todo a nivel administrativo. Se produjo una descentralización de los procesos de rendición de cuentas dentro de la propia administración comunitaria. Así, se disolvió la Dirección General de Control, que llevaba a cabo un control presupuestario centralizado en el que todos los gastos eran certificados por dicha Dirección General, que se responsabilizaba de los mismos (en detrimento de la responsabilidad de las propias Direcciones Generales que llevaban a cabo los gastos), y se pasó a una situación descentralizada en la que cada Dirección General se responsabilizaba de sus gastos, disponiendo para ello de medios de control propios (las Capacidades de Auditoría Interna), ayudados por un Servicio central de Auditoría Interna (en lo relativo a la dimensión operativa del control) y por un Servicio Financiero Central (en lo relativo a la dimensión normativa del control, estableciendo estándares y parámetros de control). El resultado de este nuevo diseño es que el reforzamiento de los circuitos de rendición de cuentas fue mayor en la esfera administrativa que en la política. Esto condujo a que el TCEu y el Parlamento alertasen de una posible situación en la cual, si bien los Comisarios mantenían su responsabilidad política, perdían en la práctica cierta responsabilidad operativa (pudiendo siempre escudarse en los errores cometidos por un Director General).

Así, en el informe de síntesis de 2006, la Comisión declaraba que “By adopting this synthesis, the Commission assumes its political responsibility for management by its Directors-General and Heads of service, on the basis of the assurances and reservations made by them in these reports, while acknowledging that further efforts are needed to resolve a number of weaknesses” (European Commission 2007: 2). Dicha declaración trataba de dejar claro que la asunción de responsabilidades no se hacía de manera plena, sino sobre la base de las declaraciones de los Directores Generales. En cierto modo, la asunción de responsabilidad contenida en el informe de síntesis se configuraba como una mera agregación de las Declaraciones de Fiabilidad de los Directores Generales, sin constituir ningún acto de asunción de responsabilidad global por el propio Colegio de Comisarios. El informe de síntesis no expresa por tanto una genuina asunción de responsabilidades por parte de la Comisión, sino que se construye sobre la asunción de responsabilidades hecha por los Directores Generales en sus Informes Anuales, sin añadir mucho más.

La Comisión llega a afirmar en 2007 que la reforma de 2000 “centred on ensuring Authorising Officers by Delegation were solely responsible for the execution of their activities”, y por lo tanto los Comisarios “could not be further involved in the management of the risks without going against the separation of tasks and responsibilities between Commissioners and Directors-general”⁸. Esta posición no encajaría con la lógica jurídica de la delegación de competencias, en la que se delega el ejercicio de las mismas, pero no la responsabilidad (que se mantiene en el ámbito del titular de la competencia). En primer lugar, esta dinámica aglutinadora de la responsabilidad en torno a la Comisión en el ámbito de la ejecución presupuestaria de la Unión se produce porque es la Comisión la que ejecuta el presupuesto (art. 317 TFUE), y los Directores Generales actúan como “agentes ordenadores” sólo conforme a una delegación de la Comisión, operada a partir del Reglamento Financiero (conforme al art. 65.1 Reglamento Financiero 966/2012, son las Instituciones Europeas las que ejercen las funciones de agente ordenador, pudiéndose dentro de cada Institución delegarse dicha función: en el caso de la Comisión, se delega en los Directores Generales, que a su vez pueden subdelegarla). En segundo lugar, no se produce una delegación de la responsabilidad, ya que en el supuesto análogo de los agentes ordenadores por subdelegación, los agentes ordenadores delegados (Directores Generales) retienen la responsabilidad, estableciéndose en el Reglamento Financiero 966/2012 (art. 73.4) que los agentes ordenadores se responsabilizan tanto de los sistemas de control como de la elección del agente ordenador por subdelegación.

⁸ European Commission, *Report from the Commission to the European Parliament on the follow-up to 2005 discharge decisions (summary)*, COM(2007) 538, Brussels, 19 September 2007(r), p. 6. Y Commission Working Document, SEC(2007) 1185, p. 17.

El Libro Blanco sobre la Reforma Administrativa de la Comisión traducía la intención de responsabilizar más al conjunto de la Comisión por las decisiones tomadas (el objetivo de esta reforma era crear una cultura administrativa que *“encourages officials to take responsibility for activities over which they have control – and gives them control over the activities for which they are responsible”* – European Commission 2000: 19). La configuración final que se adoptó resulta bastante peculiar, en la medida en que la responsabilidad no se limita al nivel político, sino que alcanza al nivel administrativo. Se consideró que una instancia de poder como la UE, con un sistema de responsabilidad política potencialmente débil (pues la moción de censura sólo puede articularse en torno a mayorías superreforzadas de 2/3, y no hay cuestión de confianza), complejo (los Comisarios son independientes, pero son nombrados por los gobiernos de sus Estados, y además se someten a una aprobación colectiva ante el Parlamento) e indirecto (no existe un pueblo europeo como tal, ni narrativas o discursos políticos transnacionales), tenía que tener un sistema de rendición de cuentas a nivel administrativo particularmente reforzado, así como una mayor aversión al riesgo de incidencia de ilegalidades financieras y al riesgo reputacional.

En el ámbito del control del gasto público, se introdujo un sistema de declaraciones de fiabilidad a múltiples niveles: por un lado, el Jefe de Contabilidad de la Comisión, en el Informe de Síntesis sobre el conjunto de las actividades anuales realizadas por la Comisión, adjunta una Declaración de Fiabilidad sobre la legalidad y regularidad del gasto; luego, conforme al art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012, a nivel de las Direcciones Generales cada Director General (actuando como ordenador delegado) elabora un Informe Anual de Actividad (sobre el que se apoyará el Informe de Síntesis mencionado), en el que se presentan los resultados de las operaciones ejecutadas a la luz de los objetivos que se hubiesen fijado a la Dirección General, se describen los riesgos asociados a dichas operaciones, los recursos que se han usado, y se concluye sobre la eficacia de los mecanismos de control y auditoría interna. A estos efectos se incluye una descripción y análisis de los sistemas de control interno, así como de los sistemas de auditoría interna propios (las Estructuras de Auditoría Interna).

4.6.2. Las Declaraciones de Fiabilidad de los Directores Generales

Los Directores Generales han de adjuntar al Informe Anual de Actividad una Declaración de Fiabilidad, donde confirman que los datos contenidos en el Informe Anual de Actividad presentan una imagen fiel (a salvo las posibles reservas que se hagan), y se confirma que los créditos gestionados por la Dirección General se han utilizado de acuerdo con el principio de buena gestión financiera. Más importante aún, en su Declaración de Fiabilidad los Directores Generales se pronuncian sobre el hecho de que los procedimientos de control interno proporcionan una fiabilidad razonable sobre la legalidad y regularidad de las transacciones

financieras ejecutadas. Esta Declaración viene requerida por el art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012.

Sin embargo, la Declaración de Fiabilidad no debe interpretarse como una afirmación rotunda sobre la legalidad del gasto de la Dirección General durante el ejercicio financiero. En la práctica, lo que el Director General expresa con su Declaración de Fiabilidad es la confianza de que sus sistemas de control y auditoría internos aseguran de manera razonable que el gasto ha sido legal, y en caso contrario, que existen mecanismos de detección y corrección que en el futuro podrán detectar las ilegalidades y restaurar el perjuicio ocasionado a la Hacienda de la Unión. Lo cual no coincide precisamente con la concepción del TCEu, que no considera las correcciones financieras a la hora de determinar las tasas de error financiero detectadas por sus auditorías.

La Declaración de Fiabilidad de los Directores Generales se sitúa en línea con la responsabilidad personal a la que hacen frente por el caso de negligencias o fraudes por ellos cometidos. Particular importancia puede tener la imputación de responsabilidad administrativa *in vigilando* en el caso en que se hayan producido ilegalidades o irregularidades en el seno de la Dirección General, que hayan sido posibilitadas por debilidades en los sistemas de control interno (de cuya eficacia los Directores Generales se hacen responsables, conforme a la Declaración de Fiabilidad por ellos suscrita). A este respecto, un Director General no podría ser responsabilizado por ilegalidades favorecidas por los propios subsistemas de control de los Estados miembros (Cipriani 2010: 40). Así en la Declaración de Fiabilidad el Director General se responsabiliza por las actividades que se han producido bajo su *directa* responsabilidad; cuando el Director General se responsabiliza de que los procedimientos de control interno proporcionan una fiabilidad razonable sobre la legalidad y regularidad de las transacciones financieras ejecutadas, se está refiriendo a las “transacciones financieras” que relacionan a la Dirección General con los Estados miembros. En definitiva, en este ámbito, la separación entre niveles de responsabilidad supranacional y nacional se mantiene (a diferencia del ámbito de la responsabilidad política, que queda aglutinada en torno a la Comisión en su conjunto, independientemente de que las ilegalidades se produzcan a nivel supranacional o nacional).

4.6.3. El Informe de Síntesis

En cuanto al Informe de Síntesis de la Comisión, consolida todos los Informes Anuales de Actividad junto con la opinión general del Servicio de Auditoría Interna, describiendo y analizando posibles problemas transversales de gestión general (incluyendo gestión presupuestaria); se remite anualmente a las autoridades presupuestarias (Parlamento y Consejo) antes del 15 de junio del año siguiente al correspondiente ejercicio (art. 66.9 del Reglamento Financiero 966/2012). Dicho Informe de Síntesis, al que se adjunta una Declaración de Fiabilidad firmada por el

Jefe de contabilidad de la Comisión, supone también implícitamente un acto de asunción de responsabilidad por parte de todo el Colegio de Comisarios. Particular importancia se da aquí a las reservas que se han introducido en los Informes Anuales de Actividad de las Direcciones Generales, y a las medidas que se vayan a adoptar para solucionar las deficiencias que motivaron dichas reservas.

4.6.4. La arquitectura de control interno de la Comisión

Este ritual anual de Informes y Declaraciones de fiabilidad ha inspirado una auténtica cultura de rendición de cuentas dentro de la Comisión (rendición de cuentas *ad intra*). Cuestión aparte sería la efectividad de dicha rendición de cuentas en su proyección *ad extra*, a fin de potenciar tanto la legitimidad como la eficacia de la gestión.

Los Informes y Declaraciones efectuados a nivel administrativo y por el Colegio de Comisarios son tomados en consideración como una importante evidencia de auditoría por los distintos subsistemas de control tanto interno (el Servicio de Auditoría Interna) como externo (el TCEu). Particular importancia, al apuntar áreas presupuestarias de alto riesgo, tienen en las Declaraciones de Fiabilidad las reservas que se hubiesen introducido, que iluminan sectores donde el funcionario responsable detecta supuestos de posible mala gestión, y así lo manifiesta, a efectos de reducir la potencial exigencia de responsabilidad en caso de que la auditoría confirmase dicha mala gestión y dejase al descubierto un supuesto de ilegalidad o un escándalo que dañase la reputación de la Dirección General. Las reservas establecen objetivos prioritarios de fiscalización, a los que el auditor habrá de dedicar un esfuerzo especial. Igualmente, hay que señalar que toda reserva que se hubiese introducido ha de ir acompañada de un plan de acción para hacer frente a las deficiencias evidenciadas.

Si bien el Colegio de Comisarios es el único órgano que está sometido a un régimen de responsabilidad política, pudiendo ser cesado en el caso de que el Parlamento apruebe una moción de censura por mayoría de 2/3, el sistema de responsabilización en cascada, por el que cada nivel administrativo elabora informes de fiabilidad sobre los cuales se va construyendo la asunción de responsabilidad última por parte del Colegio de Comisarios, hace que en la práctica cualquier error o disfunción puedan ser asignados a un específico *agente ordenador*, creándose una importante conexión con los subsistemas de control político y social.

A este respecto hay que señalar que antes de 2003 existía un sistema de controles *ex ante* y centralizados, que concentraban la responsabilidad administrativa del gasto. En consecuencia en el anterior sistema, el sujeto que controlaba era el mismo sujeto que gastaba. En cambio en la actualidad el rol de la ejecución se desdobra, y es llevado a cabo por dos actores: el agente ordenador y el contable. En efecto, el art. 58 del

Reglamento Financiero 1605/2002 estableció el principio de separación de funciones (retomado en el art. 64 del actual Reglamento Financiero 966/2012, por el cual “Las funciones de ordenador y contable serán funciones separadas y mutuamente excluyentes”), lo que suponía configurar el sistema de control interno de la Comisión conforme a los estándares internacionales de control. En la Comisión los agentes ordenadores son los Directores Generales, pero el Reglamento Financiero 966/2012 prevé la posibilidad de subdelegación (art. 65), con lo que en la práctica Directores y Jefes de Unidad pueden actuar como “agentes ordenadores por subdelegación”. Los Directores Generales dependen directamente de un determinado Comisario, y las carteras de los Comisarios pueden englobar competencias de varias DGs.

De acuerdo con el carácter de agente ordenador delegado del Director General, el primer estrato de control interno se desenvuelve a nivel de cada DG: cada Director General, como agente ordenador de los créditos de su propia Dirección General, se hace responsable del control interno de la misma. Para desarrollar, coordinar y controlar los sistemas de control interno de cada DG, se suele prever dentro de los respectivos organigramas la existencia de un “Director de Recursos”, y/o de un “Coordinador de Control Interno”, entre cuyos cometidos destaca la redacción de los Informes Anuales de Actividad de las Direcciones Generales, constituyendo por tanto una pieza clave en la suscripción de la Declaración de Fiabilidad por parte del Director General. En el caso del Coordinador de Control Interno, tiene como cometido específico el servir de enlace con el Servicio Financiero Central.

A efectos de apoyar el desarrollo de los sistemas de control interno de todas las Direcciones Generales y de dar un sentido de conjunto al subsistema de control interno a nivel de la Comisión existe, junto con el Servicio de Auditoría Interna, un Servicio Financiero Central, ubicado en la Dirección General de Presupuesto, que elabora estándares y directrices y asiste a las Direcciones Generales en cuestiones como la interpretación de la legislación.

Se puede decir que la mayor parte de las Direcciones y Unidades dedicadas a la gestión de fondos realizan un control presupuestario, puesto que su función consiste precisamente en controlar que los pagos se hacen correctamente, y que la imposición de las correcciones se hace también de manera pertinente y correcta. En este sentido por debajo del agente ordenador se sitúa todo un complejo funcional sobre el que se fundamenta la fiabilidad concerniente a las cuentas y las transacciones.

Con respecto a la figura del contable, el Jefe de Contabilidad de cada Institución de la UE (que ejecuta las órdenes de pago) se hace cargo de la gestión de la tesorería y de la buena contabilidad de los ingresos y los gastos, firmando las cuentas anuales definitivas. Al firmar tales cuentas anuales definitivas de la Institución, el Jefe de Contabilidad respectivo se responsabiliza de su fiabilidad, certificando expresamente que dan una

imagen fiel de la posición contable de la Institución. A estos efectos, el Jefe de Contabilidad está habilitado para verificar no sólo que las cuentas anuales reflejan de forma fiel los activos, pasivos, ingresos y gastos, sino también que los sistemas que han dado lugar a dichas cuentas anuales funcionan correctamente.

En el caso de la Comisión, el Jefe de Contabilidad se sitúa en la Dirección General de Presupuesto, con el rango de Director General adjunto. Como ya se ha mencionado, el Jefe de Contabilidad de la Comisión, además de ser el responsable de la contabilidad de la Comisión, tiene la función adicional de llevar a cabo la consolidación de los Estados contables de todas las Instituciones y Agencias de la Unión. El Jefe de Contabilidad de la Comisión tiene también la responsabilidad trascendental de definir reglas y métodos contables aplicables. Para ello, trabaja en colaboración con el Servicio Financiero Central.

La posición del contable con respecto al agente ordenador fue definida de forma particularmente reforzada a partir del Reglamento Financiero 1605/2002. La relevancia que cobra el contable en el sistema de control financiero es crucial, en la medida en que los agentes ordenadores pueden verse jurídicamente obligados a proporcionar al contable toda la información financiera que éste les solicite a efectos de verificar la corrección de la operación.

4.7. La cooperación entre los subsistemas de control interno supranacional y nacional

En primer lugar, hay que considerar que la ejecución del presupuesto europeo en áreas de gestión compartida se hace conforme al principio de subsidiariedad (al que se añade, en el ámbito de la política de cohesión, el principio de asociación). Esto implica que el nivel nacional estará involucrado en las fases de programación, ejecución, control y evaluación presupuestaria, ya que la Unión limitará su intervención a los casos en los que, y en la medida en que, los objetivos de las acciones correspondientes no puedan alcanzarse a nivel suficiente por los Estados miembros (art. 5.3 TUE). La “segmentación” de la política presupuestaria entre Estados miembros y Unión en función de qué nivel de gobernanza presente la correspondiente ventaja comparativa genera un fenómeno de “troceamiento”, que en el ámbito del control presupuestario implica la necesidad de establecer mecanismos de cooperación entre la Comisión y los Estados miembros.

Es importante notar que, de acuerdo con el art. 162.5 del Reglamento Financiero 966/2012, tan pronto como el TCEu le remita a la Comisión el Informe Anual, ésta se pone en contacto con los Estados miembros a efectos de remitirles todos aquellos elementos que se desprenden del Informe Anual y que caen en el ámbito competencial de los Estados miembros. Tras la recepción de la comunicación, los Estados miembros disponen de 60 días para remitir sus respuestas a la Comisión. La

Comisión procesa todas las respuestas, y transmite una síntesis de las mismas al TCEu y a las autoridades presupuestarias, Consejo y Parlamento, antes del 28 de febrero siguiente.

La importancia del procedimiento arriba señalado es grande, y quizá debería ser mayor. Supone implicar a los Estados miembros en el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria, lo cual guarda una lógica evidente, en la medida en que los Estados miembros son corresponsables de la ejecución de más del 80% del presupuesto europeo.

El art. 162 del Reglamento Financiero 966/2012 permite que los Estados miembros expliquen los errores de los que han podido ser corresponsables. Sin embargo, no prevé que los Estados miembros asuman una responsabilidad política por los errores que hubiesen cometido, y al final es la Comisión la que carga con toda la responsabilidad política. En todo caso, el art. 162 del Reglamento Financiero 966/2012 ofrece una posible vía para futuras reformas que pretendan responsabilizar más a los Estados miembros por el uso que hacen de los fondos europeos.

En el plano, no ya de la rendición de cuentas, sino del control mismo, hay que señalar que los Reglamentos sectoriales prevén distintas fórmulas de cooperación y apoyo entre las autoridades nacionales y la Comisión. Por su importancia, cabe destacar aquí el art. 73.2 del Reglamento 1083/2006, en el que se prevé explícitamente la posibilidad de que la Comisión confíe de manera plena en los dictámenes de las Autoridades de Auditoría nacionales. Lo cual implica que, en el caso de que se estime que dichos dictámenes son completamente fiables, la Comisión defina su estrategia de auditoría de tal forma que se dejen de realizar auditorías sobre los Programas Operativos cubiertos por dichas Autoridades de Auditoría. En 2012, la Comisión confiaba de manera formal en el trabajo de 13 Autoridades de Auditoría para fondos FEDER y de Cohesión, y 9 Autoridades de Auditoría para fondos FSE.

5. ACTORES TRANSNACIONALES DE GOBERNANZA. LOS ESTÁNDARES DE AUDITORÍA Y DE CONTROL

5.1. Actores transnacionales de gobernanza

Quizá en el establecimiento de estándares de auditoría y de control es donde se observa con una mayor nitidez, en el ámbito de las finanzas públicas, el fenómeno de difuminación de las categorías públicas y privadas propio del paradigma de la gobernanza. Por lo general, los estándares son normas muy genéricas que pretenden servir de guía al procedimiento de auditoría externa (en el caso de los de INTOSAI), auditoría interna (en el caso de los del Instituto de Auditores Internos) o a los criterios contables y de auditoría que han de aplicarse (en el caso de los de la Federación Internacional de Contables). Comprobamos aquí

cómo actores de carácter transnacional, como la Federación Internacional de Contables o INTOSAI acaban por incorporarse al marco de gobernanza del control del gasto público europeo. En lo relativo a los estándares de auditoría, cabe señalar que son principios generales que tienden a cubrir: a) cuestiones relativas al sujeto auditor; b) cuestiones relativas a cómo realizar la auditoría, y c) cuestiones relativas a la elaboración y presentación de informes. La estandarización en el ámbito de la auditoría pública en todo caso es menor que en el ámbito de la auditoría privada (López Hernández 2011: 24-25).

El ámbito de la adopción de estándares internacionales, además de incorporar a actores transnacionales y expertos a la red de gobernanza, tiene una importancia especial en la red de gobernanza multinivel para el control del gasto público. La cuestión es que una red de control exige que los parámetros de control y los resultados del mismo sean asimilables, a efectos de poder efectuar comparaciones y de que los distintos subsistemas de control puedan usar la información proporcionada por los demás. A estos efectos, el Comité de Contacto de EFS de la Unión Europea tiene como uno de sus principios fundamentales abogar por la homogeneización de los parámetros y formatos de control en base a los estándares transnacionales establecidos. Éste también es el caso en España de los “Principios y normas de auditoría del sector público”, de la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo, donde se señala específicamente que “en todo lo no regulado explícitamente en las presentes normas y en sus desarrollos posteriores, se aplicarán los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional o internacional”.

La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior, INTOSAI, es una organización privada compuesta por organizaciones públicas. INTOSAI fue creada en 1953, tiene su sede en Austria, y sirve como foro para el intercambio de ideas entre EFS y la consiguiente progresiva elaboración de estándares de auditoría pública. Los actuales Estatutos de la INTOSAI, revisados y aprobados en el congreso de Washington en 1992, son la carta que rige la organización y describen su estructura, los miembros y el mandato de la organización. La participación en la INTOSAI está abierta a todas las EFS de los países miembros de las NN.UU, así como a las EFS de las Agencias Especializadas de las NN.UU. Como organización no gubernamental con importante presencia internacional que es, cuenta con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las NN.UU. Actualmente INTOSAI cuenta como miembros a 191 Organizaciones de pleno derecho, más 4 miembros asociados.

INTOSAI se sitúa en una posición de referencia para todas las EFS. Cada tres años celebra una reunión de todos sus miembros (en las conferencias llamadas INCOSAI), donde se adoptan importantes Declaraciones (como la Declaración de Lima de 1977, sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización; o la Declaración de México de 2007, sobre la

independencia de las Entidades de Fiscalización Superior). La actividad de fiscalización y contabilidad pública acaba profundamente determinada por las directrices y estándares elaborados por INTOSAI, que se complementan con los documentos de metodología y las actividades de formación e intercambio de experiencias e información desarrolladas en su seno.

La posición de INTOSAI como ente de gobernanza funcional y transnacional, a caballo entre lo público y lo privado, lo nacional y lo internacional, conectando Derecho (legitimado por la soberanía) y estándares epistémicos (legitimados por el conocimiento técnico), se constituye como un elemento típico de la gobernanza multinivel contemporánea.

A partir de INTOSAI se han creado Organizaciones que agrupan a las EFS miembros de INTOSAI por regiones. Así se han constituido las Organizaciones Europea (EUROSAI), Asiática (ASOSAI), Africana (AFROSAI), de los Países Árabes (ARABOSAI), de Latinoamérica y del Caribe (OLACEFS), y del Pacífico Sur (SPASAI).

En aplicación de los Estatutos de INTOSAI, y en cumplimiento del Acuerdo adoptado en Berlín en 1989 con ocasión del XIII Congreso de la Organización, se creó en Madrid en el año 1990 la Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EUROSAI). EUROSAI es pues la organización europea de EFS, que en la actualidad agrupa a 50 EFS en Europa (las EFS de 49 Estados europeos más el TCEu). La EUROSAI lleva a cabo sus actividades a través de una serie de órganos: el Congreso, el Comité Directivo y la Secretaría. Sus objetivos, tal y como se definen en el artículo 1 de sus Estatutos, consisten en: promover la cooperación profesional entre sus miembros, el intercambio de información y documentación, y el estudio de la auditoría pública, estimular la creación de instituciones académicas especializadas en la materia y asegurar la unificación de la terminología de auditoría pública. Unos propósitos que coinciden (y en cierta medida, se solapan) con los de EURORAI, la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público, creada en 1992 y que agrupa a muchos de los OCEX regionales de Europa.

En cuanto a la Federación Internacional de Contables, responsable de emitir las Normas Internacionales de Auditoría (que extienden su ámbito tanto a la auditoría privada como pública) y las Normas Contables Internacionales del Sector Público, es otra Organización transnacional, creada en 1977 como asociación privada de derecho suizo, inscrita en el país helvético. Tiene como miembros a asociaciones nacionales de expertos contables (privadas y públicas), que han sido reconocidas en sus países respectivos como representativas, ya sea por ley o por el propio consenso de la comunidad nacional de contables.

5.2. Estándares de auditoría y de control en la Unión Europea

El TCEu trabaja con principios establecidos por parte de la Federación Internacional de Contables (las Normas Internacionales de Auditoría, elaboradas dentro de la Federación Internacional de Contables), así como los principios establecidos por la INTOSAI, especialmente las directrices de auditoría financiera y de cumplimiento contenidas en las ISSAIs.

La *Comisión Europea* adaptó en 2005 sus reglas contables a los estándares definidos por la Federación Internacional de Contables. Incorpora las Normas Contables Internacionales del Sector Público (IPSAS) dictadas por la Federación Internacional de Contables, así como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, *International Accounting Standards*) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, *International Financial Reporting Standards*) dictadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*, IASB) para ser usadas por empresas privadas.

Cabe señalar igualmente que el *Servicio de Auditoría Interna* de la Comisión sigue los estándares emitidos por el Instituto de Auditores Internos, una entidad privada establecida en Estados Unidos que agrupa a auditores internos de todo el mundo, y que además cuenta con la particularidad de ser un ente asociado a INTOSAI, que como ya hemos indicado, a pesar de tener un carácter oficialmente no gubernamental, agrupa a órganos públicos, como son las EFS de los distintos países del mundo. Encontramos aquí otro ejemplo de institución privada transnacional involucrada en último término en la gobernanza del control presupuestario de los fondos de la Unión. Más aún, en 2008 el Servicio de Auditoría Interna fue sometido a un control de calidad a efectos de certificar su actividad conforme a los estándares del Instituto de Auditores Internos.

CAPÍTULO VI

EL SUBSISTEMA DE CONTROL POLÍTICO DEL GASTO DE LA UNIÓN

1. LAS PECULIARIDADES DEL CONTROL POLÍTICO

Tras analizar los subsistemas de control interno y externo del gasto de la UE, toca referirnos al siguiente nivel en la pirámide de control, el político (saltando el nivel jurisdiccional, que ya hemos señalado como subsistema de menor entidad en el control presupuestario). Como ya hemos señalado a lo largo de este trabajo, los subsistemas de control financiero interno y externo de la ejecución del presupuesto europeo no constituyen un fin ni se agotan en sí mismos, sino que se insertan en una “pirámide de control” y en un proceso concatenado de transparencia-rendición de cuentas-capacidad de respuesta, que en último término potencia la legitimidad de ejercicio del poder político.

Si bien es cierto que existe cierta conexión directa entre el control externo y el control social, la principal conexión se produce a partir de dos intermediarios: el control jurisdiccional, y en mayor medida, el político. Por otro lado podemos considerar que si bien en determinados Estados miembros de la Unión (como en el caso de España), el control externo tiene unas consecuencias determinadas en el ámbito jurídico, como la exigencia de responsabilidad contable, en el caso del sistema de control externo europeo no existen consecuencias jurídicas inmediatas vinculadas al mismo. Esto quiere decir que, aún en mayor medida que en el caso español, el sistema de control externo europeo depende de su vinculación con los niveles de control jurisdiccional y político para ser eficaz.

Las fiscalizaciones del TCEu pueden servir de base a un posterior control jurisdiccional (previa intermediación de OLAF), pero como se ha señalado, éste no es el objetivo principal que se fija el TCEu. El objetivo del TCEu es proporcionar confianza y servir de base al control político, asistiendo a la Autoridad Presupuestaria europea en el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria. En sentido estricto, en el ordenamiento jurídico europeo el TCEu no está concebido más que como órgano coadyuvante a la función de control político que tiene asignada la “Autoridad Presupuestaria”.

En el contexto de la UE el término “Autoridad Presupuestaria” no hace referencia a una sola Institución que ostente todos los poderes presupuestarios (el poder de aprobar el presupuesto y el poder de conceder la aprobación de la ejecución a quien gestionó el mismo). En concreto, se da la particularidad de que los poderes presupuestarios no recaen de forma exclusiva en el Parlamento como sucede a nivel de los Estados miembros. En efecto, el incompleto poder presupuestario que ostenta el Parlamento Europeo es el resultado de un (inacabado) proceso histórico de extensión y reforzamiento, un proceso que va a la par del

progresivo carácter supranacional de que se ha ido dotando la construcción europea.

Pero las competencias presupuestarias del Parlamento no son plenas, sino que deben contar con el Consejo para cualquier decisión final: la “Autoridad presupuestaria” en la UE hace por lo tanto referencia al Consejo y el Parlamento. Esto es debido a que la componente intergubernamental es muy fuerte, por razones de pura inercia histórica, lo que se expresa en fenómenos como la dependencia en los Estados para articular el sistema de recursos “propios” en el lado del ingreso, o la pugna de los Estados miembros por beneficiarse de las balanzas fiscales correspondientes (es decir, del carácter de contribuyentes o receptores netos).

Debido a que el presupuesto tiene una naturaleza doble, con ingresos por un lado y gastos por otro, el contenido del poder presupuestario es también doble, y consiste, primero, en la facultad de autorizar la obtención de ingresos, y segundo, en la facultad de autorizar partidas presupuestarias sobre las cuales se puedan crear compromisos de pagos. En relación con esta segunda función de autorización del compromiso de pagos, las autoridades presupuestarias cuentan también con el poder de asegurarse de que los pagos que se realizaron siguieron efectivamente la autorización que se hizo en su momento.

Por lo tanto, la segunda vertiente lógica del poder presupuestario consiste en el control político de la ejecución presupuestaria. Como ya hemos explicado, si bien la autorización previa del gasto público era la función originaria de los parlamentos en materia de control presupuestario, no resultaba suficiente en la medida en que un dinero en principio recabado conforme a la voluntad del Parlamento podía acabar siendo gastado de manera contraria a la voluntad del mismo. El poder efectivo del Parlamento requiere por lo tanto de mecanismos que aseguren que las prioridades fijadas en el presupuesto sean cumplidas efectivamente. En el caso de la UE este mecanismo viene constituido por el llamado descargo presupuestario, que es un procedimiento de aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto.

1.1. El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria

Conforme al art. 317 TFUE, la Comisión ejecuta el presupuesto bajo su propia responsabilidad. Se trata de una responsabilidad política colectiva, a la que habrá que añadir una responsabilidad jurídica individual, penal o administrativa, en caso de que haya habido supuestos de fraude u otros actos antijurídicos negligentes o dolosos por parte del personal de la Comisión. La responsabilidad política por la ejecución presupuestaria del art. 317 TFUE se sustancia eminentemente ante el Parlamento (y de manera subsidiaria ante el Consejo, que sólo tiene en este ámbito un rol consultivo). Así el art. 318 TFUE establece que “La Comisión presentará cada año al Parlamento Europeo y al Consejo las

cuentas del ejercicio cerrado relativas a las operaciones del presupuesto”. Es de señalar que, si bien todo el sistema de control presupuestario de la Unión gira en torno al control de fiabilidad y de cumplimiento (en base al cual se pronuncia el TCEu en su “Declaración de Fiabilidad”), el Tratado de Lisboa ha tratado de aproximarse a los sistemas de control de gestión, y ha establecido un segundo párrafo en el art. 318 TFUE por el cual “La Comisión presentará asimismo al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación de las finanzas de la Unión basado en los resultados obtenidos”.

Como ya vimos más arriba, el art. 287.1 TFUE establece la obligación del TCu de presentar una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las transacciones subyacentes, sobre el presupuesto general de la UE, así como de otras agencias y órganos. Sobre esta base el Parlamento Europeo realiza la aprobación de la gestión presupuestaria, acto que cierra las cuentas y que se produce de manera individualizada sobre todas las Instituciones (incluyendo el propio Parlamento Europeo, que en este sentido se *autocontrola*), así como otros órganos (Comité Económico y Social y Comité de las Regiones, Defensor del Pueblo Europeo, Oficina de Publicaciones Oficiales, Oficina Europea de Selección de Personal, Supervisor Europeo de Protección de Datos, Servicio Europeo de Acción Exterior...), más las múltiples agencias especializadas y agencias ejecutivas establecidas por la Unión para un cometido particular. Igualmente son objeto de aprobación separada la gestión realizada por la Comisión del Fondo Europeo de Desarrollo y la gestión de los programas de ayuda del Banco Europeo de Inversiones que se hagan en África, Caribe, área del Pacífico y territorios europeos de ultramar. Por lo tanto la aprobación presupuestaria en sentido estricto no constituye un único acto, sino múltiples actos que individualizan la responsabilidad política derivada de la gestión financiera. Así, se puede dar el supuesto de que se deniegue la aprobación de la gestión presupuestaria a una Institución o Agencia determinada, pero esto no tenga consecuencias para el resto de la arquitectura institucional de la Unión (este supuesto se dio en 2010, cuando se rechazó la aprobación de la gestión del Colegio de Policía Europeo de su parte del presupuesto del ejercicio 2008). En lo que sigue nos vamos a enfocar en la aprobación de la gestión presupuestaria realizada por la Comisión (que además es el procedimiento previsto en el art. 319 TFUE, el cual en principio no prevé este sistema de fragmentación de aprobaciones de gestión presupuestaria que existe en la práctica).

El procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria está regulado de manera básica en el artículo 319 TFUE y desarrollado en el Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo. Como señala Sánchez Barrueco (2008: 76), el procedimiento de descargo presupuestario tiene una triple dimensión: en el plano contable, como trámite final de cierre del ejercicio presupuestario concreto; en el plano legislativo, debido a que la decisión de descargo va generalmente acompañada de observaciones que el Parlamento tiene buen cuidado en

redactar bajo la forma de instrucciones obligatorias para la Comisión; y finalmente, en el plano político, por cuanto la decisión de descargo refleja la confianza o falta de confianza del Parlamento en la Comisión.

En el procedimiento de aprobación de la gestión presupuestaria el Parlamento, por *recomendación* del Consejo (el Consejo se pronuncia por lo tanto mediante un acto no jurídicamente vinculante) adoptada por mayoría cualificada, aprueba (o rechaza) el desempeño de la Comisión en la gestión del presupuesto. A tal fin en el Parlamento (concretamente, en la Comisión de Control Presupuestario) se examinan, con posterioridad al Consejo (que previamente ha examinado los informes pertinentes y ha sometido a audiencia a los funcionarios correspondientes de la Comisión y del TCEu), las cuentas, el balance financiero y el informe de evaluación (elaborados por la propia Comisión), así como el Informe Anual y la Declaración de Fiabilidad y los Informes especiales pertinentes (elaborados por el TCEu). Esto se produce normalmente a finales del año n+1. Cualquier Comisión parlamentaria distinta a la Comisión de Control Presupuestario puede emitir observaciones sobre áreas presupuestarias o problemáticas específicas antes del 5 de febrero del año n+2, que se adjuntan al informe final elaborado por la Comisión de Control Presupuestario.

El proceso de descargo presupuestario se dilata en sede parlamentaria, puesto que se prevé que el Parlamento pueda solicitar explicaciones a la Comisión sobre la ejecución de los gastos y el funcionamiento de los sistemas de control internos. A estos efectos, el TFUE obliga a la Comisión a facilitar toda la información requerida (art. 319.2 TFUE). Igualmente, la práctica es que la Comisión de Control Presupuestario solicite la comparecencia de los distintos miembros del TCEu para que informen sobre las observaciones más relevantes que se desprenden de los diferentes capítulos del informe anual. Estas comparecencias se efectúan en presencia de los representantes de la Comisión y del Consejo.

Como resultado de la información y de las comparecencias, la Comisión de Control Presupuestario adopta un informe que contiene una propuesta de decisión sobre la concesión o denegación de la aprobación de la gestión, debidamente motivada. Este informe se presenta al Pleno del Parlamento, que debe tomar una decisión antes del 15 de mayo del año n+2 (art. 164.1 del Reglamento Financiero 966/2012). Lo normal por tanto es que el examen de las cuentas en sede parlamentaria se extienda desde noviembre del año n+1 (el 15 de noviembre es la fecha límite para que el TCEu entregue su Informe y Declaración de Fiabilidad) hasta abril o la primera quincena de mayo del año n+2. Lo cual son hasta 6 meses de debate y control parlamentario. Un periodo de debate parlamentario mayor que el que suele emplearse a nivel nacional en España.

En la sesión plenaria se votan de manera independiente la propuesta de decisión sobre el cierre de cuentas y la propuesta de resolución sobre la

concesión de la aprobación de la gestión presupuestaria (Sánchez Barrueco 2008: 77). El Parlamento decide en ambos casos por mayoría de votos emitidos (art. 231 TFUE) y cabe la posibilidad de que se apruebe el cierre de cuentas pero no el informe de la Comisión de Control Presupuestario sobre la aprobación de la gestión. En este caso el cierre de cuentas no se produciría, y el informe retornaría para su reelaboración por la Comisión de Control Presupuestario, que presentaría un nuevo informe a los seis meses. Posteriormente habría que realizar una nueva votación por el Pleno del Parlamento tanto del cierre de cuentas como de la aprobación de la gestión (es decir, la separación en dos actos jurídicos del acto de aprobación de la gestión constituye una característica más formal que sustantiva).

La decisión de aprobación de la gestión presupuestaria (el llamado descargo presupuestario) se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea, Sección Legislación (actos con fuerza vinculante), y se acompaña de observaciones del Parlamento, así como de recomendaciones por parte del Consejo para mejorar aspectos concretos de la ejecución del presupuesto. El TFUE obliga a la Comisión a *hacer todo lo necesario* (art. 319.3 TFUE, así como art. 166 Reglamento Financiero 966/2012) para dar efecto a tales observaciones y recomendaciones. A estos efectos, el Parlamento o el Consejo pueden instar a la Comisión a que informe de manera específica del seguimiento dado a dichas observaciones y recomendaciones. Dicho informe se remite también al TCEu. El Reglamento Interno del Parlamento Europeo prevé expresamente la facultad de recurrir ante el TJUE a través de recurso por omisión contra la Comisión o la Institución de que se trate, en caso de que considere que no está haciendo todo lo necesario para dar efecto a sus observaciones (art. 6.3 del Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo). Por su parte, el art. 6.2 del Anexo VI del Reglamento Interno del Parlamento Europeo prevé que la Comisión de Control Presupuestario informe con carácter anual al Pleno sobre las medidas adoptadas por las Instituciones como consecuencia de las observaciones parlamentarias contenidas en la decisión de aprobación de la gestión. Sobre la base de dicho informe, el Pleno adopta una decisión en la que evalúa la pertinencia de las medidas adoptadas por la Comisión en cumplimiento de sus observaciones.

El Pleno del Parlamento puede aprobar la gestión, pero también puede decidir aplazar dicha aprobación (art. 164 Reglamento Financiero 966/2012). Esto puede producirse cuando no existe una mayoría suficiente en el Parlamento para adoptar la decisión de descargo, o cuando se considera por una mayoría de parlamentarios que determinados aspectos de la ejecución presupuestaria no quedan lo suficientemente claros, o cuando el Parlamento no está satisfecho con la gestión presupuestaria, pero considera que los errores en la misma pueden subsanarse y da un plazo a la Comisión para corregir su gestión. Transcurrido el plazo, se somete de nuevo al Pleno la concesión o denegación del descargo. El art. 164 Reglamento Financiero 966/2012

prevé en el supuesto de aplazamiento que se informará a la Comisión de los motivos del aplazamiento de la decisión sobre aprobación de la gestión presupuestaria, y que la Comisión habrá de procurar la adopción lo antes posible de las medidas idóneas que faciliten la eliminación de los obstáculos a la citada decisión.

Los supuestos históricos en que se ha aplazado la aprobación de la gestión del presupuesto han sido por motivos variados:

- Disponer de más tiempo para examinar la documentación (descargo de 1979 del ejercicio 1977, que se hacía en la víspera de las primeras elecciones al Parlamento, de 1979).
- Solicitar a la Comisión que modificase determinados documentos destinados a servir de base en la concesión del descargo (descargo de 1982 del ejercicio 1980, y descargo de 1987 del ejercicio 1985).
- Solicitar a la Comisión que aporte precisiones complementarias (descargo de 1992 del ejercicio 1990).
- Condicionar la concesión de la aprobación al cumplimiento de determinadas condiciones por parte de la Comisión (descargo de 1998, sobre el ejercicio 1996).
- Por otros motivos fueron aplazadas las aprobaciones de la gestión de los años 1993 sobre el ejercicio 1991 y 2009 sobre el ejercicio 2007. Este último caso tiene la particularidad de que sólo se pospuso la sección del presupuesto concerniente al Consejo (es decir, se posponía el descargo al Consejo de su parte de presupuesto).

En principio no existe límite temporal para la aprobación de la gestión presupuestaria: el descargo del presupuesto de 1982 (que fue inicialmente rechazado en 1984) no se concedió hasta tres años después de finalizado el ejercicio presupuestario, en 1985 (por lo tanto, con un año de retraso conforme al calendario habitual de aprobación de la gestión presupuestaria). Pueden darse también casos de aplazamientos de la aprobación de la gestión presupuestaria en términos de meses: por ejemplo, en 2000, se acordó aplazar la aprobación de la gestión del ejercicio financiero 1998 por entender el Parlamento que no se le había permitido comprobar correctamente si la Comisión había informado exhaustivamente a las autoridades judiciales nacionales competentes sobre determinados casos que habían suscitado sospechas de corrupción (en particular el llamado “caso Flécharde”), ni si la Comisión había incoado el procedimiento necesario para exigir a los funcionarios responsables el resarcimiento de los daños económicos causados, conforme a la obligación actualmente contenida en el artículo 80.3 del Reglamento Financiero 966/2012. La aprobación de la gestión

presupuestaria no se produjo hasta el 6 de julio de 2000, es decir, tres meses después de la fecha en que se debería haber producido.

La no aprobación de la gestión presupuestaria genera una anomalía tanto de carácter contable (pues supone que no se cierran las cuentas del ejercicio financiero afectado) como de carácter político. Pero mayores consecuencias puede tener la denegación del descargo presupuestario. Aunque ésta es una potestad que no está expresamente prevista ni en los Tratados ni en el Reglamento Financiero 966/2012, el Parlamento (de conformidad con la doctrina) considera que la mención de la aprobación de la gestión permite implícitamente, *sensu contrario*, la posibilidad de denegación. Dicha opción ha sido acogida en el Reglamento Interno del Parlamento (arts. 3 a 5 de su anexo VI). Hasta el momento se han dado tres supuestos de denegación del descargo presupuestario. En 1984 se denegó la aprobación de la gestión respecto al ejercicio presupuestario de 1982, y en 1998 respecto al ejercicio presupuestario de 1996. En 2010 se rechazó la aprobación de la gestión de una Agencia (el Colegio de Policía Europeo) de su parte del presupuesto del ejercicio 2008.

Las consecuencias jurídicas de la denegación del descargo presupuestario son inciertas. Ya hemos señalado la relación política entre la denegación del descargo y la moción de censura (Commission Européenne 2009: 380). A este respecto, hay que recordar que el sistema parlamentario europeo configura una cámara particularmente beligerante, y esto puede conllevar que la aprobación de la gestión presupuestaria sea asimilada a efectos prácticos a una moción de censura. Aunque es cierto que, desde la literalidad de la normativa constitucional europea, la denegación de la aprobación de la gestión carece en principio de consecuencias jurídicamente vinculantes para la Comisión (pues ni siquiera está expresamente prevista), sí es posible argumentar una vinculación estrecha entre denegación de la aprobación de la gestión y moción de censura desde un punto de vista político. Pero la relación no es automática, sobre todo si se tiene en cuenta la particular asimetría entre la mayoría necesaria para otorgar la aprobación de la gestión presupuestaria (mayoría simple) y la mayoría necesaria para plantear una moción de censura (mayoría absoluta de los miembros del Parlamento y 2/3 de los votos emitidos – art. 234 TFUE).

En lo que se refiere al impacto político de la no aprobación de la gestión presupuestaria, hay que señalar que la posibilidad de una vinculación entre denegación de descargo presupuestario y moción de censura fue comprendida desde el principio por parte de la Comisión (Sánchez Barrueco 2008: 83). La competencia de aprobación de la gestión presupuestaria fue introducida con el Tratado de Bruselas en 1975, a la par que se creaba el TCEu, y ya en 1977 el Comisario Tugendhat afirmó que si se le denegaba la aprobación de la gestión presupuestaria, el Colegio de Comisarios dimitiría en bloque. No tardó en darse esta situación, ya que el Parlamento denegó la aprobación de la gestión por primera vez en noviembre de 1984. En aquella ocasión, el Colegio de

Comisarios presidido por Gaston Thorn no juzgó necesario presentar su dimisión porque su mandato iba a expirar tan sólo unas semanas después (Jacqué 2006: 639). Como ya se ha señalado, en 1998, la nueva denegación de la aprobación de la gestión presupuestaria, si bien no provocó directamente la dimisión del Colegio de Comisarios, fue un factor determinante en la crisis que llevaría a la posterior dimisión de la Comisión Santer el 16 de marzo de 1999.

Lo cierto es que la confianza política en el sistema parlamentario europeo ha tenido históricamente un importante referente en la gestión financiera. En efecto, dos mociones de censura se basaron en irregularidades del sistema de gestión financiera: las irregularidades en la gestión de Eurostat conllevaron la moción de 4 de mayo de 2005, y la subcontratación irregular de empresas externas fue el detonante de la decisiva moción de 14 de enero de 1999, que abrió la etapa final de la crisis que precipitaría el fin de la Comisión Santer.

Como puede observarse, aunque el procedimiento de concesión de descargo se hace de forma conjunta entre el Consejo y el Parlamento, es el Parlamento quien tiene la última palabra (el Consejo sólo tiene un poder de recomendación), lo cual contribuye a realzar su posición en el sistema constitucional de la Unión. En este sentido el Parlamento ha utilizado el descargo como punto de apoyo sobre el que emplear la palanca de su fuerza política sobre la Comisión. El procedimiento de aprobación de la gestión proporciona un escenario privilegiado para la batalla política con la Comisión Europea (Commission Européenne 2009: 379). Así, el descargo presupuestario ha llegado a ser considerado como el mayor poder jurídico autónomo de la institución representante de los contribuyentes europeos (Sánchez Barrueco 2008: 79). El Parlamento no concibe el procedimiento de descargo como un simple ejercicio contable sino que lo utiliza para acrecentar sus poderes, de modo que se ha llegado a calificar su actuación como “toma de rehenes” para conseguir de la Comisión promesas de reformas en determinados ámbitos de acción comunitaria (Quatremer 1999). En efecto, el Parlamento ha logrado transformar el ejercicio del poder de descargo contable en un control no ya de carácter anual, sino permanente sobre la gestión; con un sentido que trasciende el ámbito de la técnica contable para cobrar categoría política, lo que le permite pronunciarse sobre las grandes opciones de la política de la Unión, criticar la actividad de la Comisión y, más allá, modificar las orientaciones del conjunto de la política europea (De Crouy Chanel y Perron 1998: 35).

La posición natural del Parlamento en el control presupuestario sería la de aprobación de la gestión presupuestaria, lo que supone el ejercicio de un control a posteriori. Con el tiempo la función de control ha ido adquiriendo mayor relevancia, y el desarrollo de la Comisión de Control Presupuestario ha ido en la dirección de establecer una pauta de control continuo de la ejecución presupuestaria realizada por la Comisión Europea.

El Tratado de Maastricht consagró la pauta de control continuo por parte del Parlamento, al introducir la ya mencionada cláusula en el actual art. 319.2 TFUE por la cual “el Parlamento Europeo podrá solicitar explicaciones a la Comisión sobre la ejecución de los gastos o el funcionamiento de los sistemas de fiscalización financiera. La Comisión facilitará al Parlamento Europeo, a instancia de éste, toda la información necesaria”. Esta habilitación al Parlamento Europeo permite el ejercicio de un control continuo, lo cual facilita los procesos de aprobación de la gestión presupuestaria (puesto que los posibles supuestos de malentendidos y diferencias entre Parlamento y Comisión pueden solucionarse a lo largo del año, antes de que el proceso de descargo tenga lugar); igualmente, el control continuo refuerza al Parlamento en su capacidad de influir con cualquier finalidad relacionada con el ejercicio de las atribuciones de la Comisión en materia de ejecución presupuestaria.

A efectos de poner en práctica las disposiciones del art. 319.2 TFUE, existen una serie de acuerdos-marco entre la Comisión y el Parlamento, que prevén, en síntesis, que el Parlamento pueda tener acceso a documentos en posesión de la Comisión, tras una demanda específica de la documentación y el visto bueno tanto del Parlamento como de la Comisión. Los documentos remitidos por la Comisión al Parlamento en principio tienen la consideración de información confidencial *per se*, y para ello se depositan en un archivo securizado. Evidentemente, si bien los documentos en sí mismos son confidenciales, los debates y discusiones parlamentarias que a partir de los mismos se hagan serán públicos. Y si bien la ciudadanía no podrá conocer la literalidad de los documentos, sí podrá inducir su contenido a partir de la actividad parlamentaria. Igualmente se prevé la posibilidad de realizar audiencias de funcionarios europeos, directamente en la Comisión de Control Parlamentario: a estos efectos, hay que recordar que aunque el Parlamento Europeo tiene su sede plenaria en Estrasburgo, la sede de las Comisiones está en Bruselas, con lo que la cercanía física entre Comisión de Control Presupuestario y Comisión Europea, entre controlador y controlado, es notable.

Otro ámbito donde puede desarrollarse el control político ejercido por el Parlamento es el de las Comisiones de investigación. El poder de crear Comisiones de investigación fue introducido por el Tratado de Maastricht, y actualmente se recoge en el art. 226 TFUE, por el cual a petición de la cuarta parte de los miembros del Parlamento, se puede constituir una Comisión temporal de investigación para examinar “alegaciones de infracción o de mala administración en la aplicación del Derecho de la Unión”. Si bien el art. 226 TFUE no tiene la vocación de regular cuestiones financieras, lo cierto es que la comisión de ilegalidades o irregularidades en la gestión del presupuesto constituye un ejemplo elocuente de infracción o mala administración en la aplicación del Derecho de la Unión, y por lo tanto es un objeto ideal para una posible Comisión de investigación (aunque de las tres que se han

constituido hasta el momento ninguna ha versado sobre las finanzas públicas europeas). Por otro lado, una Comisión temporal de investigación no puede constituirse si de los hechos alegados está conociendo un órgano jurisdiccional, y hasta tanto concluya dicho procedimiento jurisdiccional. Todo ello sin perjuicio de las competencias que los Tratados confieren a otras instituciones u órganos, como podría ser OLAF, en la investigación de posibles supuestos de infracciones y mala administración.

Finalmente, el propio procedimiento de programación presupuestaria constituye un ámbito donde se produce un control político del Parlamento sobre la Comisión. El procedimiento presupuestario anual constituye el trámite parlamentario por el cual, dentro de los límites y techos de gasto establecidos en el marco financiero plurianual, se establece el presupuesto para el ejercicio siguiente. Como una mayoría de los programas de gasto financiados por el presupuesto de la Unión son plurianuales, la Comisión Presupuestaria, sobre la base de la información recabada en el procedimiento de descargo y a lo largo del año por la Comisión de Control Presupuestario, hace anualmente en el marco del procedimiento presupuestario un análisis del estado en que se encuentra la ejecución de las partidas presupuestarias que financian programas plurianuales, con el objeto de ajustar los créditos presupuestarios en función del nivel de ejecución y de buena gestión de dichos programas.

1.2. La posición del Consejo

Cabe señalar que el papel del Consejo en el control político, si bien históricamente resulta bastante pasivo, no deja de arrojar dudas en lo respectivo a su encaje constitucional. La razón de estas dudas reside en que el Consejo representa a los Estados miembros, que son cogestores del 80% del presupuesto europeo; es decir, que en cierto modo, en el seno del Consejo se da una identificación entre controlador y controlado (o para ser más precisos, entre controlador y *parte del ente controlado*), lo que puede constituir una *contradictio in terminis* y generar conflictos de interés. El riesgo que se corre es que el Consejo tienda a proteger, a ocultar los fallos de los Estados miembros, y a descargar sobre los hombros de la Comisión toda la responsabilidad de errores cometidos por los Estados miembros. Por otro lado, también hay que señalar que es el Consejo el que adopta la lista de miembros del TCEu (art. 286.2 TFUE); lo cual introduce una nueva distorsión en la medida en que supone que los sujetos controlados nombran a los que van a componer el órgano de control externo.

Pero quizá más preocupante resulta que en el seno del Consejo se dé una identificación entre sujeto controlado (los Estados miembros) y sujeto que establece las reglas de ejecución (el Consejo). Si bien el papel del Consejo en el establecimiento de las reglas que enmarcarán la gestión presupuestaria ha venido a matizarse mucho con el Tratado de Lisboa

(en el que la aprobación del Reglamento Financiero pasa del procedimiento de consulta al procedimiento de codecisión), dicho poder sigue presentando un riesgo, puesto que constituye una negación de la heteronomía, algo especialmente peligroso en un escenario de divergencia de intereses entre nivel supranacional y nivel nacional. En efecto, la regulación que salga del Consejo podrá contener disposiciones que conduzcan a la desresponsabilización de los Estados miembros en detrimento de la posición de la Comisión, contribuyendo a desvirtuar el sistema de control presupuestario.

2. LA PROBLEMÁTICA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN

La rendición de cuentas en las redes de gobernanza multinivel es problemática en la medida en que tiene por objeto políticas públicas desarrolladas por múltiples actores, y esto genera el desafío de determinar qué proporción de implicación ha tenido cada uno de los actores en los éxitos o fracasos de la política en cuestión. Este desafío es todavía más difícil de afrontar en la medida en que en las sociedades complejas actuales resulta complicado determinar causas y efectos de los fenómenos sociales.

El problema es doble y no reside sólo en la determinación del foro ante el cual se producirá la rendición de cuentas, sino también en la cuestión de quién ha de rendir cuentas. Frente a la pregunta de quién va a rendir cuentas, la respuesta parece a simple vista sencilla: ha de rendir cuentas quien sea responsable de la política. Es decir, que aquel actor cuya voluntad determinó la formulación, organización, implementación y control de la política es el que tiene que hacerse responsable de los resultados conseguidos por la misma. Sin embargo, en las redes de gobernanza resulta difícil discernir qué proporción de una política fue formulada, implementada y controlada por cada actor. Esto puede llevar a afirmar que, si bien la formulación, implementación y control de una política pueden ser compartidas, la rendición de cuentas difícilmente puede serlo, a riesgo de generar espacios vacíos donde los distintos actores se desentiendan de la rendición de cuentas en aspectos determinados de la política, acusándose unos a otros de los defectos presentes en la misma (o solapándose a la hora de atribuirse los éxitos).

A este respecto hay que añadir el problema de la percepción, tanto por parte del ciudadano como del parlamentario, acerca de la responsabilidad subyacente al ejercicio del poder político. Los actores que componen respectivamente los subsistemas de control político y social no son técnicos, ni tienen unos recursos ilimitados para controlar la acción política: el parlamentario y el ciudadano operan en escenarios de racionalidad limitada, desde los cuales difícilmente pueden comprender la excesiva complejidad de las estructuras y las dinámicas de movilización política, con múltiples actores. La asignación de responsabilidades por parte del ciudadano o del parlamentario en

función del peso real que cada actor tuvo en la toma de decisiones, ejecución y supervisión de las mismas, puede ser virtualmente imposible en un escenario de racionalidad limitada. En este contexto, la necesidad de proyectar una dimensión, aunque sea simbólica, de la legitimidad en el ejercicio del poder público, donde un actor asuma *toda* la responsabilidad de la política, puede ser conveniente. En cierto modo, esta situación puede contemplarse a partir del Evangelio de San Lucas (Lucas, 16.13), donde se evoca la situación en que “nadie puede servir a dos amos, porque odiará a uno y amará al otro, o se apegará a uno y despreciará al otro”⁹. El ciudadano no percibe bien la complejidad que puede entrañar una situación donde múltiples actores de gobernanza hayan de rendirle cuentas: acabará odiando a unos (atribuyéndoles los problemas que pueda percibir en la política pública) y amando a otros (asignándoles todos los méritos de los beneficios que pueda percibir en la política pública en cuestión). Puede decirse por lo tanto que la proyección simbólica del liderazgo político requiere una reducción de la complejidad política en la figura de un actor líder que asuma la responsabilidad por el desempeño global que tiene una política. Aunque esto sea una ficción.

El caso del gasto del presupuesto europeo sometido a gestión compartida resulta representativo a este respecto. Es un supuesto además donde la rendición de cuentas se enfrenta a otros desafíos y problemas conexos que van más allá de la mera multiplicidad de actores de gobernanza. A este respecto, Cipriani (2010) menciona tres elementos:

- 1) A causa de los complicados mecanismos de financiación del presupuesto de la Unión, caracterizados por una fuerte componente intergubernamental (con una retórica además contaminada por el discurso de las balanzas fiscales nacionales), los ciudadanos europeos no son conscientes de los más de 200 euros al año que cada uno contribuye de media al presupuesto de la Unión. No existe una visibilidad de los costes incurridos por las políticas de la Unión. A ello podemos añadir el hecho de que las propias políticas de la Unión, al venir muchas de ellas cofinanciadas y cogestionadas por los Estados miembros, con frecuencia no son percibidas por el ciudadano europeo como políticas europeas, sino como políticas nacionales. Esto produce que los contribuyentes no estén motivados para ejercer un control social incisivo a nivel supranacional (lo que en último término acaba también debilitando al subsistema de control político, al quedar éste como irrelevante). Y ello hace que los procedimientos de rendición de cuentas ante el Parlamento y ante la Sociedad europeos sean particularmente débiles.
- 2) Los objetivos que establecen los programas de gasto europeos son excesivamente numerosos, amplios y vagos. Las expectativas

⁹ Paráfrasis sugerida por Cipriani (2010: 1).

difusas facilitan la elaboración retórica de informes de actuación por parte de los actores de gobernanza, y de manera simultánea, dificultan la exigencia de rendición de cuentas ante los subsistemas político y social.

- 3) La rendición de cuentas en marcos de gobernanza multinivel, con su dificultad de “asignación de responsabilidades” entre actores, puede verse facilitada sin embargo en la medida en que la red de gobernanza cuente con un actor líder que disponga de competencias de coordinación. En ese caso existiría “una cabeza visible” que puede realmente hacerse responsable y rendir cuentas por los resultados alcanzados por la política. Si bien en el supuesto de los programas de gasto de la Unión es la Comisión la que actúa como actor líder, sin embargo sus competencias de coordinación son particularmente insuficientes.

A todo ello puede añadirse el hecho de que el concreto reparto de competencias en el seno de la red de gobernanza multinivel del gasto europeo sometido a gestión compartida genera una disociación marcada entre la formulación de la política (con predominio de la Comisión) y la ejecución presupuestaria de la misma (con predominio de los Estados miembros). La Comisión, falta de competencias de coordinación suficientes con respecto a los Estados miembros, carece de medios consistentes para asegurar que la ejecución de la política se dirige efectivamente a la consecución de los objetivos formulados.

El sistema constitucional de asignación de competencias de ejecución dibuja un panorama complejo. Ya en el Tratado de Roma se señalaba en su art. 205 que “La Comisión ejecutará el presupuesto (...) bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados”. Posteriormente, en el Tratado de Ámsterdam se añadiría que “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. Esta disposición ya había sido prefigurada por la revisión del Reglamento Financiero realizada en 1990 (Reglamento 610/1990), donde se estableció que “Los Estados miembros y la Comisión cooperarán para garantizar la adecuación de los sistemas para la gestión descentralizada de los fondos comunitarios. Dicha cooperación incluirá el intercambio rápido de toda la información necesaria”. El Reglamento Financiero 1605/2002 a su vez incluyó esta disposición tal y como se formuló en el Tratado de Ámsterdam, quedando actualmente contenida en el art. 53.2 del Reglamento Financiero 966/2012. Aunque esta previsión sobre la cooperación de los Estados miembros no hace más que especificar el mandato general de cooperación establecido en el art. 4.3 TUE (principio de cooperación leal), en virtud del cual la Unión y los Estados miembros “se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados”, y los Estados miembros “adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas

de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión”, y “ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión”.

Tras los cambios introducidos con el Tratado de Lisboa en el anterior art. 274 TCE, el TFUE establece en su art. 317 que “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto en cooperación con los Estados miembros de conformidad con las disposiciones de los reglamentos adoptados en virtud del artículo 322, con arreglo al principio de buena gestión financiera. Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. En el segundo párrafo del art. 317 TFUE se establece que “El reglamento determinará las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan. Establecerá asimismo las responsabilidades y las formas específicas de participación de cada institución en la ejecución de sus propios gastos”.

Lo realmente novedoso del art. 317 TFUE es: primero, la mención de “en cooperación con los Estados miembros” en la primera frase del primer párrafo; y segundo, la mención de que el Reglamento Financiero tendrá que determinar “las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan”. En principio parece pues que estos dos cambios apuntan hacia una mayor responsabilización de los Estados miembros en la gestión del gasto público europeo. Particularmente claro es el primer inciso del artículo 317 TFUE, afirmando con rotundidad que el presupuesto se ejecutará “en cooperación con los Estados miembros”.

Debido a este cambio a nivel de Derecho originario, el marco normativo de desarrollo se adaptó en 2012 con el nuevo Reglamento Financiero 966/2012. El nuevo Reglamento Financiero introdujo una mayor responsabilización de las autoridades nacionales de los Estados miembros, aunque ésta se limitaba a una dimensión administrativa, no política. En último término es el ente subestatal o subnacional el que asume responsabilidad, no el Estado miembro a nivel político. El sistema de rendición de cuentas en la UE sigue girando a nivel político en torno a la aprobación anual de la gestión presupuestaria por el Parlamento, que descarga la responsabilidad política de la Comisión. La Comisión rinde cuentas al Parlamento en el procedimiento anual de aprobación de la gestión presupuestaria y tiene que hacer frente a las consecuencias que de ello puedan derivarse (en forma de seguimiento en la medida de lo posible de las observaciones del Parlamento, así como de la posible moción de censura). Por lo tanto, se mantiene una situación en la cual existe un gasto compartido pero no una rendición de cuentas compartida.

Por otro lado, la falta de competencias de la Comisión quita bastante sentido al proceso de rendición de cuentas. Ya hemos señalado que la rendición de cuentas no constituye un fin en sí misma, sino que sirve para la legitimación de ejercicio de los agentes que ejercen poder público, y se inserta en un marco general donde se suceden los principios de transparencia-rendición de cuentas-retroalimentación en la capacidad de respuesta. En el caso de la Unión, la rendición de cuentas como ejercicio de legitimidad de la Comisión ante la ciudadanía europea puede ser válida desde un punto de vista simbólico; a pesar de que la Comisión no tenga un control sobre todo el ciclo político, puede jugar un papel de “proyección simbólica” de la legitimidad del conjunto de la red de gobernanza. Sin embargo, ello no permite avanzar en el objetivo de generar una retroalimentación positiva para adecuar las capacidades materiales de respuesta de los aparatos burocráticos a las demandas de la sociedad, traducidas por el sistema político en sede parlamentaria. Debido a que la Comisión no tiene competencias en la ejecución de los programas sometidos a gestión compartida, la rendición de cuentas que se realiza en sede parlamentaria a través del trámite de aprobación de la gestión presupuestaria sólo sirve como una caja de resonancia donde las fuerzas políticas intentan subrayar los problemas que presentan las políticas de gasto. Pero apenas pueden introducir cambios en la ejecución de las mismas, porque la competencia de ejecución reside en los Estados miembros, y éstos no rinden cuentas ante el Parlamento Europeo.

La Comisión carece de competencias de coordinación claras sobre las autoridades nacionales, que escapan a su control, y sin embargo es formalmente responsable de la ejecución del presupuesto de la Unión, como establece rotundamente el art. 317 TFUE. La imposición de correcciones financieras a efectos de recuperar para la Unión el dinero que ha sido incorrectamente gastado por los Estados miembros se perfila como el único mecanismo a través del cual la Comisión puede hacer valer su responsabilidad última en la ejecución del presupuesto europeo. Así el art. 80.4 del Reglamento Financiero 966/2012 establece que “La Comisión aplicará correcciones financieras a los Estados miembros con objeto de excluir de la financiación de la Unión los gastos en que hayan incurrido en incumplimiento del Derecho aplicable. La Comisión basará sus correcciones financieras en la identificación de los importes gastados indebidamente y las incidencias financieras en el presupuesto”. Sin embargo, como veremos, este mecanismo no permite cumplir las expectativas a efectos de solucionar los problemas de rendición de cuentas y de legitimidad de la política presupuestaria de la Unión.

2.1. Importancia y limitaciones de las correcciones financieras

La importancia de las correcciones financieras en el sistema de control del gasto público europeo es notable en la medida en que, como señalaba el art. 53.5 del Reglamento Financiero 1605/2002, a través de las mismas la Comisión asume la responsabilidad final por la ejecución del

presupuesto. Sin embargo, lo cierto es que la afirmación que se hacía en dicho artículo puede considerarse como exagerada, ya que las correcciones financieras son en realidad un instrumento imperfecto.

Las correcciones financieras se pueden hacer con respecto a irregularidades singulares que han sido detectadas, o bien con respecto a errores sistémicos en los Estados miembros: en este último caso no se puede cuantificar con precisión el impacto financiero que se ha producido, por lo que se tiene que recurrir a extrapolaciones (realizadas sobre la base del error detectado en una muestra auditada), o a sumas a tanto alzado, aunque siempre tratando de ajustarse en la medida de lo posible al impacto financiero estimado que la irregularidad tuvo sobre el presupuesto de la Unión (art. 80.4 del Reglamento Financiero 966/2012). Las correcciones financieras constituyen simplemente un mecanismo para la recuperación de fondos que financiaron determinadas operaciones ilegales o irregulares. De conformidad con el principio de proporcionalidad (art. 5.4 TUE) no tienen ningún carácter punitivo, y por lo tanto carecen de efecto disuasorio. Más allá de esta falta de carácter punitivo, cabe plantearse si sirven efectivamente para recuperar el dinero que ha sido gastado de manera ilegal o irregular. A este respecto, lo cierto es que el carácter necesariamente limitado con que operan los controles de la Comisión hace que sólo sea posible detectar una fracción del gasto ilegal o irregular desembolsado. El hecho de que en algunos Estados miembros con altas tasas de error financiero en el ámbito de los programas de la política de cohesión sólo se hayan efectuado entre un 3 y un 5% de correcciones financieras (cuando se tiene la certeza de que los niveles de error en estos países han sido mucho mayores) es una muestra de la limitación con que éstas operan.

Las correcciones financieras se imponen en los distintos programas de gasto conforme a los reglamentos sectoriales aplicables. El marco normativo es bastante distinto en las dos principales áreas de gasto, política agrícola y política de cohesión. En el ámbito agrícola vienen aplicándose desde comienzos de los 90, a través de procedimientos sistemáticos de “liquidación de cuentas”, que permiten en su caso aplicar correcciones financieras. En el caso de la política de cohesión, la aplicación sistemática de correcciones financieras en los fondos estructurales constituye un fenómeno más reciente. Se podría decir que, como mecanismo sistemático, sólo tendrá lugar a partir del Marco Financiero Plurianual 2014-2020 (en el que prevén procedimientos de liquidación anual de cuentas para los Programas Operativos).

La consideración jurídica y contable de las correcciones financieras ha sido objeto de un intenso debate entre Comisión y TCEu debido a que éste, a la hora de determinar la tasa de error financiero, no toma en consideración las cantidades que se hubiesen podido recuperar a través del procedimiento de correcciones. Lo cual genera una distorsión en la información que llega hasta los ciudadanos. En efecto, los ciudadanos (y más concretamente, los medios de comunicación), hacen una

aproximación a la problemática de la gestión financiera de la Unión aplicando la tasa de error financiero al montante total de créditos de un año, resultando una estimación de la cantidad de fondos que han sido “malgastados” (ej., 100.000 millones de euros de gasto en 2008 · tasa de error del 11% = 11.000 millones de euros). Independientemente de que este cálculo sea coherente (lo cual es discutible, ya que muchos errores de legalidad tienen un impacto financiero poco claro, sobre todo los de carácter más cualitativo), lo cierto es que no considera la cantidad que a lo largo de los años la Comisión podrá recuperar como consecuencia de las correcciones financieras.

Ante esto el TCEu ha alegado que las correcciones financieras no cuentan en sus cálculos de error financiero porque no existe una clara identificación entre errores individualmente incurridos y correcciones derivadas de los mismos, y porque en la práctica las correcciones se producen muchos años después de incurrido el error. En efecto, las correcciones financieras desembocan en largas disputas judiciales, cuyo resultado final es cuando menos incierto. Como el TCEu mostró en su informe anual de 2005 (sobre el ejercicio 2004), en el ámbito agrícola todavía en 2004 existían procedimientos de liquidaciones de cuentas correspondientes al ejercicio financiero de 1998. Esta persistente objeción del TCEu ha dado lugar con el tiempo a una adaptación de la normativa financiera europea en el sentido de exigir a la Comisión la realización de informes anuales sobre las cantidades recuperadas (art. 150.4 del Reglamento Financiero 966/2012), así como exigir a las autoridades de gestión nacionales, en el caso del gasto sometido a gestión compartida, la realización de informes anuales sobre las “medidas correctivas” emprendidas (art. 59.5 b del Reglamento Financiero 966/2012).

Por otro lado hay que considerar que las correcciones financieras se imponen por parte de la Comisión a los Estados miembros. Los beneficiarios quedan en principio fuera de esta relación, incluso cuando la ilegalidad o irregularidad se haya producido por su culpa o negligencia. En la política de cohesión, el problema de la recuperación o no de los fondos y la reversión de los mismos del patrimonio de los beneficiarios a la Hacienda pública constituye un asunto interno propio de los Estados miembros. En este contexto, donde las ayudas financian proyectos multianuales, el Estado puede pagar la corrección, luego volver a licitar ayudas en base a un nuevo proyecto, volver a conseguir la financiación de la Unión (sobre la base del Reglamento 1083/2006, arts. 98-100), y dejar a los iniciales beneficiarios ilegítimos con sus fondos conseguidos de forma ilegal o irregular. Lo que a fin de cuentas supone que los iniciales beneficiarios ilegítimos acaban recibiendo una especie de “subvención” en forma de “impuesto” pagado por todos los ciudadanos del Estado miembro. Al final, el Estado habrá sufragado de su bolsillo a los primeros beneficiarios ilegítimos, mientras que los segundos habrán recibido la ayuda de la Unión. Se trata de pasar un gasto ilegal del presupuesto europeo a los presupuestos nacionales, lo

que en último término equivale a “barrer el polvo debajo de la alfombra” (Cipriani 2010: 52).

Aunque lo cierto es que los Estados miembros tienen la obligación de recuperar el dinero ilegal o irregularmente pagado a beneficiarios ilegítimos (según el art. 4 del Reglamento 2988/1995 relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, así como el art. 80.3 del Reglamento Financiero 966/2012, que requiere expresamente a los Estados miembros “recuperar los fondos irregularmente pagados o incorrectamente usados, o fondos perdidos como consecuencia de irregularidades o errores”), sin embargo esto en la práctica no es así, porque los Estados miembros no son lo suficientemente eficaces en la recuperación de fondos de los beneficiarios. A título de ejemplo, cabe señalar que durante el periodo 2007-2009, en el área de agricultura los Estados miembros recuperaron de beneficiarios ilegítimos una cantidad equivalente sólo al 10% del total de correcciones impuestas a finales de 2006.

Siguiendo en el caso de la política agrícola (fondos FEAGA), las estimaciones de la Comisión indican que de un total de 625 millones de euros de correcciones decididas en 2009, alrededor de un 75% fueron realizadas por la Comisión, y el resto por los Estados miembros. En 2008, las proporciones eran de un 39% de las correcciones realizadas por los Estados miembros y un 61% por la Comisión. Estas cifras, que demuestran la reciente tendencia de la Comisión hacia la adopción de una postura más dura con respecto a los Estados miembros, muestra también que éstos son más condescendientes en sus controles financieros. Lo cual apunta a la divergencia de intereses existente entre Comisión y Estados miembros en la ejecución presupuestaria. Estas cifras implican que la Comisión no puede confiar en los subsistemas de control interno de los Estados miembros. No sólo eso, también implican la verosimilitud de que muchos de estos errores hayan sido detectados o sospechados por las autoridades nacionales y no lo hayan comunicado a la Comisión ni hayan hecho las correcciones pertinentes. Si no, no tiene mucho sentido que con menos recursos y operando en la distancia, la Comisión encuentre errores que los Estados miembros no han detectado antes.

2.2. Soluciones a la problemática de la rendición de cuentas

La complejidad de la red de gobernanza multinivel hace que la rendición de cuentas sea igualmente compleja. Actualmente, en base al art. 317 TFUE se pretende que la Comisión asuma toda la responsabilidad de rendir cuentas ante el Parlamento Europeo (en base a la ficción de que, aunque sea *in vigilando*, tiene una *responsabilidad objetiva* en la ejecución presupuestaria). En la práctica, los procedimientos anuales de aprobación de la gestión del presupuesto se convierten en un ejercicio donde la Comisión trata de explicar ante el Parlamento que muchos de los fallos que se le atribuyen son en realidad responsabilidad de los

Estados miembros, llegándose en ocasiones a situaciones en las que estos procedimientos de rendición de cuentas acaban por asimilarse a juicios “in absentia” (Cipriani 2010: 64, 69) donde los Estados miembros no comparecen. Todo lo cual acaba disminuyendo la *legitimidad en ejercicio*, con una rendición de cuentas bastante deficiente que contribuye al déficit de legitimidad de la Unión.

Ante esta situación, cabe plantearse si es posible la delimitación de áreas de responsabilidad entre actores de gobernanza para servir de base a una delimitación de los procesos de rendición de cuentas. Es decir, rechazar el planteamiento de un único actor líder que asuma toda la responsabilidad de la política, e introducir múltiples rendiciones de cuentas, en un proceso más global y comprensivo. Se trataría pues de que la “gestión compartida” conllevara una “responsabilidad compartida”. Un planteamiento que sólo puede presentarse como hipótesis, ya que no encaja en la *interpretación* que se hace del actual modelo constitucional europeo de rendición de cuentas, que, conforme al ya mencionado art. 317 TFUE establece que “La Comisión, bajo su propia responsabilidad y dentro del límite de los créditos autorizados, ejecutará el presupuesto”.

No obstante, el encaje constitucional de la división de responsabilidades podría resultar concebible si se recuerda que el art. 317 TFUE continúa diciendo que la Comisión ejecuta el presupuesto “en cooperación con los Estados miembros” (expresión que fue añadida con el Tratado de Lisboa). Resulta interesante señalar además que la introducción de esta expresión durante la Convención Europea tuvo que superar una propuesta francoalemana para su eliminación.

A este respecto, debe notarse la mención que hace el art. 17.1 TUE sobre las funciones de la Comisión (entre las que se encuentra “Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas”). La referencia a “gestionará los programas” (que es una adición del Tratado de Lisboa) no hace alusión alguna a una cooperación con los Estados miembros. Es decir, que conforme al art. 317 TFUE, la Comisión ejecuta el presupuesto en cooperación con los Estados miembros, pero conforme al art. 17.1 TUE, parecería que gestiona los programas *asumiendo toda la responsabilidad*. Lo que lleva a Cipriani (2010: 105) a considerar que la cooperación prevista en el art. 317 TFUE es una especialidad con respecto a la previsión general del art. 17 TUE, y por lo tanto, ha de ser interpretada de manera restrictiva. Y en consecuencia llevaría a rechazar la interpretación del art. 317 TFUE en el sentido de dividir la responsabilidad presupuestaria entre Comisión y Estados. El art. 17 TUE resultaría definitivo para considerar a la Comisión como única responsable de la gestión del presupuesto europeo. La interpretación que hace Cipriani parece olvidar que “ley especial prima sobre la ley general”, siendo la norma del art. 317 TFUE ley especial, que primaría en todo caso. La cooperación con los Estados miembros en la ejecución presupuestaria podría por lo tanto abrir la posibilidad a una división de responsabilidades entre Comisión y

Estados, que desembocase en procedimientos de rendición de cuentas diferenciados, donde se produzca un alineamiento entre competencias y responsabilidades sobre las políticas.

No obstante, hay otro elemento quizás decisivo a tener en cuenta, y es el hecho de que el art. 317 especifica que la Comisión ejecuta el presupuesto “bajo su propia responsabilidad” (una formulación que es recogida en el art. 53.1 del Reglamento Financiero 966/2012). El Reglamento Financiero 1605/2002, en su considerando 16 se mostraba rotundo al subrayar la responsabilidad de la Comisión cuando establecía que “Las diferentes formas de ejecución deben garantizar, con independencia de la entidad que se encargue de la ejecución total o parcial, el cumplimiento de procedimientos tendentes a proteger los fondos comunitarios, al tiempo que deben confirmar que la responsabilidad última de la ejecución presupuestaria compete a la Comisión”. Igualmente existe una jurisprudencia del TJUE afirmando el principio de plena responsabilidad de la Comisión. Ante esto, Cipriani (2007: 129) sugiere que para realizar cualquier cambio en el régimen de responsabilidad por la ejecución financiera, en el sentido de una asunción de responsabilidad por parte de los Estados miembros, habría que proceder a una reforma del art. 317 TFUE. Dicho autor parece otorgar poca importancia al cambio del art. 317 TFUE operado en el Tratado de Lisboa.

En todo caso, lo cierto es que durante los últimos años la Comisión ha estado dando la batalla por una redefinición de los ámbitos de responsabilidad política en la ejecución del presupuesto europeo. Así, desde la Comisión se propuso en la Convención Europea la formalización en el Tratado Constitucional de la separación de responsabilidades entre Comisión y Estados miembros en los ámbitos de gestión compartida. Los representantes de la Comisión en la Convención trataron de concretar esa “separación de responsabilidades” y hacerla operativa a través de la previsión de la participación de los Estados miembros en la rendición de cuentas dentro del proceso de aprobación de la gestión presupuestaria. Si esta propuesta hubiese prosperado, el TCEu habría pasado a auditar directamente a los Estados miembros, que tendrían un derecho de incluir sus respuestas en las conclusiones de las auditorías realizadas directamente en el Informe Anual del TCEu. Igualmente el Parlamento habría podido solicitar la comparecencia de autoridades nacionales, y los Estados miembros habrían pasado a ser objeto de las observaciones emitidas por el Parlamento en la Resolución de aprobación de la gestión. Sin embargo esta propuesta no fue recogida en la versión final del Tratado Constitucional. Se incorporó en cambio la expresión de que la Comisión ejecuta el presupuesto “en cooperación con los Estados miembros” (mantenida con el Tratado de Lisboa). Sin embargo parece que este cambio en el Derecho originario no ha tenido apenas repercusión práctica, sobre todo por el peso que tiene el inciso inicial de que la Comisión ejecutará el presupuesto “bajo su propia responsabilidad”.

En la misma línea de redefinir y clarificar líneas de responsabilidad se han situado movimientos por parte de la Comisión para adaptar el Derecho derivado al planteamiento de una nítida división de responsabilidades. Así en 2004 la propuesta de la Comisión para el marco financiero plurianual 2007-2013 establecía el objetivo de “*clearly delimit [...] the framework, the nature, and the division of responsibility between the different actors concerned by the execution of the Community budget*”¹⁰. La propuesta más reciente de la Comisión se incluyó en una Comunicación (Comisión Europea 2010) que se inscribe en la búsqueda por conseguir finalmente una Declaración de Fiabilidad positiva por parte del TCEu: consiste en que los créditos de pago ejecutados por la Comisión en el marco de los programas de gasto compartidos se referencien no a los beneficiarios finales, sino a los organismos nacionales. Es decir, se pretende que la responsabilidad de la Comisión se referencie a la legalidad o irregularidad de las transferencias realizadas a los Estados miembros, no de las transferencias que los Estados miembros hagan a los beneficiarios finales (que es donde se produce el mayor número de errores financieros). Por lo tanto se trataría de que la Comisión se hiciese responsable únicamente de un tramo del camino que hace el euro desde que sale de la Hacienda de la Unión hasta que llega al beneficiario; separando la responsabilidad de realizar los pagos de la Comisión a los Estados miembros, de la responsabilidad de hacer los pagos a los beneficiarios finales (como se produce en las declaraciones anuales de fiabilidad suscritas por los Directores Generales).

Respecto a esta propuesta el Parlamento Europeo ha ido evolucionando en sus posicionamientos, desde una postura desfavorable a otra más favorable a la delimitación de competencias. En 2004, el Parlamento señalaba en su resolución de aprobación de la gestión financiera que “aunque la gestión cotidiana esté compartida, la responsabilidad financiera es indivisible y la responsabilidad final en la ejecución del presupuesto recae sobre la Comisión”¹¹. Esta misma posición se repitió en la resolución de aprobación de la gestión financiera de 2005 (párr. 19). El cambio comienza a producirse tras los análisis y discusiones producidos a lo largo de 2005 sobre el Marco de Control Interno Integrado, cuando un grupo de europarlamentarios se posicionó con fuerza a favor de las “Declaraciones nacionales de fiabilidad” (Levy *et al.* 2011: 1559). Así en 2006 el Parlamento manifestó que “el principio dominante por el que aboga el Parlamento es que las autoridades políticas competentes de los Estados miembros asuman la plena responsabilidad de los fondos puestos a su disposición”¹². En la misma

¹⁰ European Commission, Proposal for a Council Regulation laying down general provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund and the Cohesion Fund, COM(2004) 492, 14 July 2004, para. 5.3.

⁶ Resolución de 21 de abril de 2004 del Parlamento Europeo sobre la aprobación de la gestión del presupuesto europeo para el ejercicio financiero 2002, párr. 8.

⁷ Resolución de 2 de febrero de 2006 del Parlamento Europeo sobre las declaraciones nacionales de gestión, párr. 9.

línea en 2007 el Parlamento consideró que “cada Estado miembro pueda ser responsable de la gestión de los fondos de la UE recibidos”¹³.

Sin embargo, siguiendo una lógica de elusión de culpas (o *blame avoidance*), los Estados miembros rechazan sistemáticamente rendir cuentas por el uso de los fondos europeos (a pesar de que son cogestores de los mismos, y a pesar de la previsión de cooperación del art. 317 TFUE). Sí es cierto que una lectura del art. 10.2 TUE, en virtud del cual “Los Estados miembros estarán representados en el Consejo Europeo por su Jefe de Estado o de Gobierno y en el Consejo por sus Gobiernos, *que serán democráticamente responsables, bien ante sus parlamentos nacionales, bien ante sus ciudadanos*”, puede hacer pensar que la rendición de cuentas de los Gobiernos de los Estados miembros tiene que hacerse ante sus propias circunscripciones, no ante el Parlamento Europeo (Cipriani 2010: 36). Sin embargo, esta interpretación puede considerarse incorrecta en la medida en que saca de contexto una previsión normativa que hace referencia a la legitimación democrática del Consejo Europeo, y a la posibilidad de enviar representantes al mismo que no sean representantes del Estado central, sino de entes subnacionales. Por otro lado, una cosa no quita la otra, y de la misma forma que los Gobiernos pueden rendir cuentas a sus propias circunscripciones a través de mecanismos parlamentarios o directos, también pueden rendir cuentas a nivel europeo ante el Parlamento Europeo en lo respectivo a su gestión de los fondos europeos. Además, la previsión de responsabilidad de los Gobiernos ante sus parlamentos y ciudadanos, si bien está prevista a nivel jurídico en todos los Estados miembros de la Unión, es de carácter muy general y en la práctica la preocupación de los debates políticos nacionales no acaba por enfocarse sobre el uso de los fondos europeos.

Igualmente menciona Cipriani (2010: 40) la problemática distinción entre responsabilidad política y responsabilidad administrativa, a la que ya se ha hecho referencia. En efecto, la descentralización de la Comisión y la mayor responsabilización de los niveles administrativos puede conducir a una menor percepción de la responsabilidad por parte del Colegio de Comisarios, que llegaría a entender la rendición de cuentas como un mero asunto que opera de manera disciplinaria a nivel funcional, siendo la responsabilidad asumida por los Directores Generales en sus Declaraciones Anuales de Fiabilidad. El hecho de que el art. 319.3 TFUE hable directamente de “los servicios encargados de la ejecución del presupuesto” contribuye a esta percepción de separación de responsabilidades entre niveles administrativos y políticos. Evidentemente, es una percepción errónea porque la competencia de ejecutar el presupuesto recae jurídicamente sobre el Colegio de Comisarios, que, si bien a través de una delegación administrativa

⁸ Resolución del Parlamento Europeo de 22 de abril de 2008 que contiene las observaciones que forman parte integrante de la Decisión por la que se aprueba la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2006, párr. 23.

transfiere el ejercicio de dicha competencia a los Directores Generales, retiene la titularidad de la misma. Es así como se establece en el art. 65.1 del Reglamento Financiero 966/2012.

El Parlamento ha venido adoptando desde 2004 un claro posicionamiento a favor de reforzar la rendición de cuentas en la gestión de los fondos europeos. Un posicionamiento que ha ido en el sentido de exigir una rendición de cuentas por parte de los Estados miembros a nivel supranacional, algo que no tiene cabida en los actuales sistemas constitucionales en la medida en que las autoridades políticas nacionales no derivan su legitimidad del Parlamento Europeo, sino de sus propios parlamentos nacionales y sus ciudadanos. Hay que constatar pues que los Estados miembros no están diseñados constitucionalmente para rendir cuentas a nivel de la Unión. Y por otro lado también es cierto que si se incorpora a 28 Estados miembros al proceso anual de rendición de cuentas ante el Parlamento Europeo, se podría desvirtuar el proceso parlamentario de aprobación de la gestión presupuestaria.

En este sentido, los ordenamientos constitucionales nacionales podrían contribuir a cuadrar el círculo de la problemática rendición de cuentas si se reformasen de tal forma que ofreciesen un *locus standi* constitucional a una serie de realidades empíricas. Esto debería pasar, en primer lugar, a través de la previsión constitucional de la existencia de un pueblo europeo, entendido como una realidad de hecho que se expresa democráticamente (aunque en ámbitos sectoriales restringidos por el Derecho originario europeo), ejerciendo de soporte legitimador a todo un conjunto de políticas que implican conjuntamente a entes supranacionales, nacionales y subnacionales. En segundo lugar se situaría la previsión constitucional de la presencia de un ente supranacional *ejerciendo* poderes soberanos cuya legitimidad de ejercicio viene referenciada a la expresión de la voluntad del pueblo europeo. Finalmente, los sistemas constitucionales nacionales deberían tener en cuenta la dimensión europea de ciertas políticas públicas nacionales. Todo lo cual ayudaría a la eliminación de los “espacios de no-responsabilidad” que han proliferado en la ejecución de las políticas de la Unión. Esta reconfiguración constitucional tendría que asegurar una doble proyección de los circuitos de responsabilidad: por un lado, la responsabilidad de los gobiernos nacionales ante sus propios parlamentos por la gestión que hacen de los fondos europeos; por otro lado, la responsabilidad de los gobiernos nacionales ante el Parlamento europeo. Supondría por lo tanto proporcionar elementos constitutivos a una columna vertebral que sustentase la rendición de cuentas multinivel en el desarrollo de las políticas europeas.

La reforma constitucional sería un elemento clave para conseguir que los parlamentos nacionales tuviesen un sentido de identificación con las políticas europeas, fiscalizando el desempeño de sus gobiernos en la ejecución de las mismas. En ausencia de tal sentido de identificación, sólo cabe esperar que la fiscalización parlamentaria acabe siendo poco

eficaz. De hecho, sólo mediante una previsión constitucional podría asegurarse el necesario compromiso de los parlamentos nacionales a este respecto.

La propuesta del Parlamento Europeo es más pragmática y no apunta a una reforma constitucional de todos los Estados miembros, sino a un reforzamiento de la rendición de cuentas de los Estados miembros a nivel supranacional. Así, el Parlamento se ha basado en la exigencia de “Declaraciones Nacionales” por las que los Estados miembros se responsabilicen “al más alto nivel político” del desempeño en la gestión de los fondos europeos: en este sentido se pronunció en una resolución de 2006, así como en las resoluciones de aprobación de la gestión presupuestaria de 2005, 2006 y 2007; igualmente determinados europarlamentarios de la Comisión de Control Presupuestario han elaborado documentos de trabajo explorando esta posibilidad. El Parlamento intentó introducir la exigencia de Declaraciones Nacionales en los Reglamentos para el marco presupuestario 2007-2013, pero sin éxito (Levy et al. 2011: 1560). El compromiso que se alcanzó finalmente fue el de exigir a los Estados miembros resúmenes anuales con carácter sectorial de todos los controles realizados durante el año (lo que fue introducido mediante el Reglamento 1995/2006). Igualmente, el Parlamento Europeo ha reivindicado la necesidad de reforzar en el ámbito de la rendición de cuentas presupuestaria las relaciones con parlamentos nacionales.

En su Hoja de Ruta para un Marco de Control Interno Integrado (European Commission 2005), la Comisión previó un sistema de rendición de cuentas por parte de los Estados miembros basado en cuatro pilares. En *primer* lugar, declaraciones de conformidad previas y declaraciones anuales de fiabilidad “al más alto nivel” (se entiende que a nivel de ministros de finanzas). En *segundo* lugar, declaraciones anuales de conformidad previas y declaraciones anuales de fiabilidad a nivel administrativo (a cargo de los órganos nacionales de gestión de los fondos), corroboradas por opiniones de auditores independientes. *Tercero*, un compromiso de supervisión por parte de la EFS, mediante un control de los sistemas nacionales de gestión, certificación y auditoría interna de los fondos europeos. *Finalmente*, la firma de declaraciones de fiabilidad por parte de las EFS, a efectos de rendir cuentas en los parlamentos nacionales. Se observa por tanto cómo la propuesta de la Comisión pretendía reforzar los mecanismos de rendición de cuentas de los Estados miembros tanto a nivel supranacional (requiriendo declaraciones anuales de conformidad previas y declaraciones anuales “al más alto nivel” y a nivel administrativo), como a nivel nacional (fomentando el control realizado por las EFS y la rendición de cuentas a los parlamentos nacionales). Respecto a esta última propuesta, el Parlamento Europeo manifestó su convicción de que la rendición de cuentas a nivel nacional sería particularmente importante, puesto que “cualquier ministro de finanzas preferirá establecer sistemas de supervisión y control que funcionen, antes que correr el riesgo de tener

que explicar a su Parlamento el motivo por el que el tesoro nacional tiene que devolver enormes sumas a la Unión Europea” (Parlamento Europeo 2005: 6). Igualmente, el Parlamento consideró que las Declaraciones de Fiabilidad a nivel nacional podrían emitirse tanto a nivel general (por una autoridad tipo Ministro de Finanzas y comprendiendo los fondos europeos invertidos en todas las áreas) como a nivel sectorial (por los distintos Ministros responsables, identificando distintas autoridades políticas responsables de la ejecución de las distintas áreas presupuestarias). Desde 2005, el Parlamento ha venido defendiendo una mayor responsabilización de los Estados miembros, pronunciándose particularmente en las resoluciones anuales de aprobación de la gestión.

Siguiendo una lógica de evitar asumir cargas de responsabilidad, los Estados miembros se han mostrado reacios a todo intento de avanzar en la rendición de cuentas de su gestión de los fondos europeos y han rechazado el sistema de Declaraciones de Fiabilidad a nivel político, tanto las generales como las sectoriales. En una reunión de noviembre de 2005, el Consejo declaró que era necesario “*not to put into question the existing balance between the Commission and the member states or to compromise responsibility and accountability at the operational level*”¹⁴.

Entre 2005 y 2006 se produjo una pugna política entre las Instituciones Europeas por definir los requerimientos de control del marco presupuestario 2007-2013. En el Acuerdo Inter-Institucional de 17 de mayo de 2006 se pactó que “*as part of their enhanced responsibilities for Structural Funds and in accordance with national constitutional requirements, the relevant audit authorities in Member States will produce an assessment concerning the compliance of management and control systems with the regulations of the Community*” (art. 44). Sin embargo, este instrumento *sui generis* que era el Acuerdo Inter-Institucional carece de valor vinculante y a la hora de ser trasladado a la práctica se adaptó a través de una versión muy edulcorada. Hay que recordar además que en el escenario pre-Lisboa el Parlamento sólo tenía un papel consultivo en la aprobación de los Reglamentos Financieros, con lo que el diseño final respondió más a los intereses intergubernamentales del Consejo. Al final se optó por reformar el Reglamento Financiero 1605/2002, a efectos de introducir un artículo 53.b, por el cual se establecía la obligación de emitir resúmenes anuales, a nivel nacional, de las *declaraciones* y auditorías hechas durante el año. El hecho de que se previesen “*declaraciones y auditorías*” dejaba abierta la posibilidad de que los Estados miembros, de manera voluntaria, pudiesen incluir en dichos resúmenes anuales declaraciones en las que asumiesen responsabilidad política por la ejecución de los fondos de la Unión.

¹⁴ Ecofin Council Conclusions, 13678/05, 8.11.2005, point 12.

Pero la implementación de estos resúmenes anuales fue bastante problemática. Especialmente porque los Estados federales (particularmente, Alemania y Austria), encontraban dificultades para suscribir un único informe a nivel nacional. Por otro lado, la Comisión consideró que los resúmenes anuales de las auditorías realizadas durante el año no generaba auténticamente “valor añadido” en lo concerniente a la fiabilidad. En una nota, la Comisión animó a los Estados miembros a utilizar los resúmenes anuales como una base sobre la que reflexionar acerca de las posibles deficiencias sistémicas, problemas transversales y formas de mejorar sus sistemas de control (aunque esto no era un requisito reglamentario). También respecto a los resúmenes anuales se pronunció el TCEu en su Dictamen 6/2007, señalando que la calidad de los mismos dependería de la propia calidad de las declaraciones de fiabilidad e informes sobre los que se apoyase. Igualmente se indicaba que si se utilizaban los resúmenes anuales para detectar fortalezas y debilidades, éstos sí podrían proporcionar valor añadido a la fiabilidad de la gestión financiera (Tribunal de Cuentas de la UE 2007: 3).

Al final, los Reglamentos aprobados para el marco financiero 2007-2013 incorporaron, de las cuatro iniciativas enunciadas por la Comisión en su hoja de ruta para un Marco de Control Interno Integrado, sólo una: los informes de auditoría anuales y las declaraciones previas de conformidad a nivel administrativo. Este elemento fue recogido por los Reglamentos Sectoriales (como el Reglamento 1083/2006 de los fondos estructurales). A lo que se unió el requisito de los resúmenes anuales (que se plasmó en la mencionada reforma del Reglamento Financiero operada a través del Reglamento 1995/2006).

Sin embargo, el núcleo de países más beligerantes en lo que se refiere al control presupuestario (países nórdicos y Reino Unido) decidió de manera unilateral, sobre la base del nuevo art. 53.b del Reglamento Financiero, emitir Declaraciones Nacionales de Fiabilidad sobre la gestión realizada de los fondos europeos. Suecia, Dinamarca, Holanda y Reino Unido han estado emitiendo Declaraciones de Fiabilidad, todas ellas distintas en cuanto a naturaleza y contenido. El Parlamento Europeo ha tomado nota de estas iniciativas nacionales, y ha realizado análisis sobre su impacto y su posible adaptación por parte del resto de Estados miembros.

Cabe plantearse ciertamente qué sucedería en ausencia de toda la cascada de declaraciones de fiabilidad, informes de las EFS, resúmenes y declaraciones previas de conformidad: se ha sugerido que todo este cúmulo de documentos no tiene por qué plasmarse en una mejor gestión de las políticas. El TCEu ha llegado a afirmar que “Una declaración que afirme que los sistemas funcionan conforme a la reglamentación de la UE no tiene necesariamente que aportar una garantía sobre la legalidad y regularidad de las operaciones correspondientes” (Tribunal de Cuentas de la UE 2007: 2). A este respecto podemos señalar que si bien es cierto

que la relación entre rendición de cuentas y eficacia de la gestión no es directa, sí que existe una correlación entre ambas variables. Ya hemos argumentado que la legitimidad de ejercicio del sector público puede ser diseccionada en tres elementos: transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta; y que estos tres elementos pueden ser concebidos de manera concatenada. Una elevada transparencia permite que se rindan cuentas ante los actores afectados, y esta rendición de cuentas contribuirá a generar una retroalimentación y un aprendizaje que acabará por impactar sobre la capacidad de respuesta del sector público. Lo cual acabará traducándose en último término en mejores políticas públicas. Evidentemente, si los procesos de rendición de cuentas se solapan entre sí, no añaden nada a la legitimidad de las políticas de gasto público. Pero en el caso de la política de control presupuestario de la Unión, hemos presentado suficiente evidencia empírica para sostener la existencia de espacios vacíos, de los que nadie se responsabiliza. Por lo tanto, reforzar los circuitos de rendición de cuentas en este sentido se erige como un requisito para la mejora de las propias políticas que usan el gasto como instrumento de intervención pública.

Hay que considerar en todo caso que el déficit de rendición de cuentas también puede ser superado sin reconfigurar los sistemas constitucionales de la Unión y de los Estados miembros. En efecto, puede dejarse el art. 317 TFUE tal cual, y mantenerse igualmente la posición de la Comisión como única responsable de la ejecución presupuestaria: pero esto debería ir acompañado de un reforzamiento de la posición de la Comisión como “metagobernante” respecto a los Estados miembros. Este reforzamiento pasaría por una potenciación de mecanismos coercitivos como las correcciones financieras o la imposición de multas (o incluso la concesión al TCEu de potestad para solventar responsabilidades contables). Igual sentido tendría seguir la línea de reforzamiento del principio de prevención (ya marcada por el Reglamento 1083/2006) e ir más allá a través de iniciativas de metagobernanza como los “contratos de confianza” (Acción 15 del Plan de Acción de la Comisión para un Marco de Control Interno Integrado – European Commission 2006: 11-12) mediante los cuales la Comisión entrega el dinero sólo cuando existe una acreditación y un compromiso explícito por parte de los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión asumiría la responsabilidad, pero sólo sobre la base de la acreditación y compromiso de los Estados miembros.

Otra opción para potenciar la posición de la Comisión como metagobernante sería incrementar la participación de la misma en la ejecución de los fondos. Es decir, se trataría de extender el esquema de gestión compartida a la fase de ejecución misma. Esto implicaría que la gestión de los Programas Operativos tendría que prever una participación activa de la Comisión en la correspondiente ejecución presupuestaria de los programas de subvenciones sobre el terreno. A este respecto, hay que reconocer que la tendencia en los últimos años ha

ido en el sentido contrario, es decir, enfocar más la Comisión hacia la formulación y el control de las políticas, descentralizando la ejecución de las mismas. Es una dinámica de descentralización y especialización que vino predicada en el propio Libro Blanco sobre la reforma administrativa de 2000 (ya hemos visto cómo la desconcentración interna de la responsabilidad financiera de una única Dirección General de Control Financiero a cada una de las Direcciones Generales fue uno de los cambios introducidos a raíz de dicha reforma). Igualmente, en la propuesta de la Comisión para las perspectivas financieras 2007-2013¹⁵ se afirmaba que “one of the fundamental principles of Commission reform is that the Commission’s core administration will in future focus on the development and monitoring of policies under the Treaty. The execution of these policies, as well as other executive activities at a European level, will where appropriate be delegated to other bodies”.

Una última opción en la rendición de cuentas por la ejecución de fondos europeos sería la eliminación simple y llana de la rendición de cuentas a nivel supranacional cuando tales fondos se ejecutasen en modo compartido. La Comisión dejaría de rendir cuentas ante el Parlamento por la ejecución presupuestaria de estos fondos. Es algo que podría plantearse, aunque requeriría que todos los Estados miembros se comprometiesen a rendir cuentas por la ejecución de tales fondos (un compromiso que tendría que ser especialmente respaldado por los parlamentos nacionales, ante los cuales se produciría la rendición de cuentas). Los problemas que presenta esta solución son, primero, que requeriría que la Comisión descentralizase todas las competencias de formulación y control de los programas de gasto (si no, se volvería a caer en la misma paradoja de rendición de cuentas por actores que no son enteramente responsables del gasto público). El segundo problema es que destruiría el carácter supranacional de los programas de gasto europeos, lo que podría suponer vaciarlos de sentido. En este escenario, el presupuesto de la Unión pasaría a ser un mero mecanismo de pura redistribución internacional de fondos, sin un propósito de reducción de las diferencias económicas *transeuropeas*. Lo cual quizá sería menos noble que la situación actual, aunque acaso más sincero, toda vez que ya hemos visto cómo la problemática de las “balanzas fiscales” penetra toda la agenda política financiera de la Unión.

Finalmente, hay que señalar que, si ya es difícil determinar responsabilidades por la comisión de ilegalidades o irregularidades en la ejecución del presupuesto de la Unión, resulta casi imposible determinar responsabilidades por la buena o mala gestión financiera (principios de economía, eficiencia y eficacia). En efecto, el propio TFUE es poco ambicioso en este ámbito, al señalar que la Declaración de Fiabilidad emitida por el TCEu, sobre la que se basará el procedimiento de

¹⁵ Building our common future: Policy challenges and budgetary means of the enlarged Union 2007–13, COM(2004) 101, Brussels, 26 February 2004. (Annex 1, p. 39).

rendición de cuentas realizado por los subsistemas de control político y social, habrá de versar sobre la fiabilidad de las cuentas y la legalidad de las transacciones subyacentes (art. 287.1 TFUE), sin hacer referencia a criterios de buena gestión financiera. En definitiva, la rendición de cuentas en el ámbito de la política presupuestaria de la Unión se hace sobre un “control de cumplimiento”, no sobre un “control de gestión”. Se analiza que no se haya conculcado el ordenamiento jurídico en la realización del gasto, pero no la maximización de los valores de eficacia, eficiencia y economía. Tomando prestados los conceptos de legitimación del Estado de Derecho en base a la vinculación negativa o positiva de la Administración a la Ley, puede decirse que en la política presupuestaria europea, el modelo de control y rendición de cuentas configura una vinculación “negativa” de la Administración al ordenamiento jurídico: la ejecución presupuestaria es correcta siempre que no se haya hecho en contra de la Ley. No existe una vinculación “positiva” mediante la cual la ejecución presupuestaria sea correcta en la medida en que maximice los valores jurídicos consagrados por la Constitución y la Ley.

A continuación se expone de manera sintética las posibilidades que se han planteado para reformar el sistema de rendición de cuentas por la gestión del presupuesto europeo:

Solución 1: Referenciar los pagos a los organismos nacionales, no a los beneficiarios últimos. Esto requeriría una reforma del art. 287.3 TFUE (el control del TCEu se realiza “en las dependencias de cualquier órgano u organismo que gestione ingresos o gastos en nombre de la Unión y en los Estados miembros, incluidas las dependencias de cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto”), y quizá también del art. 317 TFUE. Impulsada por la Comisión, que se desresponsabilizaría de los fallos producidos en el primer nivel de control (que son los más frecuentes en las áreas presupuestarias de gestión compartida), que es el que precisamente recae sobre las autoridades nacionales.

Solución 2: Que los Estados se responsabilicen. Impulsada por el Parlamento Europeo.

2.1: A nivel supranacional (respecto al Parlamento Europeo): A través de Declaraciones Nacionales.

2.2: A nivel nacional (respecto a los parlamentos nacionales): Lo cual habría de implicar una mayor involucración de las EFS.

Solución 3: Eliminación de la dimensión europea de la rendición de cuentas, que se convertiría en un asunto interno de cada Estado.

Solución 4: Mantenimiento del statu quo, pero con una mayor capacidad coercitiva por parte de un metagobernante a nivel supranacional.

2.3. Los avances aportados por el Reglamento Financiero 966/2012

El Reglamento Financiero 966/2012, primer Reglamento Financiero adoptado por el procedimiento de codecisión, se inserta en el proceso de reconfiguración institucional del sistema financiero europeo para el marco financiero plurianual 2014-2020. El anterior Reglamento 1605/2002 del Consejo había sido modificado en diversas ocasiones (especialmente en 2006). Debiéndose llevar a cabo nuevas modificaciones para el marco financiero plurianual 2014-2020, incluidos cambios que tuviesen en cuenta las modificaciones introducidas por la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (por el que el Reglamento Financiero pasaba a someterse al proceso de codecisión), se procedió a derogar el Reglamento 1605/2002 y a sustituirlo por el Reglamento 966/2012. Este Reglamento Financiero, el tercero en la historia de las Instituciones Europeas, incorpora importantes innovaciones en muchos de los aspectos señalados como problemáticos en las finanzas públicas de la Unión.

Uno de los aspectos más importantes de la reforma operada por el Reglamento 966/2012 ha sido dar una mayor apertura a actores privados en el proceso de formulación, implementación y control de la política financiera. En este sentido se ha potenciado la dimensión de gobernanza, con aspectos como la cofinanciación con actores donantes (en las políticas de ayuda exterior) y la facilitación de la ejecución del presupuesto por medio de colaboraciones público-privadas (que ya se había esbozado, con carácter básico, en el art. 185 del Reglamento 1605/2002). En la misma línea, las condiciones de externalización y delegación a terceros de competencias de ejecución presupuestaria se simplifican.

Respecto al establecimiento de niveles de riesgo tolerable, como ya hemos señalado, el nuevo Reglamento Financiero se añade a la serie de pronunciamientos de las Instituciones Europeas a favor de una aproximación diferenciada a la materialidad de las distintas áreas presupuestarias. Así, se establece que los agentes ordenadores delegados deben tener en cuenta el nivel esperado de riesgo de error y los costes y beneficios de los controles en la elaboración de las propuestas legislativas y el establecimiento de los respectivos sistemas de gestión y control. Previéndose además un seguimiento continuo de los niveles de error tolerable, al establecerse que el ordenador delegado debe informar en el informe anual de actividades sobre los resultados de los controles y los costes y beneficios de los mismos.

En el nuevo Reglamento Financiero 966/2012 también se continúa el proceso de simplificación normativa. Así, se aprecia una valoración positiva del recurso a subvenciones determinadas sobre la base de cantidades fijas únicas, costes unitarios y tipos fijos (lo que en marcos financieros anteriores se ha estado produciendo especialmente en lo que se refiere a la política agrícola con el sistema de pago único por superficie) a efectos de reducir el riesgo de error financiero.

Quizá el ámbito más relevante del Reglamento Financiero 966/2012 es la introducción de importantes avances en el sentido de una mejor delimitación de líneas de responsabilidad entre actores de gobernanza, así como un reforzamiento de la posición de la Comisión. Esto supone desarrollar la previsión del art. 317 TFUE introducida en el Tratado de Lisboa por la cual el Reglamento Financiero

habría de determinar no sólo las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto, sino especialmente “las responsabilidades que de ello se derivan”. Igualmente el nuevo Reglamento Financiero trata de desarrollar las disposiciones introducidas con el Tratado de Lisboa en el art. 317 TFUE, por las cuales “Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. De este modo, se refuerzan las obligaciones básicas de control y auditoría que incumben a los Estados miembros en la ejecución del presupuesto en régimen de gestión compartida. De manera bastante relevante, se imponen una serie de obligaciones detalladas a las autoridades nacionales, a efectos de establecer un marco coherente para todas las políticas de gasto de la Unión sometidas a gestión compartida, con estructuras administrativas más armonizadas a nivel nacional.

En primer lugar, el Reglamento 966/2012 incorpora de manera general los avances introducidos en el anterior marco financiero 2007-2013 por los Reglamentos Financieros sectoriales (en política de cohesión y agricultura), en los que se reforzaba la nodalidad de la Comisión como receptora de flujos de información. Igualmente, se asume una dimensión de gobernanza multinivel al permitir a la Comisión tener como interlocutores directos a las específicas autoridades nacionales que gestionan y controlan los fondos, “puenteando” en su caso a las autoridades estatales centrales. Es así que en su artículo 59.5 establece que las autoridades nacionales responsables de la gestión y del control de los fondos de la Unión han de transmitir anualmente sus cuentas sobre los fondos recibidos.

Lo más relevante es que dichas cuentas han de acompañarse de una declaración de fiabilidad por parte de los responsables de la gestión de los fondos (es decir, una declaración de fiabilidad a nivel más administrativo que político). Este tipo de declaración, que ya existía en marcos financieros anteriores en el ámbito de la política agrícola, supone una mejor delimitación de las líneas de responsabilidad. El alcance de la declaración es bastante exhaustivo, cubriendo la dimensión de fiabilidad de las cuentas, de cumplimiento de las transacciones y de fiabilidad de los sistemas de control. Además, todas las autoridades nacionales encargadas de la gestión y control de los fondos europeos tienen que proporcionar un resumen anual de los controles realizados (lo que hasta 2012 sólo existía a nivel agregado por fondos), incluido un análisis de la naturaleza y el alcance de los errores y deficiencias detectados en los sistemas, así como de las medidas correctivas tomadas o previstas.

Finalmente, el proceso de creación de confianza se vuelve a reforzar con la participación de autoridades de auditoría verificando todo el proceso de elaboración de los resúmenes y declaraciones anuales. Así, se prevé que las cuentas y los resúmenes han de ir acompañados del dictamen de un organismo de auditoría independiente, elaborado de conformidad con las normas de auditoría aceptadas internacionalmente. Dicho dictamen se ha de pronunciar sobre los mismos aspectos cubiertos por la declaración de fiabilidad del art. 59.5 del

Reglamento 966/2012: si las cuentas ofrecen una imagen fiel, si los gastos para los que se ha solicitado el reembolso a la Comisión son legales y regulares y si los sistemas de control establecidos funcionan correctamente. También indica si el trabajo de auditoría pone en duda las afirmaciones hechas en la declaración de fiabilidad mencionada.

Finalmente, el Reglamento 966/2012 menciona e incorpora parcialmente la demanda constante del Parlamento Europeo desde 2004 de requerir Declaraciones Nacionales a nivel político, que responsabilicen a los Estados ante el Parlamento Europeo. Es así que se hace una mención de la iniciativa voluntaria, que han venido realizando determinados Estados miembros, de presentar declaraciones nacionales de asunción de responsabilidad política. En un enunciado normativo puramente dispositivo, se afirma en el art. 59.5 que “los Estados miembros podrán presentar declaraciones firmadas al nivel adecuado, basadas en la información a que se refiere el presente apartado”.

3. LA PROBLEMÁTICA DE LA DIVERGENCIA DE INTERESES EN LA GESTIÓN COMPARTIDA. ANÁLISIS PARTICULAR DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN

Ya hemos señalado que el presupuesto de la Unión puede ser ejecutado según distintos modos de gestión: directa, compartida e indirecta. Alrededor de un 80% del presupuesto se gasta conforme al modelo de gestión compartida (básicamente, los fondos ejecutados en el marco de los títulos competenciales de agricultura y cohesión económica, social y territorial). Conviene realizar una aproximación particular a la política de Cohesión Económica, Social y Territorial, por el peso que tiene dentro del presupuesto europeo (en torno a un tercio del total), y sobre todo por la importancia histórica que dicha política ha tenido para España.

La Cohesión Económica, Social y Territorial es una competencia compartida de acuerdo con el artículo 4.2 TFUE. El hecho de que sea compartida implica que entra en juego el principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE), que opera en la práctica como un elemento centrifugador de competencias, ya que promueve la actuación de aquellos niveles competenciales que cuentan con una ventaja comparativa para la provisión de las políticas públicas en cuestión. Por lógica, los niveles con ventaja comparativa para formular, implementar o controlar las políticas públicas no tenderán a concentrarse en torno a una única instancia de poder, sino que se situarán a niveles distintos, en función tanto de la escala a la que operen dichas instancias de poder como de la escala a la que se presenten los problemas. Igualmente, el principio de subsidiariedad, al priorizar la ventaja comparativa como elemento estructurador para la provisión de políticas, puede tener como resultado el “troceamiento” de las mismas: esto puede derivar en lo que Eberlein y Kerwer (2004: 128) llaman acoplamiento ligero. El principio de subsidiariedad se configura por tanto como un elemento que contribuye a impulsar la gobernanza multinivel.

Por su parte, el art. 5.4 TUE, aplicable también a las competencias compartidas, señala que “En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”. Como resultado de la interpretación que el Consejo de la UE ha hecho de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, el Reglamento 1083/2006, señala que en lo concerniente al gasto de los Fondos estructurales, “la responsabilidad principal de la ejecución y del control de las intervenciones debe corresponder a los Estados miembros” (considerando 65 y art. 12).

Resulta interesante notar la importancia particular que el principio de subsidiariedad tiene en el ámbito de los fondos estructurales. Sobre todo atendiendo a que en los fondos estructurales rige el principio de asociación, que incluso antecedió a la positivización del principio de subsidiariedad. En efecto, el principio de asociación se introdujo con el paquete Delors en 1988, mientras que el de subsidiariedad no se positivizó hasta la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993. El principio de asociación implica que los fondos estructurales han de ser planificados, gestionados y controlados en asociación entre la Comisión y un conjunto de actores nacionales, subnacionales, subestatales y sociales, lo cual supone una declaración en toda regla en favor del paradigma de gobernanza, troceando las políticas y asignando las competencias respectivas a aquellos actores con ventaja comparativa. De hecho, fue con esta característica de los fondos estructurales que comenzaron a escribirse los primeros artículos sobre gobernanza multinivel (Marks 1993).

En la práctica, los principios arriba señalados implican que son los Estados miembros y sus regiones los que sobre el terreno conceden o deniegan el dinero para los proyectos que son llevados a cabo por los beneficiarios. Este dinero se inscribe en una política europea de cohesión con objetivos estratégicos propios, marcados cada siete años en el diseño de los respectivos fondos estructurales. Además de decidir los objetivos (en qué se gasta), la Unión establece una normativa *de mínimos* (que los Estados miembros pueden hacer más estricta) para determinar cómo se gastan y controlan los fondos. Es por ello que los fondos de la política de cohesión pueden considerarse como subvenciones condicionadas.

La Comisión sólo puede realizar una limitada supervisión de los sistemas nacionales de control a través de un control documental y un limitado número de auditorías sobre el terreno. Sin embargo, a pesar de que son los Estados miembros los que tienen la responsabilidad sobre el terreno, es la Comisión la que asume la rendición de cuentas, de acuerdo con el ya referido artículo 317 del TFUE. La Comisión tiene pues una responsabilidad política que se sustancia en la rendición de cuentas que hace anualmente ante el Parlamento Europeo y el Consejo mediante el procedimiento de aprobación de la gestión, mientras que los Estados miembros tienen una responsabilidad financiera que se sustancia a

través de las suspensiones de pagos y las correcciones financieras que les impone la Comisión.

Como ya sabemos la Comisión se erige como responsable del uso que los Estados miembros hacen del presupuesto de la Unión. Y sin embargo, éstos son actores independientes de la Comisión: esto implica, primero, que siempre pueden elegir no cumplir con los Reglamentos europeos y con las directrices emitidas por la Comisión; segundo, que siempre pueden llevar a cabo actuaciones sin conocimiento de la Comisión, creando una situación de asimetría de información. En principio, la independencia y la asimetría de información no deberían de ser un problema si hubiese un alineamiento perfecto entre las necesidades y las preferencias de las políticas de gestión financiera de la UE y de los Estados miembros. Sin embargo, ése no es el caso, por distintos motivos:

1. Divergencia de intereses en la fase de ejecución presupuestaria: los objetivos políticos perseguidos por la Unión y los Estados miembros a veces divergen. Así, se comprueban casos en que los Estados miembros, de manera consciente, no quieren someterse a las normas y directrices que desde la Unión pretenden orientar la forma en que han de gastarse las subvenciones. Lo cierto es que, una vez que las ayudas llegan a los Estados miembros para que éstos las entreguen a los beneficiarios, de acuerdo con las condiciones impuestas desde la Unión se produce un choque entre las prioridades políticas de la Unión (expresadas en el marco normativo que ha de regir la ejecución de las ayudas) y las de los Estados miembros. En caso de divergencia entre Unión y Estados miembros, puede ser costoso cambiar la inercia de las políticas públicas de los Estados miembros para asumir las prioridades marcadas desde el nivel supranacional, ya que las políticas públicas generan un cúmulo de rutinas burocráticas y de “intereses creados” (sectores beneficiarios, intereses funcionariales...) que resistirán los cambios. Un ejemplo de este fenómeno lo encontramos cuando, en un escenario de problemas de liquidez para las haciendas de los Estados miembros, las subvenciones europeas se convierten en un remedio para “parchar” un presupuesto sometido a presión. En este supuesto las subvenciones europeas pueden convertirse en el recurso providencial para poder hacer frente a necesidades perentorias de pagos, acabando incorporadas a líneas presupuestarias nacionales preexistentes (Blom-Hansen 2005: 630). Esta tendencia viene a ser reforzada cuando los Estados miembros consideran los fondos europeos como una especie de “beneficios extraordinarios”; y más aún cuando, debido a la falta de un sistema de impuestos europeos, los ciudadanos no tienen la percepción de estar contribuyendo al gasto público europeo, lo que hace que no se planteen el origen de los fondos europeos, sino que los vean como un “maná” caído del cielo (Cipriani 2007: 143).

2. Divergencias de intereses en la fase de control presupuestario. Esto puede producirse, en primer lugar, porque la aversión al riesgo financiero puede ser menor en los Estados miembros que en la propia Comisión (incluso respecto al propio presupuesto nacional). Es decir, puede ocurrir que algunos Estados miembros no le concedan tanta importancia al control presupuestario, ya que se consideren como tolerables umbrales de materialidad más altos que en la Unión (o que directamente no se utilice en la práctica umbral de materialidad claramente especificado en el subsistema de control externo, como es el caso de España). Por otro lado, mientras que la mayor parte de los costes de control son soportados por los Estados miembros, los beneficios que se derivan de estos controles se incorporan al presupuesto europeo. En la medida en que los procesos de rendición de cuentas a nivel nacional se centren exclusivamente sobre el presupuesto estatal, el subsistema de control externo no tendrá motivación por encontrar errores en la gestión de un presupuesto ajeno como es el de la Unión. Los subsistemas de control externo a nivel nacional pueden estar poco motivados por controlar los gastos que se han hecho a cargo del presupuesto de la Unión (incluso puede suceder que las leyes por las que se rijan sólo prevean el control del presupuesto nacional).

En cuanto a los subsistemas de control interno, la divergencia de intereses puede ser más fuerte, ya que las correcciones financieras que se puedan imponer en los supuestos de ilegalidad se reincorporarán al presupuesto de la Unión, aminorando simultáneamente el presupuesto nacional. Lo que conlleva no sólo una falta de motivación por parte de los subsistemas de control interno (Levy 2000; Dictamen 2/2004, párrafo 24), sino además una motivación por ocultar resultados negativos de controles que puedan conducir a la imposición de correcciones financieras. Como señalaba el Parlamento Europeo (2005), “la aplicación sistemática de sanciones a los Estados miembros ha tenido como consecuencia la renuencia de los Estados miembros a revelar problemas de ejecución”. Igualmente, como ya indicaba el TCEu en su Dictamen 2/2004 (punto 24), “En los ámbitos de gestión compartida (que representan más del 80 % del gasto), la mayoría de los costes derivados de la realización de controles corren a cargo de los Estados miembros o de los países beneficiarios. Ahora bien, el beneficio de estos controles revierte sobre el presupuesto comunitario y, por tanto, sólo llega indirectamente al propio Estado miembro. Éste, por consiguiente, no ve incentivo en dedicar suficientes recursos para controlar los fondos comunitarios, lo que explica por qué la Comisión tuvo que definir el tipo y la intensidad de los procedimientos de control en la reglamentación”.

Cipriani (2010: 46) nota cómo la divergencia de intereses va acentuándose conforme el marco financiero plurianual y los Programas Operativos van acercándose a su fin. En efecto, al comienzo del marco financiero plurianual el necesario alineamiento entre Comisión y Estados

miembros que requiere la aprobación del Marco Financiero Plurianual todavía está presente. Además, al comienzo de los Programas Operativos la mayoría de los créditos son de compromiso (no de pago, que están más sujetos a error), y los pagos que se hacen son principalmente de pre-financiación. Conforme va madurando el PO, la Comisión comenzará a detectar deficiencias y a imponer correcciones financieras, hasta llegar al momento más problemático, la liquidación y cierre de cuentas (así, la Comisión reserva un 5% del total de créditos del PO para los errores detectados en este momento final).

Hay que señalar que, a nivel funcional, la situación de divergencia de intereses está prevista a nivel legislativo europeo. Así, el Reglamento Financiero 966/2012 hace referencia a los conflictos de intereses (art. 57), estableciendo el principio de que “Los agentes financieros y demás personas implicadas en la ejecución y gestión, incluidos los actos preparatorios al respecto, la auditoría o el control del presupuesto no adoptarán ninguna medida que pueda acarrear un conflicto entre sus propios intereses y los de la Unión”. El art. 57.2 del Reglamento Financiero 966/2012 especifica además que “existirá conflicto de intereses cuando el ejercicio imparcial y objetivo de las funciones de los agentes financieros y demás personas a que se refiere el apartado 1 se vea comprometido por razones familiares, afectivas, de afinidad política o nacional, de interés económico o por cualquier otro motivo de comunidad de intereses con el beneficiario”. Por su parte el art. 58.7 del Reglamento Financiero 966/2012 señala que “La Comisión no delegará en terceros competencias de ejecución cuando dichas competencias impliquen un margen de apreciación amplio que pueda reflejar decisiones políticas”. Sin embargo, los principios de prohibición de conflictos de interés enunciados en el Reglamento Financiero no han sido particularmente operativos a la hora de traducir una necesaria alineación de intereses entre los actores involucrados en la ejecución presupuestaria.

El problema de la baja motivación de los Estados miembros por ejecutar y controlar debidamente los fondos de la Unión puede resolverse en parte asociando los intereses de ambos niveles de gobernanza a través del requerimiento de una tasa de cofinanciación. Y esto se hace en el caso de los fondos estructurales (no así en otros fondos cogestionados de la Unión, como los de la política agrícola), en los cuales, de conformidad con el principio de adicionalidad, los Estados miembros tienen que financiar una parte de los programas (entre el 15 y el 50% del montante total, dependiendo de los objetivos de desarrollo considerados: los países más avanzados se ven sometidos una tasa de corresponsabilidad mayor). Sin embargo, esta solución de la cofinanciación no resulta perfecta, en la medida en que los Estados miembros tenderán a considerar sólo la proporción que ellos mismos cofinancian.

Por otro lado, incluso en el caso de que los inconvenientes arriba mencionados no se presenten y se produzca un alineamiento aparente

entre las políticas de ejecución y de control nacional y supranacional, las complejidades inherentes al sistema de gestión financiera de la Unión y al marco regulativo en que el gasto europeo ha de producirse, así como la heterogeneidad de culturas administrativas dotadas de recursos muy desiguales entre los distintos Estados miembros, pueden generar malentendidos y errores involuntarios que en último término acaben provocando desviaciones en las políticas y acciones desarrolladas a nivel supranacional, nacional y subnacional, lo que incrementará las tasas de error financiero.

El problema de la divergencia de intereses tiene particular importancia en lo que respecta a la posible introducción de un modelo de “auditoría única”. La integración de los subsistemas de control supranacional y nacionales siempre resultará problemática en la medida en que no se supere tal divergencia de intereses. Siempre existirá un “riesgo moral” de que los Estados miembros no estén operando sus controles de manera correcta y alineada con los intereses de la Comisión. Como resultado, la Comisión habrá de mantener un sistema de control y supervisión reforzado que sirva de efecto disuasorio (por lo tanto, con sanciones que vayan más allá de las correcciones financieras actuales) y que a la vez permita suplir posibles deficiencias de los sistemas de control nacionales.

Cipriani (2010: 47-48) menciona un ejemplo ilustrativo de cómo puede manifestarse la divergencia de intereses entre Estados miembros y Comisión en la operación de los sistemas de control. Se trata de un caso sucedido en Francia, donde los servicios de la Comisión, en un control de sistemas, encontraron múltiples fallos en la gestión de un programa financiado por los fondos estructurales. Como resultado, la Comisión decidió imponer una corrección de 22 millones de euros. Ante esto, se inició en la *Cour de Comptes* un procedimiento de responsabilidad contra el funcionario correspondiente. Donde se puso de manifiesto la divergencia de intereses fue precisamente en la sanción impuesta (5000 euros), que tuvo en cuenta las siguientes causas atenuantes:

- La gestión de los fondos europeos no era una prioridad para el Ministerio en el que trabajaba el funcionario.
- Existía un consenso en dicho Ministerio respecto a usar los fondos europeos para pagar determinados gastos inelegibles.
- Los sistemas de control interno franceses habían aprobado todas las operaciones que desde la Comisión se había considerado como irregulares.

Se comprueba por tanto cómo el marco institucional en el cual se produce la gestión compartida genera un escenario de divergencia de intereses y ello acaba desembocando en una vulnerabilidad de la

Comisión (Bauer 2006: 718), y en una situación caracterizada por la alta incidencia de error financiero.

3.1. El control de los fondos estructurales. Gobernanza multinivel y metagobernanza.

En esta sección abordamos la problemática del control presupuestario de los fondos estructurales: se trata de un ámbito paradigmático en la medida en que aquí se dan con mayor claridad las dinámicas de gobernanza multinivel. A lo largo de esta sección utilizaremos el concepto de metagobernanza para analizar el subsistema de control interno de los fondos estructurales. Como ya hemos señalado la metagobernanza, entendida como *gobierno de la gobernanza*, constituye un concepto que se sitúa como clave de bóveda para la asimilación constitucional de los fenómenos de gobernanza, subrayando un sentido de soberanía mediante el cual actores de gobierno, investidos con legitimidad democrática, defienden y promueven el *interés general* en el seno de redes de gobernanza.

3.1.1. Aproximación a la problemática

Podemos conceptualizar el sistema de control de los fondos estructurales, inspirado en el Dictamen 2/2004 y su modelo de control integrado, como un modelo de metagobernanza. La metagobernanza es un nuevo concepto en la teoría política, con un incipiente *corpus científico* (Scharpf 1994; Jessop 1997, 2003, 2004, 2006, 2011; Whitehead 2003; Bell y Park 2006; Sørensen 2006; Sørensen y Torfing 2009; Baker y Stoker 2012), que todavía carece de la consistencia necesaria como para mostrar un claro consenso en torno a sus dimensiones conceptuales. En esta sección tratamos de contribuir a rectificar esta situación, mediante la exploración empírica y el contraste de hipótesis referidas al caso específico del control de los fondos estructurales. Dicho control plantea dimensiones empíricas que pueden ser abordadas a partir de las bases conceptuales de la gobernanza multinivel y la metagobernanza. Específicamente, analizamos una situación donde las condiciones de divergencia de intereses y asimetría de información hacen que las redes de gobernanza multinivel tiendan a generar una serie de disfunciones que hacen necesario el despliegue de la metagobernanza.

La selección de los fondos estructurales como base empírica para delimitar el concepto de metagobernanza resulta particularmente adecuada, en primer lugar porque, como hemos visto más arriba, esta área presupuestaria está afectada por un “déficit de rendición de cuentas”, ya que la Comisión Europea se hace responsable por el uso que se le da a fondos que no son ni autorizados ni certificados por ella. En segundo lugar, este caso muestra un supuesto de relativo éxito en la introducción de cambios en el control del gasto europeo (con una bajada en las tasas de error financiero detectadas por el TCEu). Tercero, el caso es relevante en la medida en que los fondos estructurales constituyen en

su conjunto uno de los principales capítulos dentro del presupuesto de la Unión, absorbiendo, como ya se ha señalado, alrededor de un tercio del mismo. Finalmente, el control de los fondos estructurales ofrece un supuesto con características empíricas que pueden ser consideradas en términos analíticos en base a las categorías de gestión compartida (una propiedad de la política de cohesión, conforme al art. 4.2 TFUE) y de gobernanza multinivel (una característica de la gestión de los fondos estructurales).

En efecto, la gestión de los fondos estructurales integra a un conjunto de actores supranacionales (las Instituciones de la Unión), nacionales (los Estados miembros de la Unión), subnacionales (regiones de los Estados miembros que cuentan con autonomía política en el ámbito de la gestión de los programas de cohesión) y privados (que van desde auditores privados hasta los beneficiarios finales de las subvenciones), ninguno de los cuales ostenta una *summa potestas* (o supremacía) sobre los demás. Por lo tanto comprobamos que existen analogías entre el específico sistema de control de los fondos estructurales y el modelo de gobernanza multinivel.

Si consideramos que la metagobernanza implica un proceso mediante el cual el Estado diseña, supervisa, dirige y controla redes de gobernanza, y es un medio a través del cual el gobierno asume la responsabilidad en la defensa de determinados intereses públicos sobre los cuales sustenta su legitimidad (Whitehead 2003: 8; Bell y Park 2006), comprobamos cómo el estudio del control del gasto público europeo ofrece un ejemplo de metagobernanza. En efecto, en el control del gasto público europeo una entidad gubernamental supranacional como la Comisión Europea (indirectamente dotada de legitimidad democrática por el Parlamento Europeo) trata de diseñar, supervisar, dirigir y controlar una red de gobernanza multinivel, a efectos de llenar un “vacío de responsabilidad” en la ejecución del presupuesto europeo, asumiendo de manera plena sus responsabilidades constitucionales fijadas por el art. 317 TFUE.

3.1.2. La política de cohesión

En el caso del gasto público europeo, se observa un progresivo reforzamiento de los sistemas de control de los fondos estructurales, que son subvenciones condicionadas gestionadas a partir de un sistema de autoridad política donde interactúan diversos actores independientes (ninguno de los cuales ostenta supremacía), que se sitúan en distintos planos de gobernanza, y que cooperan y coordinan sus acciones para hacer frente a un mismo problema de interés público: la buena gestión financiera de ayudas destinadas a alcanzar cohesión económica, social y territorial.

Una de las principales actividades de la UE se concreta en la gestión de programas de subvenciones. Desde 1957 la proporción y cantidad de programas de subvenciones financiados por la UE y sus Organizaciones

predecesoras ha aumentado continuamente, y en la actualidad la práctica totalidad del presupuesto de la UE se dedica al pago de subvenciones. De entre las políticas sujetas a programas de subvenciones, la cohesión económica, social y territorial ocupa un lugar predominante, recibiendo un tercio del total del presupuesto europeo. El artículo 174 del TFUE establece que, “a fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Unión, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica, social y territorial”. Por su parte el artículo 175 TFUE señala que esta acción será apoyada a través de fondos con finalidad estructural. La política de cohesión cumple una función especial en un escenario como el europeo, caracterizado por una fuerte desigualdad de rentas en su vasta geografía (especialmente tras la adhesión de los países de Europa central y oriental).

Los fondos estructurales se gestionan de manera compartida entre Unión y Estados miembros. La Unión carece de un aparato administrativo a nivel de los Estados miembros (más allá de las Representaciones Permanentes en las respectivas capitales nacionales, que no tienen capacidad operativa). Por lo tanto, aquellas políticas que necesitan una presencia sobre el terreno sólo pueden ser implementadas a través del propio aparato administrativo de los Estados miembros en base a procedimientos de gestión compartida.

La justificación de la gestión compartida se basa en la necesidad de incorporar a la gestión a las autoridades de los Estados miembros en marcos de gobernanza multinivel, para hacer frente a la complejidad en la que operan los programas de gasto: se trata pues de una justificación política. En el caso de la UE, esta justificación política viene acompañada y reforzada por una justificación jurídica, que reside en la interpretación que el legislador hace de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad contenidos en los arts. 5.3 y 5.4 TFUE, respectivamente.

Como ya hemos analizado, la gestión compartida plantea una extraña situación constitucional, por cuanto el art. 317 TFUE establece que la Comisión ejecuta el presupuesto bajo su propia responsabilidad, y sólo se prevé que los Estados miembros “cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”. La aprobación de la gestión del presupuesto se hace sólo con respecto a la gestión de la Comisión (así como de las otras Instituciones de la Unión y Agencias en las partes del presupuesto general que tengan asignadas), pero no respecto a la gestión de los Estados miembros. A pesar de que a efectos prácticos la gestión es compartida, la rendición de cuentas y la posible responsabilidad política que de la misma se pueda derivar no son compartidas, operando la relación de confianza sólo entre el Parlamento Europeo y la Comisión, y quedando fuera los Estados miembros. Se produce por lo tanto una disociación entre competencia jurídica y responsabilidad política.

La gestión compartida se desarrolla entre la Comisión y los Estados miembros conforme a las disposiciones marcadas por los Reglamentos sectoriales respectivos, los cuales enuncian los concretos términos en que se producirá la “división de tareas” entre Comisión y Estados miembros. En todo caso, dicha división de tareas se hace respetando un sentido de igualdad entre Estados y Unión Europea; es decir, que no existe una posición jerárquicamente superior de la Unión sobre los Estados miembros. El régimen de gestión compartida del presupuesto europeo constituye por lo tanto un régimen de gobernanza multinivel. En la práctica, la Unión tenderá a desempeñar las funciones de planificación, mientras que la implementación y seguimiento de los programas de gasto, que requieren un contacto directo con el tejido social que recibe el impacto del programa, quedan conferidos a los Estados miembros.

Por lo tanto es a nivel de los Estados miembros donde se inician y se procesan los expedientes de las ayudas europeas (lo que implica además la certificación de los gastos realizados a efectos de su reembolso), y donde se eligen a los concretos beneficiarios (lo que implica establecer los criterios adecuados para ello). Igualmente, son las autoridades nacionales las que se encargan de ejecutar los pagos a los beneficiarios. Otras competencias, como la elaboración de los concretos Programas Operativos (en el caso de la política de Cohesión), se someten al específico régimen jurídico establecido en los Reglamentos sectoriales. La competencia compartida implica que la Comisión no tiene competencias en una ejecución que se produce de manera remota. En la práctica, esto significa que los funcionarios autorizadores de fondos en Bruselas validan los créditos de compromiso y de pago sin tener un completo conocimiento de lo que está pasando sobre el terreno.

3.2 Análisis de la problemática del control de los fondos sometidos a gestión compartida. Especial referencia a los fondos estructurales

Como vemos, los fondos estructurales constituyen un supuesto de subvenciones condicionadas, cuya gestión se caracteriza por ser compartida (entre la Unión y los Estados miembros) y desarrollarse en un marco de gobernanza multinivel. Ya hemos señalado que la política de cohesión se clasifica como competencia compartida en el art. 4.2 TFUE, y esto implica que entran en juego los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Como resultado de la interpretación que el legislador europeo ha hecho de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, el Reglamento 1083/2006 especifica que “la responsabilidad principal de la ejecución y del control de las intervenciones debe corresponder a los Estados miembros” (65º considerando y art. 12). Ello implica que sobre el terreno sean los Estados miembros y sus regiones los que concedan o denieguen los fondos a los específicos proyectos que decidan optar a las subvenciones. Sin embargo, a pesar de que son los Estados miembros los

que tienen sobre el terreno el poder de desembolsar los fondos, el presupuesto es formalmente ejecutado por la Comisión Europea, que asume la más alta responsabilidad jurídica, conforme al art. 317 TFUE.

Como ya sabemos, según las disposiciones constitucionales del art. 317 TFUE, la Comisión se hace responsable del uso que se le dé a los fondos europeos por parte de los Estados miembros, aunque los propios Estados miembros son actores independientes: lo que implica, en primer lugar, que pueden incumplir de manera consciente la normativa que fije el Derecho de la Unión; y en segundo lugar, que puedan “esconder” sus incumplimientos, aprovechándose de una situación de asimetría de la información. En principio, la independencia de los Estados con respecto a la Unión y la situación de asimetría de la información no debería ser un problema si hubiese un alineamiento perfecto en las demandas y preferencias traducidas por las políticas de gestión financiera de la Unión y de los Estados miembros. Sin embargo, como ya se ha explicado, éste no es el caso, por la situación de doble divergencia entre los intereses de la Unión y de los Estados miembros en la ejecución y el control presupuestario.

En este contexto, el marco institucional de cogestión de los fondos estructurales puede caracterizarse como un modelo de gobernanza multinivel afectado por un patrón de divergencia de intereses y responsabilidades difusas (generando incluso “vacíos de responsabilidad”), donde la “gestión compartida” no se sustenta de manera clara sobre unos “intereses compartidos”. Mientras que los Estados miembros son los encargados de gestionar sobre el terreno los fondos europeos, no se someten a procedimientos de responsabilidad política ante la Unión por la gestión que han llevado a cabo. Todo lo cual contribuye a una situación de alto error financiero, con la subsiguiente vulnerabilidad de la Comisión (Bauer 2006: 718), que es totalmente responsable de la ejecución del presupuesto europeo ex. art. 317 TFEU.

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

Con anterioridad a 1997, el control financiero de la política de cohesión se dejaba casi enteramente a la cooperación libre entre las Instituciones de la Unión y los Estados miembros, debido principalmente a que la política era relativamente nueva (Bauer 2006: 726), al haberse introducido como competencia de la Unión con el Acta Única Europea de 1986. En 1988, el Reglamento del Consejo 2052/1988 estableció las bases institucionales de los fondos estructurales. Este Reglamento era bastante parco en materia de control financiero, enunciando en su art. 23.1, de una manera que se demostró ingenua con el tiempo, que los Estados debían evitar y perseguir las irregularidades, recuperar los fondos incorrectamente desembolsados y asumir los costes de las irregularidades (a menos que pudiesen probar que la negligencia en el

desembolso no les era imputable), y previendo vagamente que los Estados habrían de informar a la Comisión de las medidas adoptadas a este respecto. Una débil posición de jerarquía sobre el resto de actores de gobernanza permitía a las Instituciones de la Unión coordinar mínimamente. Esta jerarquía provenía de la posibilidad de realización de auditorías sobre el terreno por parte de los subsistemas de control interno de la Comisión (art. 23.2), así como externo (a través de las auditorías del TCEu). Además, el art. 24.2 preveía la posibilidad de realizar correcciones o suspensiones financieras en caso de que se hubiesen detectado errores. Sin embargo, la limitación de recursos con que operaban el TCEu y la Comisión, enfrentada a la inmensidad y complejidad inherente a los programas de gasto supranacionales, hacía prácticamente imposible detectar errores, debido a la dificultad de controlar de manera eficaz todos los fondos estructurales gastados a lo largo y ancho de la geografía de la Unión.

El contenido del Reglamento 2052/1988 relativo al control financiero fue retomado en 1993 sin cambios en el Reglamento 2082/1993, que diseñaba el régimen de los fondos estructurales bajo las perspectivas financieras 1993-1999. Sin embargo, un cúmulo de circunstancias contribuyó a resaltar la importancia de la gestión financiera de la Unión a finales de los 1990. La recurrencia de crisis fiscales, la imposición de políticas fiscales restrictivas a efectos de cumplir con los criterios de convergencia, la preocupación por los escándalos de corrupción, las incertidumbres por las adhesiones de los países de Europa oriental, la fatiga de los países contribuyentes netos respecto a las políticas supranacionales de redistribución, así como el aumento del euroescepticismo, contribuyeron a situar la gestión financiera del presupuesto de la Unión en el centro de la agenda política supranacional europea. En este contexto, el hecho de que en el Tratado de Maastricht le fuese encomendada al TCEu la elaboración anual de una Declaración de Fiabilidad, sirvió de catalizador de todos los elementos que apuntaban a una preocupación por la buena gestión financiera de la Unión, reforzando desde 1995 (cuando la primera Declaración de Fiabilidad fue publicada) la relevancia de esta problemática en la agenda política de la Unión.

Como resultado, desde 1997 comienza un proceso de reconfiguración institucional, por el cual se modificaron los equilibrios y patrones de interacción entre jerarquía, coordinación y cooperación, orientándose hacia una progresiva centralización e institucionalización del marco de gobernanza, mediante el cual la Comisión comenzó a asumir de manera plena su rol de metagobernante del marco de gobernanza de los fondos estructurales.

En efecto, fue el Reglamento de la Comisión 2064/1997 el que por primera vez comenzó a institucionalizar una red de gobernanza multinivel para la supervisión y control de los fondos estructurales, estableciendo un “mínimo común denominador” institucional que tendrían que cumplir

los actores nacionales y subnacionales implicados. Dicho Reglamento introdujo requerimientos mínimos para que los Estados miembros realizasen un nivel mínimo de controles *sobre el terreno* (por lo menos un 5% del total de fondos desembolsados), y presentasen una declaración de garantía al finalizar los POs (Méndez y Bachtler 2011: 750).

Sin embargo, las innovaciones introducidas por el Reglamento de la Comisión 2064/1997 no consiguieron atajar las deficiencias del sistema de control de las finanzas de la Unión. En 1999 se aprobó un nuevo marco jurídico para la ejecución de los fondos estructurales (Reglamento 1260/1999), en el que se siguió la línea de fijar un “mínimo común denominador” institucional más específico que tendrían que cumplir los distintos actores involucrados en la gestión y control de los fondos estructurales. Conforme a dicho reglamento, se introdujo la obligación de crear una Autoridad de Gestión y una Autoridad Pagadora (para elaborar y presentar solicitudes, y recibir pagos de la Comisión, respectivamente) para cada fondo estructural. Igualmente se preveía la obligación de remitir a la Comisión al término de cada intervención, una declaración resumiendo las conclusiones de los controles efectuados durante los años anteriores y pronunciándose sobre la validez de la solicitud de pago del saldo, así como sobre la legalidad y la regularidad de las operaciones registradas en el certificado final de los gastos.

El escándalo que rodeó la dimisión de la Comisión Santer situó la reforma administrativa de la Comisión dentro de la agenda política de la Unión. Sin embargo, con la reforma Prodi-Kinnock se produjo una suerte de “congestión” de una agenda política abarrotada (Levy *et al.* 2011: 1553), lo que obligó a priorizar las iniciativas políticas, que se centraron principalmente en la reforma de las estructuras internas de la Comisión. Por lo tanto, la reforma Prodi-Kinnock dejó de lado cuestiones que iban más allá del estricto ámbito de la Comisión, como el régimen de control del gasto sometido a gestión compartida.

En este contexto comenzó a tomarse conciencia de que la gestión compartida del presupuesto europeo implica en la práctica una delegación del ejercicio de competencias por parte de la Unión a los Estados miembros, y que conforme a su propia lógica, no se realiza una delegación de la ejecución presupuestaria como tal (que corresponde a la Comisión), sino de poderes de ejecución que deben estar claramente definidos, y cuyo ejercicio habría de estar sujeto a la supervisión de la autoridad delegante. Por ello el Reglamento Financiero 1605/2002, producto de la reforma Prodi-Kinnock, establecía en su art. 54.1 que “Las competencias de ejecución que se deleguen deberán ser definidas con exactitud y el uso que se haga de ellas deberá estar sujeto a control en su totalidad”. Esto implica que en el caso de la gestión compartida la Comisión “*shall first carry out document and on the spot checks into the existence, relevance and proper operation within the entities to which it entrusts*

implementation”¹⁶, controles que habrían de extenderse a los procedimientos aplicados, los sistemas de control, los sistemas contables, y los procedimientos de licitación y de concesión de subvenciones. La Comisión habría de revisar dichos aspectos periódicamente.

A comienzos de los 2000 se fueron sucediendo propuestas de reforma y estudios que trataron de trasladar al ámbito de la Unión nuevos códigos y prácticas de control. Especial importancia tuvieron los códigos y estándares transnacionales relativos al “Control Interno Integrado”, un patrón de control adaptado a situaciones complejas de gobernanza corporativa donde múltiples actores se configuran como agentes en la ejecución de programas. Michael Power (2007) aborda la configuración conceptual del “Control Interno Integrado” como un código de control en el que múltiples niveles de control fundamentan su fiabilidad sobre los niveles inferiores, siguiendo una articulación piramidal. El control interno integrado se caracteriza por una “presión de cumplimiento en cascada”, y el énfasis en la autoevaluación. El principal referente se encuentra en los estándares transnacionales de control interno COSO. Inspirados en la nueva cultura de control de los años 1990 (que pretendía hacer frente a los desafíos organizativos planteados por la “sociedad de riesgo global”), se sucedieron propuestas y opiniones que culminaron en el Dictamen del TCEu 2/2004.

3.3.1. El Dictamen 2/2004

El Dictamen 2/2004 se realizó por parte del TCEu como respuesta a la solicitud del Parlamento Europeo, formulada en el apartado 48 de su Decisión de 10 de abril de 2002 relativa a la aprobación de la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea. En dicha solicitud se requería que el TCEu emitiera un dictamen sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto de la Unión Europea donde cada uno de los niveles de control se basase en el anterior, con vistas a reducir la carga sobre los entes auditados (beneficiarios y los propios sistemas de gestión y control de los Estados miembros) y aumentar la calidad de las actividades de auditoría.

De acuerdo con Vitor Caldeira (2005: 217) la auditoría única puede definirse como “un término que nos remite a la forma de abordar aquella situación en la que una entidad es objeto de muchas auditorías, deduciéndose de este hecho la necesidad de contar con el trabajo de otros auditores para evitar la duplicación de las fiscalizaciones”. El

¹⁶ Conforme al correspondiente Reglamento de ejecución de la Comisión: Art. 35. 1 del Reglamento de la Comisión No 2342/2002 de 23 de diciembre de 2002 sobre normas de desarrollo del Reglamento (CE, EURATOM) no 1605/2002 del Consejo, por el que se aprueba el Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas.

modelo de auditoría única preconizado en el Dictamen 2/2004 abogaba por una mayor coordinación de los controles comunitarios y nacionales. Los sistemas de control deberían fundamentarse en una cadena de procedimientos, donde cada nivel dispusiese de unos objetivos específicos que tuviesen en cuenta el trabajo de los demás, de modo que pudiesen aprovecharse los resultados de los distintos niveles sin menoscabar la independencia de los órganos afectados. Igualmente, el modelo de auditoría única permitiría reducir la carga de auditorías que han de sufrir los propios entes auditados, que puede llegar a constituir un lastre en su eficiencia.

Como antecedentes e inspiradores del Dictamen 2/2004, se situaban la Ley sobre auditoría única de 1984 de los Estados Unidos, así como el enfoque de auditoría única predicado en los Países Bajos a partir de 1989. Igualmente una iniciativa de auditoría conjunta se había ido desarrollando desde 1994 en el ámbito de la fiscalización de los recursos propios de la UE, incluyendo la cooperación entre la Comisión y los servicios de control interno de la mayoría de los Estados miembros.

El Dictamen 2/2004 abordaba la problemática del fragmentado subsistema de control interno del gasto público europeo, inspirando un impulso de metagobernanza para hacer consistente y coherente el conjunto de circuitos de control. En el subsistema de control interno del gasto europeo se identifican tres niveles: supranacional, nacional y subestatal o subnacional. Dentro de este marco institucional multinivel, en el Dictamen 2/2004 del TCEu se presentaba la idea de un “marco de control interno comunitario”, donde se distinguían en *primer* lugar los controles primarios, que son los controles inmediatos que realiza a nivel local el organismo pagador en relación con la solicitud de pagos o la declaración de gastos. Estos controles pueden incluir tanto comprobaciones administrativas como inspecciones sobre el terreno, y se orientan a partir de un muestreo basado en criterios de riesgo. El Dictamen 2/2004 daba una especial importancia a los controles primarios, afirmando en su punto 12 que “Por lo que se refiere a la legalidad y a la regularidad de las operaciones, el elemento clave del proceso se encuentra en el punto en que los pagos se transfieren a los beneficiarios finales. Si los pagos se han efectuado a beneficiarios que han presentado declaraciones incorrectas o que no reúnen los criterios correspondientes, entonces persistirán los errores dentro del sistema”. Es por ello que en su punto 38 se indicaba que “la legislación debería incluir un dispositivo que incite a los beneficiarios a elaborar las declaraciones de gastos con exactitud, mediante el refuerzo de las penas y sanciones”. El sistema de controles primarios se correspondería con la Autoridad de Gestión del Reglamento 1083/2006.

En *segundo* lugar se situarían los controles secundarios, que deberían llevarse también a cabo a nivel local, pero serían realizados por una unidad o un organismo de control funcionalmente diferenciado del organismo pagador. Estos controles secundarios realizan un control de

sistemas, comprobando que los sistemas primarios funcionan con eficacia y, posteriormente, efectúan una comprobación de las operaciones, basada también en un análisis de riesgo, y contrastando los niveles de error detectados con los niveles de riesgo tolerable. La realización de los controles secundarios se correspondería con la Autoridad de Certificación del Reglamento 1083/2006.

En tercer lugar se situarían los controles centrales, destinados a examinar el funcionamiento de los controles primarios y secundarios, para proceder a la estimación, a partir de un muestreo representativo de operaciones, del nivel residual de riesgo de la población. El punto VI del Dictamen 2/2004 sugería el establecimiento de un mínimo común denominador institucional exigido desde el nivel supranacional al conjunto de actores participantes en el control presupuestario. Este mínimo común denominador afectaría tanto a los controles primarios como a los secundarios y centrales. Los controles centrales se corresponderían con los controles efectuados por la Autoridad de Auditoría del Reglamento 1083/2006.

Finalmente, con la realización de los controles de supervisión, la Comisión vigilaría todo el proceso en los Estados miembros para asegurar su buen funcionamiento y el equilibrio entre costes y beneficios de control (es decir, supervisando que el nivel de error se situase, en todas las áreas presupuestarias, por debajo del nivel de riesgo tolerable).

El Dictamen 2/2004 subrayaba que la falta de coordinación implica el riesgo de que los recursos no se utilicen de la manera más eficaz y de que las distintas instancias de control terminen realizando inútilmente el mismo trabajo, con la consiguiente carga indebida para el auditado y una mala imagen de la gestión de los fondos europeos. Además, la falta de coordinación contribuiría a la generación de “espacios vacíos”, donde determinadas categorías de gastos quedarían al margen de cualquier control efectivo.

En consecuencia, uno de los principios inspiradores del Dictamen 2/2004 consistía en que los controles deberían llevarse a cabo siguiendo unas normas comunes y de manera coordinada, evitando así un doble trabajo innecesario. Todo el sistema de control debería estar basado en una estructura en cadena, donde los controles se efectuasen y los resultados se registrasen y comunicasen siguiendo una norma común, que permitiese a todos los participantes apoyarse en el trabajo de otros. Para ello, los controles debían efectuarse de manera abierta y transparente, permitiendo a todas las partes del sistema aprovechar los resultados y basarse en ellos. El “propietario” de los controles debería ser la Unión Europea y no los diferentes organismos de control.

El Dictamen 2/2004 procuraba, en definitiva, una mayor integración de los sistemas de control interno. Como ya hemos indicado, los niveles de control interno pueden resultar más fáciles de integrar cuando se están

considerando subvenciones *condicionadas*. En este caso la imposición, por parte del ente que financia, de condiciones que habrá de cumplir el ente financiado, no vulnera la integridad jurisdiccional del mismo, que siempre podrá voluntariamente negarse a recibir la financiación antes que incumplir condiciones que pueda percibir como contrarias a sus prioridades políticas.

3.3.2. La asimilación del Dictamen 2/2004

En 2005, el recién investido Colegio de Comisarios presidido por José Manuel Durão Barroso, estableció como objetivo estratégico del quinquenio de su mandato la consecución de una Declaración de Fiabilidad positiva por parte del TCEu. Un proceso de evaluación general de los sistemas de control presupuestario se puso en marcha en 2005 (Levy et al. 2011), culminando en enero de 2006 en una Comunicación de la Comisión que contenía un “Plan de Acción para un Marco Integrado de Control Interno” (European Commission 2006, Porras Gómez 2009).

El Plan de Acción preveía cambios sustanciales en el marco normativo de la Unión. Trataba de aprovechar una ventana de oportunidad abierta con la negociación de las nuevas perspectivas financieras para 2007-2013. La Comisión siguió las propuestas establecidas en el Plan de Acción (que en gran medida ya había sido consensuado con los Estados miembros, especialmente durante la presidencia británica del Consejo en 2005) a la hora de plantear las propuestas legislativas de los Reglamentos financieros para 2007-2013, que culminaron en el Reglamento del Consejo 1083/2006.

Siguiendo las líneas establecidas en el Plan de Acción, el Reglamento del Consejo 1083/2006 vino a constituir la piedra angular de un marco de control interno más consistente, en el que los distintos subsistemas de control estarían más integrados, con unos niveles de gobernanza superiores que basarían su fiabilidad sobre los inferiores. En este nuevo contexto la Comisión pasaría a tener una mayor “nodalidad” en la red de gobernanza, ocupando una posición central como receptora de flujos de información y emisora de directrices y recomendaciones, y con un mayor poder coercitivo sobre el resto de actores de control. La importancia del Reglamento 1083/2006 al regular las relaciones entre los niveles de gobernanza supranacional, nacional y subnacional era particularmente crucial, puesto que dicho Reglamento constituye un instrumento jurídicamente vinculante sobre todos los Estados miembros y sus posibles órganos subnacionales, en virtud de los principios de efecto directo y primacía del Derecho europeo; en último término un Estado miembro infractor del Reglamento 1083/2006 se arriesgaba a la apertura de un procedimiento de incumplimiento ante el TJUE.

A continuación ofrecemos una descripción de las transformaciones fundamentales que se operaron en el marco de gobernanza multinivel de los fondos estructurales como resultado de la implementación de este

Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado y el subsiguiente Reglamento 1083/2006.

- A) La definición de autoridades de gestión, autoridades de certificación y autoridades de auditoría

Siguiendo la línea marcada por el Reglamento de la Comisión 2064/1997, de establecimiento de un mínimo común denominador institucional para los subsistemas de control de los Estados miembros, el Reglamento del Consejo 1083/2006 exigía un mínimo común denominador más elaborado, que los niveles de gobernanza nacional y subnacional habrían de asumir a efectos de participar en el gasto del presupuesto europeo. El Reglamento 1083/2006 detallaba más claramente las funciones de la autoridad de gestión, e introdujo el requerimiento de que existiese una autoridad de gestión, una autoridad de certificación y una autoridad de auditoría para cada PO. A diferencia del sistema institucional anterior (Reglamento 1260/1999), que exigía una “Autoridad Pagadora” para cada fondo estructural, englobando por tanto múltiples POs.

El Reglamento 1083/2006 establecía que para cada PO tenía que designarse una autoridad de gestión, de certificación y de auditoría. Dichas autoridades podían formar parte de un mismo órgano, pero la separación funcional entre las mismas siempre tenía que mantenerse. Podían ser autoridades nacionales, regionales o locales, y en el caso de las autoridades de gestión podían incluso tener naturaleza privada. En este contexto, eran los Estados miembros los que, dentro de las líneas marcadas por el Reglamento 1083/2006, diseñaban el concreto marco institucional, que debía contar con la aprobación de la Comisión.

Las responsabilidades relativas a la administración sobre el terreno de los POs, así como los controles de primer nivel eran asignados a las autoridades de gestión, las cuales se encargaban de seleccionar los específicos proyectos beneficiarios de las ayudas, y de gestionar el día a día de los POs. Los pagos realizados por la Comisión se abonaban a las autoridades de gestión, de conformidad con los compromisos presupuestarios, en base a anticipos, pagos intermedios o pagos de saldo final. Estos dos últimos correspondían a gastos efectivamente abonados por los beneficiarios finales y justificados mediante facturas o documentos de valor probatorio equivalente. Estos gastos incurridos por los beneficiarios se vehiculaban para su reembolso en solicitudes de pago y declaraciones de gasto. Las autoridades de certificación realizaban controles adicionales sobre las solicitudes de pago y declaraciones de gasto sometidas a reembolso, sobre una base agregada. Es decir, cada cierto número de meses las autoridades de certificación acumulaban todas las solicitudes de pago y declaraciones de gasto emitidas por los beneficiarios de las ayudas, haciendo un “paquete”

con todas ellas, y efectuando controles sobre las mismas antes de enviarlas a la Comisión para que ésta procediese a reembolsarlas. Los controles que hacía la autoridad de certificación eran esencialmente sobre la base de formularios de comprobación donde se revisaba el funcionamiento de los sistemas de control de primer nivel de la autoridad de gestión. Finalmente la autoridad de auditoría, funcionalmente independiente de la autoridad de gestión y de la autoridad de certificación, verificaba el funcionamiento de dichas autoridades.

B) El incremento de los flujos de información

Mientras que en los marcos financieros anteriores a 2006 los reglamentos europeos sólo requerían de los Estados miembros la emisión de informes anuales sobre los resultados de los controles y auditorías internos realizados durante el año, de manera agregada, en cambio el Reglamento 1083/2006 introdujo además el requerimiento a las autoridades de gestión y de auditoría para que remitiesen información sobre cada uno de los POs. Siguiendo una línea general de descentralización (puesta de manifiesto en el considerando 45 del Reglamento 1083/2006), este cambio abría la puerta a una mayor participación de los entes subestatales y subnacionales en el control de los fondos estructurales, y contribuía simultáneamente a proporcionar una mayor precisión en la evidencia empírica sobre la cual en último término debían asentarse las declaraciones de fiabilidad emitidas por los Directores Generales de la Comisión y por el Colegio en pleno en su respectivo informe anual de síntesis.

Los nuevos requerimientos de información eran:

1. Las autoridades de gestión habrían de elaborar un Informe Anual sobre la ejecución de cada PO (art. 67 del Reglamento 1083/2006). La Comisión tendría que verificar estos informes y proporcionar respuesta escrita a la autoridad de gestión, retroalimentando las averiguaciones y conclusiones por ésta obtenidas. Esta respuesta podría plantear cuestiones y requerimientos determinados a la autoridad de gestión, que a su vez tendría que informar del seguimiento dado a los mismos.
2. Las autoridades de auditoría tendrían que proporcionar informes anuales de control, así como Dictámenes (éstos sobre si el funcionamiento del sistema de gestión y control es eficaz y ofrece, por lo tanto, garantías razonables de que los estados de gastos presentados a la Comisión son correctos y de que las transacciones conexas son legales y regulares), así como declaraciones de cierre a la finalización de los POs (art. 62 del Reglamento 1083/2006).

C) La lógica preventiva y la potenciación de los controles en la fase inicial de los POs

El Reglamento 1083/2006 establecía una serie de pasos a seguir por las autoridades de gestión y de auditoría en la fase inicial del PO (un año desde su aprobación). Estos pasos comprendían: 1) la elaboración por la autoridad de auditoría de una estrategia de auditoría, para remitir a la Comisión; 2) la elaboración por la autoridad de gestión de una descripción de los sistemas de gestión y control, para remitir a la autoridad de auditoría, y sobre la base de la misma; 3) la elaboración de una evaluación de conformidad y un dictamen subsiguiente por la autoridad de auditoría sobre la adecuación de los sistemas de gestión y auditoría, para remitir a la Comisión.

La descripción de los sistemas de gestión y de auditoría del PO tendría que estar basada en el conjunto de normas, tanto de derecho duro como de derecho blando, que componen el marco de control financiero de la Unión. Respecto al dictamen sobre la adecuación de los mecanismos de control, en el mismo se podían destacar aquellos aspectos que se considerasen inadecuados. Es decir, las autoridades de auditoría podían introducir reservas en su dictamen, y la Comisión, sobre la base de estas reservas y conforme a su propio criterio, podía a su vez responder a las evaluaciones de cumplimiento a través de “observaciones”. Las observaciones podían quedar referidas no sólo a las reservas que en su momento emitiese la autoridad de auditoría (que sí que constituían una base inicial para el diálogo institucional) sino que se extendían a cualquier extremo que la Comisión considerase conveniente sugerir. Se abriría así un proceso iterativo entre la Comisión y las autoridades estatales, con la intención de que los sistemas de control y gestión fuesen lo más cercanos posible a las prioridades de gestión y control fijadas por la Comisión.

El proceso iterativo continuaría hasta llegar a un “momento en que la Comisión confirme que se han llevado a efecto medidas correctoras respecto de los principales elementos de los sistemas y que se han retirado las correspondientes reservas” (art. 71.2 del Reglamento 1083/2006). La implicación de este proceso era que la Comisión no haría ningún pago intermedio a un PO determinado hasta que estuviese satisfecha de las acciones adoptadas a raíz de sus observaciones. Todo lo cual situaba a los Estados miembros bajo presión para arreglar todas las deficiencias apuntadas por la Comisión lo más rápido posible. En esta situación el beneficio de la duda no acompañaría a los Estados miembros, cuyos sistemas de control serían considerados como inadecuados hasta que se demostrase lo contrario.

3.3.3. Los mecanismos blandos: directrices y cooperación entre la Comisión y los Estados miembros

La Comisión había reconocido en 2006 en el Plan de Acción para un Marco de Control Interno Integrado la importancia de los mecanismos blandos a efectos de lograr la coordinación de los actores de gobernanza implicados en la gestión y control de los fondos estructurales. A estos efectos se preveía la emisión de directrices y la organización de cursos, conferencias y seminarios, con el fin de transmitir una correcta interpretación del nuevo marco normativo, y persuadir a auditores y controladores para que actuaran conforme al mismo.

Entre las directrices emitidas por la Comisión, algunas de las más relevantes han sido:

- Directrices sobre técnicas de muestreo.
- Directrices sobre la forma de elaborar los nuevos informes (evaluaciones de cumplimiento, estrategias de auditoría y resúmenes anuales).
- Directrices sobre el uso y la aplicación de pagos a tanto alzado para gastos generales.
- Directrices sobre correcciones financieras aplicables a las irregularidades detectadas en el ámbito de suministros públicos.

Por otro lado, el marco interno de control integrado potenció los canales de cooperación y comunicación entre los Estados miembros, entes subnacionales y la Comisión. Esta cooperación habría de adoptar múltiples formas, como la realización de seminarios o la elaboración de manuales. En este sentido cabe notar el ya mencionado art. 73 del Reglamento 1083/2006, que establecía que la Comisión cooperaría con las autoridades de auditoría a efectos de coordinar sus respectivos planes y métodos de auditoría, y procedería a un intercambio inmediato de los resultados arrojados por las auditorías, sobre todo a efectos de evitar solapamientos innecesarios en la actividad de auditoría interna. Particular importancia en este sentido tenía también la previsión de que las autoridades de auditoría habrían de realizar encuentros regulares con el propósito de examinar de manera conjunta los informes y los sistemas de control.

3.3.4. El incremento de las prerrogativas coercitivas de la Comisión

En el marco regulativo de la Unión, es la Comisión la que, actuando como metagobernante, se asegura de que las reglas y directrices para la coordinación de todos los niveles de gobernanza sean seguidas por todos los actores de gobernanza (la Comisión ejerce en este sentido su papel de “guardian of policy implementation” - Hooghe y Keating 1994: 338).

Siguiendo los principios de subsidiariedad y proporcionalidad ya mencionados, la función de la Comisión se reduce a “controlar el control” efectuado por los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión ejerce un control indirecto: supervisa la ejecución financiera e intenta que los sistemas de supervisión, autorización y auditoría funcionen correctamente, respetando los requerimientos, normas y consensos establecidos en la red de gobernanza. A esos efectos, la Comisión establece una serie de controles *ex ante*, reforzados mediante auditorías *ex post* realizadas por sus propios servicios.

Respecto a los mecanismos a disposición de la Comisión para asegurar el cumplimiento y el buen funcionamiento de las dinámicas de coordinación y cooperación que constituyen la red de gobernanza multinivel, existen en primer lugar mecanismos blandos, como las llamadas de atención y notas formales de apercibimiento a las autoridades estatales, o la denuncia de malas prácticas, dando publicidad a los resultados negativos de las auditorías realizadas que revelen supuestos de malas prácticas incurridas por los Estados, tratando de alcanzar a la opinión pública al enfatizar las sumas perdidas como consecuencia de los deficientes sistemas y prácticas de control.

Por otro lado existe una serie de mecanismos “duros”, como la interrupción o la suspensión de pagos en el caso de que los Estados miembros hayan fallado en su obligación de prevenir el desembolso de fondos para sufragar transacciones ilegales o irregulares. En último término, la Comisión tiene la posibilidad de imponer correcciones financieras si un Estado miembro no recupera un gasto ilegal, o no remedia determinados errores sistémicos.

Uno de los elementos más importantes del Marco de Control Interno Integrado era la posición reforzada en que se situaba a la Comisión, a la que se otorgaban mayores competencias coercitivas. El Título VII del Reglamento 1083/2006 trataba de las competencias coercitivas de que dispondría la Comisión a efectos de hacer valer sus competencias de coordinación sobre los Estados miembros. Las competencias tradicionales eran la suspensión de pagos y las correcciones financieras. El reglamento 1083/2006 potenció las competencias coercitivas tradicionales, y añadió la posibilidad de interrumpir pagos a un PO si existían elementos que pusiesen en cuestión su buen funcionamiento.

Con respecto a esta novedad, el nuevo art. 91 del Reglamento 1083/2006 daba a la Comisión la potestad de interrumpir, por un periodo de hasta seis meses, los plazos de pago inicialmente previstos. El Estado miembro y en particular la autoridad de certificación, habrían de ser informados inmediatamente de la interrupción y de las razones de la misma, pero la decisión era enteramente unilateral por parte de la Comisión. La autoridad para interrumpir los pagos recaería sobre los funcionarios ordenadores delegados (en la práctica, los Directores Generales). En otras palabras, la interrupción de pagos, a diferencia de la suspensión de

pagos, no requería una aprobación previa por parte del Colegio de Comisarios, y en este sentido la posición del estrato administrativo de la Comisión, compuesto por las Direcciones Generales, se vio particularmente reforzado.

En la práctica la nueva potestad de interrupción de pagos vino a ser ejercida de manera profusa, lo cual ayudó a impulsar la capacidad de respuesta de la Comisión: si se detectaba un problema, los pagos eran inmediatamente interrumpidos. Esto contribuyó a trasladar la lógica del principio de prevención desde la fase inicial de los POs al resto de su duración: como en el caso de las evaluaciones de cumplimiento (en las que la Comisión pasaba a retener el dinero si había cualquier tipo de dudas a comienzos del PO), la interrupción de pagos implicaba no pagar si aparecía cualquier tipo de dudas durante el periodo de vigencia del PO. El principio de prevención, como se ha señalado, implicaba “revertir la carga de la prueba”, pasándose a considerar de entrada los sistemas de control como defectuosos, y a retener los pagos a menos que se demostrase la fiabilidad de los mismos.

La interrupción de pagos también permitió un uso más rápido y completo de las competencias coercitivas: bajo el Reglamento 1083/2006, cuando una auditoría detectaba deficiencias, la interrupción de los pagos era inmediata, y se ponía en marcha un procedimiento formal de suspensión, que a su vez constituía el paso previo a las correcciones financieras. Una escalada de este tipo podía ser evitada si los Estados miembros cooperaban desde el principio con la Comisión y acordaban un plan de acción para remediar las deficiencias detectadas.

Con respecto al *procedimiento de suspensión*, era una potestad tradicional de la Comisión en virtud de la cual la misma estaba autorizada para suspender los pagos intermedios a un PO, en su totalidad o en parte y sin límites temporales, si determinaba que existía una deficiencia importante en los sistemas de gestión y control del Estado miembro. La decisión de suspensión no era tan inmediata como la de interrupción, ya que la Comisión tenía que dar al Estado miembro la oportunidad de presentar sus observaciones en un periodo de dos meses, y sólo entonces se abría tal posibilidad, tras un acuerdo formal del Colegio de Comisarios. A este respecto, una novedad que trajo consigo la reforma de 2006 fue el mayor apoyo político del Colegio de Comisarios a las decisiones coercitivas propuestas por las Direcciones Generales. El Colegio de Comisarios pasó a prestar un sólido apoyo a las decisiones propuestas por las Direcciones Generales de suspensiones y correcciones financieras. Finalmente, respecto a las *correcciones financieras*, el más letal mecanismo coercitivo, la reforma de 2006 trajo consigo una notable aceleración de los procedimientos administrativos de adopción de las mismas.

3.3.5. Los resultados del Reglamento 1083/2006

El Reglamento 1083/2006 reforzó los mecanismos de control financiero. Desde un punto de vista estrictamente jurídico tal reforzamiento de los circuitos de control y de las capacidades coercitivas puede ser considerado como algo positivo en la medida en que revierte en una mayor solidez del ordenamiento jurídico, con una mejor correspondencia entre la realidad de hecho y la realidad de derecho. Sin embargo, un análisis científico debe trascender las derivas autorreferenciales de las distintas disciplinas, a fin de ponderar de manera más objetiva los resultados de un determinado fenómeno social.

En efecto, puede señalarse que si bien es cierto que el Reglamento 1083/2006 fortaleció el Derecho Financiero de la Unión, existen algunos indicios que apuntan al riesgo de que pudiese haber desembocado en un marco de gobernanza donde cada vez se observa, controla, verifica y sanciona más, pero en el que cada vez se llevan a cabo menos acciones y políticas sustantivas por una Administración Pública ahogada en sus propias normas. En efecto, puede decirse que el Reglamento 1083/2006 se guiaba más por una lógica de cumplimiento que por una lógica de resultados. El problema fundamental que subyace a ese planteamiento es el riesgo de que el formalismo acabe ahogando a la Administración, lo que desemboca en un rendimiento por debajo del potencial.

Debido a la “inflación” de procedimientos de información y coacción, el TCEu ha manifestado que bajo el nuevo marco normativo se ha vuelto más difícil conseguir dinero y mantener los flujos financieros a los POs (European Court of Auditors 2010: 30). En este sentido, Méndez y Bachtler (2011: 756) han apuntado que el nuevo marco de gobernanza habría sido negativo para los intereses de los Estados miembros en tres aspectos: primero, la imposición de nuevos y costosos requisitos que han de cumplir las autoridades nacionales para gestionar y controlar los fondos estructurales. Segundo, la proliferación de retrasos en los pagos debidos a las evaluaciones de cumplimiento a comienzos de los POs (y las interrupciones impuestas durante su duración); y finalmente, la más agresiva imposición de suspensiones y correcciones financieras. Estas tres reservas planteadas por Méndez y Bachtler son particularmente preocupantes en la medida en que hacen más difícil cumplir con la “regla de la liberación de pagos”, mediante la cual las autoridades de gestión tienen que utilizar las partidas presupuestarias puestas a su disposición dentro de un plazo de dos años, so pena de perder la posibilidad de emplear esos recursos. En último término, este problema puede conducir a la falta de ejecución completa del presupuesto de la Unión.

Por su parte, Davies y Polverari (2011) aportan evidencia empírica sobre el impacto del Reglamento 1083/2006 mediante entrevistas con funcionarios, ofreciendo perspectivas tanto positivas como negativas. Por un lado, existe la opinión de que un mayor rigor en el control

financiero ha generado beneficios: así, la mayor responsabilidad en la gestión de las finanzas públicas ha mejorado la calidad de la ejecución del gasto, aumentando la concienciación sobre la problemática de la buena gestión financiera y la necesidad de prevenir errores financieros y supuestos de fraude. Igualmente se considera que la mayor disciplina en las finanzas públicas de la Unión tiene un beneficioso efecto de desborde sobre las propias políticas de finanzas públicas de los Estados miembros, que se transmite precisamente a través de los esquemas de gasto de gestión compartida. Por otro lado, también se mencionan aspectos negativos, a saber, el incremento de la carga de trabajo en las Administraciones Públicas y el aumento excesivo de la aversión al riesgo tanto entre los administradores como entre los posibles beneficiarios de los fondos.

En lo relativo a los resultados en términos de tasas de error financiero, existe un consenso de que la gestión financiera mejoró desde 2006. Así, los números muestran una tendencia positiva: el TCEu informó de una tasa de “más del 5%” en el ejercicio financiero 2009, del 7,7% en 2010, 6% en 2011 y 6,8% en 2012. Si bien estas tasas se sitúan por encima del umbral de materialidad del 2%, se encuentran ya por debajo del anterior nivel de error del 11% de los ejercicios 2007 y 2008. La Comisión consideró esta tendencia como “*positive and promising*”, y como un reflejo del reforzamiento del nuevo sistema de control (European Court of Auditors 2011: 108). Sin embargo, a pesar de que los niveles de error fueron reducidos, no bajaron lo suficiente ya que no alcanzaron el objetivo del 2%: como resultado, el TCEu persistió en la publicación de Declaraciones de Fiabilidad negativas y la primera Comisión Barroso fue incapaz de cumplir su objetivo estratégico de conseguir la primera Declaración de Fiabilidad positiva de la historia de la Unión.

Ante este fracaso, la Comisión ha cuestionado las específicas tasas de error publicadas por el TCEu, discutiendo la metodología usada por el mismo (tal y como se puede comprobar en las observaciones que hace todos los años en los Informes Anuales de Auditoría). En este escenario, la Comisión ha comenzado a otorgar especial importancia a la cuestión del “nivel de riesgo tolerable” subrayando el hecho de que reducir las tasas de error por debajo del 2% puede suponer, en determinadas áreas presupuestarias, un coste mayor que los ahorros derivados de un mejor control financiero (European Commission 2010).

3.3.6. La posición de la Comisión como metagobernante

Que un actor se responsabilice del rendimiento del conjunto de un sistema de red que dependa en última instancia del desempeño de distintos actores independientes, puede parecer un fallo en el modelo de la gobernanza, que se manifestaría sobre todo en supuestos de divergencia de intereses y asimetría de la información entre el actor líder y el resto de actores. Hemos visto un ejemplo de ese supuesto, y cómo la UE reforzó con la reforma financiera de 2006 la posición de la Comisión

en su condición de metagobernante a fin de afrontar el problema de “vacío de responsabilidad” en la ejecución de los fondos. El resultado fue que el marco de gobernanza se volvió más jerárquico y por lo tanto más cercano al eje vertical, con una mayor institucionalización y centralización alrededor de la Comisión, cuyas capacidades de coordinación se reforzaron.

Se comprueba en el caso de la red de gobernanza para la gestión de los fondos estructurales que las redes de gobernanza tienen como elementos de consistencia la confianza entre sus actores, y la autoridad del metagobernante. Confianza y autoridad son los dos elementos que explican la estática institucional de los marcos de gobernanza. En supuestos de déficit de confianza entre los actores se tiene que aumentar la autoridad del metagobernante, a efectos de mantener la eficacia del conjunto de la red de gobernanza, y evitar que el edificio de la red de gobernanza se derrumbe. El metagobernante ejerce no obstante una autoridad matizada, que se plasma en un poder de coordinación, no de dirección.

El marco de control resultante del Reglamento 1083/2006, al crear un entorno institucional más consistente e institucionalizado, dotando a la Comisión de mayores capacidades coercitivas, facilitó que ésta pudiese asumir mejor las responsabilidades constitucionales que le atañen en la ejecución del presupuesto de la Unión. La mayor centralización funcional en torno a la Comisión se manifestó, en primer lugar, en el reforzamiento de su posición nodal como receptora de flujos de información provenientes de los Estados miembros y como emisora de directrices y observaciones y en segundo lugar, a través del reforzamiento de sus capacidades coercitivas. El incremento de los flujos de información reflejaba un intento de reducir la situación de asimetría de información entre la Comisión y el resto de actores de gobernanza (a pesar de ello, siempre quedaría una “asimetría residual” de información, que justificaría la lógica preventiva en los pagos y reembolsos). Por otro lado, la lógica de reforzamiento de las capacidades coercitivas de la Comisión implicaba atenuar la divergencia de intereses entre actores de gobernanza, al asociar consecuencias financieras negativas a los comportamientos que incumplían las pautas de dirección y coordinación emanadas desde la esfera supranacional.

El Reglamento 1083/2006 reforzó el papel de la Comisión como “guardiana de los tratados”, pasando a cumplir su función de metagobernante con un renovado arsenal de medidas. Puede concluirse que en el caso de los fondos estructurales, la metagobernanza ha sido un elemento que ha permitido a la Comisión asumir mejor su responsabilidad de ejecución presupuestaria conforme al art. 317 TFUE.

CONCLUSIONES

El control del gasto público ha constituido históricamente una expresión de la soberanía popular, permitiendo a la sociedad ejercer su control sobre una dimensión central del poder político; de ahí su significación en la historia del Estado constitucional y su configuración como un requisito indispensable para la propia existencia de un Estado de Derecho, adquiriendo una particular relevancia en el Estado social. El estudio del control presupuestario como forma de control del poder político contemporáneo tiene que partir de la constatación de las transformaciones radicales que se han estado operando, tras la etapa de apogeo del Estado social, en la forma de adquirir, ejercer, transmitir y organizar territorialmente el poder político.

En este trabajo se ha tratado de poner de manifiesto las dificultades que los actuales sistemas políticos tienen para legitimarse exclusivamente en base al paradigma tradicional de gobierno. El Derecho como fundamento de la legitimación del poder político muestra dificultades para mantenerse como soporte único de legitimación. Por la vía de hecho, la gobernanza implica que el poder político pasa a ser ejercido por múltiples actores. Estos actores operan a partir de fundamentos de legitimidad distintos. Ante esta realidad, seguir abordando el problema de la legitimación a partir del Derecho puede generar resultados erróneos tanto en el plano teórico como empírico. En efecto, en las redes de gobernanza el Derecho comparte su papel de soporte legitimador con otros elementos, tales como la ciencia y la técnica (que legitiman a los actores tecnócratas), el ánimo de lucro (que legitima a los actores del mercado), o los múltiples intereses que legitiman a los actores de la sociedad civil congregados en torno a grupos de interés. Igualmente en las redes de gobernanza multinivel, el derecho de un ente territorial tiene que convivir con los otros derechos de los demás entes territoriales como elemento de legitimación del poder político.

En la medida en que la gobernanza parece ir en cierto modo más allá del Derecho (o en todo caso más allá de “un único Derecho”), incorporando actores con distintos soportes de legitimación, concebir la legitimidad del poder político que se ejerce en marcos de gobernanza exclusivamente sobre la base de un Derecho nacional puede menoscabar la legitimidad de la red de gobernanza en su conjunto, así como potencialmente obstaculizar su desarrollo (como se comprueba con la jurisprudencia del TC alemán sobre el proceso de integración europea), lo que en último término acabará generando una desafección de los ciudadanos hacia el poder político. Desde esta perspectiva, se hace necesario romper la pantalla del Derecho, y mirar más allá, indagando en las metaestructuras que sustentan la legitimidad del poder político. A este respecto cabe sistematizar los fundamentos de legitimidad de los sistemas políticos a través de las categorías clásicas de legitimidad de origen y legitimidad de ejercicio. La legitimidad de origen vendría dada

por los procesos de autorización, representación y participación. La legitimidad de ejercicio vendría dada por los procesos de transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta procesal y sustantiva.

Al operar una comparación entre la ejecución del presupuesto efectivamente realizada y la que debería haber sido realizada, el control presupuestario genera un impacto sobre la legitimidad de ejercicio del poder ya que permite ofrecer *transparencia* y sustentar un posterior ejercicio de *rendición de cuentas* que, en último término, servirá de soporte a un proceso de aprendizaje y mejora de la *capacidad de respuesta* de la esfera pública. En un contexto más complejo y problemático para la legitimación del poder político, podemos afirmar que el reforzamiento de los mecanismos de transparencia se erige como un requisito esencial para la aceptabilidad de las políticas públicas por parte de los soportes de legitimación respectivos. Es aquí donde se sitúa la centralidad renovada del control presupuestario.

Constatada la importancia reforzada del control presupuestario en el Estado contemporáneo, hemos estimado la conveniencia de adoptar un renovado enfoque sistemático en su análisis institucional, a partir de una concepción piramidal.

La pirámide de control del gasto público

El control del gasto público opera globalmente a través de diferentes niveles superpuestos, susceptibles de ordenarse sistemáticamente en un esquema piramidal, y que se pueden clasificar inicialmente en jurídicos y políticos. Los subsistemas jurídicos utilizan en su labor sólo parámetros jurídicamente objetivados, mientras que los subsistemas políticos pueden usar potencialmente cualquier parámetro de control. Dentro de las categorías generales de controles políticos y jurídicos, pueden identificarse distintos subsistemas en función de un criterio subjetivo (la identidad del sujeto que desarrolla el control) y teleológico (la finalidad del control). Así, los niveles de control jurídico son el control interno, el externo y el jurisdiccional; mientras que los niveles de control político son el tradicional control político y el control social.

La razón de ser de esta estratificación piramidal de niveles de control reside en la necesidad de reducir asimetrías de información en un escenario con múltiples principales y agentes. Así, el control interno reduce los déficits de información que el Gobierno como principal tiene respecto al desempeño financiero de la Administración Pública como agente. El control externo reduce la asimetría de información que el Parlamento como principal tiene respecto al Ejecutivo como agente. Finalmente, el control político reduce la asimetría de información que la Sociedad como principal tiene respecto al resto de subsistemas de control jurídico. Todos estos ejercicios de control iluminarán ámbitos opacos, y generarán situaciones de transparencia que como resultado podrán fundamentar posteriores procedimientos de rendición de

cuentas entre agentes y principales. Así, el control interno podrá desvelar fallos que generen una exigencia de rendición de cuentas de los funcionarios ante los altos cargos de la Administración, el control jurisdiccional permitirá que funcionarios y altos cargos rindan cuentas ante los juzgados y tribunales, el control político permitirá la rendición de cuentas del Ejecutivo ante el Legislativo en base a la responsabilidad política articulada en torno a mecanismos como la moción de censura, y finalmente el control social permitirá la rendición de cuentas del conjunto de poderes ante la ciudadanía, a través de la expresión de la voluntad popular encauzada en base a mecanismos como las elecciones.

El control interno, realizado por el propio poder Ejecutivo, pretende asegurar el cumplimiento de los objetivos de la organización pública, tratando de detectar desviaciones entre lo realizado y lo planificado a efectos de corregir su trayectoria y adaptarla al Derecho así como a los objetivos políticos marcados. El control interno proporciona confianza al Gobierno de que la Administración Pública cumple con los objetivos jurídicos y políticos marcados.

En cambio, el control externo corre a cargo de órganos independientes y trata fundamentalmente de aportar confianza al Parlamento (reduciendo su situación de inferioridad técnica frente al Ejecutivo) así como al conjunto de la sociedad, verificando que la gestión pública se ha llevado a cabo conforme al Derecho. Para ello trata de detectar ilegalidades e irregularidades sin más propósito que el de servir de base a una posterior rendición de cuentas política: por eso tiene como interlocutor y destinatario de su información al Parlamento, y su actividad de control se agota en sí misma. En principio, se limita a buscar ilegalidades e irregularidades en las cuentas y transacciones (control de fiabilidad y de cumplimiento, respectivamente) aunque también puede pronunciarse sobre los criterios de economía, eficiencia y eficacia del gasto público (control de gestión). En todo caso, el control de gestión suscita algunas incertidumbres en lo relativo a su delimitación frente al control político.

Entre los órganos de control externo, las EFS cumplen un papel crucial en el equilibrio de poderes del Estado, y se las puede llegar a concebir como órganos constitucionales, erigiéndose en elemento necesario y esencial para la existencia de un Estado social de Derecho, construido históricamente sobre el intervencionismo y apoyado por lo tanto sobre el gasto público. La labor del control externo tiene una dimensión central en el sistema de control presupuestario en la medida en que el resto de niveles acaba orbitando a su alrededor: está diseñado para llevar a cabo una aproximación omnicomprensiva a la problemática del control financiero de las cuentas públicas, susceptible de proporcionar confianza a todos los sectores concernidos por la ejecución presupuestaria. Su cometido ideal debe ser estar siempre un paso por delante de los restantes sistemas de control.

En el caso europeo comprobamos cómo el subsistema de control externo adquiere una centralidad especialmente reforzada. En un escenario que podemos calificar de parlamentarismo no partidocrático, donde los grupos parlamentarios son muy laxos y de escasa disciplina, donde no hay una identificación partidista entre Ejecutivo y Parlamento y la conformación de mayorías parlamentarias suele ser precaria, el Ejecutivo parece situarse en una posición de debilidad sistémica frente al Parlamento. Lo que se traduce en una tensión subyacente en los mecanismos de confianza parlamentaria que se ha ido acrecentando con el tiempo, sobre todo tras la caída de la Comisión Santer. En este contexto, puede comprobarse la centralidad reforzada del TCEu, en la medida en que el control interno tenderá a acoplarse al control externo, bajo la amenaza siempre presente de que una opinión de auditoría negativa pueda acarrear la exigencia de responsabilidades políticas en sede parlamentaria.

El tercer subsistema de control es el jurisdiccional (contencioso-administrativo, penal o contable). Es éste un subsistema de carácter casuístico porque opera en base a denuncias, y que tiene como función servir de base para que se rindan cuentas en sede jurisdiccional y se permita sancionar los incumplimientos de la Ley que se hayan producido en el uso de los fondos públicos y establecer un remedio satisfactorio.

En cuarto lugar se sitúa el control político, cuya misión es indagar sobre la legitimidad política del Gobierno en el ejercicio de su poder de gasto público, analizando si su actuación se corresponde en última instancia con la voluntad popular, mediante el manejo de parámetros de distinta naturaleza y siguiendo criterios de oportunidad política. Su actividad se articula de manera esencial en torno a la rendición de cuentas que se produce con la aprobación de la gestión presupuestaria.

Finalmente, el control social es el último nivel y cúspide del conjunto del sistema piramidal de control del gasto público, y acaba desembocando en un ejercicio de rendición de cuentas ante la sociedad, de forma directa a través de las elecciones o bien mediante otros canales de expresión de la opinión pública. Tiene la particularidad de ser un control difuso y no institucionalizado, y se apoya sobre el conjunto de niveles inferiores de control: de manera indirecta en los controles interno, externo y jurisdiccional; y de manera más directa sobre el control político. Sólo utiliza de manera indirecta los niveles de control jurídico porque la información proporcionada por éstos suele ser muy extensa, desagregada y poco comprensible para quien no sea experto; además, sus plazos de presentación pueden verse afectados por dilaciones de muy diverso tipo, lo que les hace perder actualidad y por lo tanto interés. El control social se produce de manera fundamental a través de la labor de fiscalización de los medios de comunicación, y de manera secundaria por la fiscalización realizada por ONGs, así como los propios ciudadanos (en el ejercicio de su derecho de información, o a través de canales informales). Su actividad genera procesos de rendición de cuentas que se

producen con la expresión directa de la sociedad en los procesos electorales y otros mecanismos más informales (manifestaciones, la propia opinión pública...).

Este modelo piramidal de control del gasto se ve transformado con la gobernanza. En efecto, la formulación e implementación de políticas por redes de gobernanza multinivel llama a la creación de redes de control también multinivel que incorporan a un conjunto de actores heterogéneos, con lo que cada nivel de la pirámide tenderá a desagregarse en múltiples niveles territoriales, incrementándose de manera exponencial la complejidad del sistema.

El marco transformador de la gobernanza

En el Estado constitucional el titular de la soberanía es el Pueblo, y el poder presupuestario lo ejerce el Parlamento, que lo representa. El ejercicio del poder soberano le corresponde pues al Parlamento, que elabora el presupuesto y lo controla, mientras que la Administración se encarga de su ejecución. Este esquema aumenta en complejidad de manera exponencial con el desarrollo de la gobernanza, donde el ejercicio del poder político pasa a ser compartido por un amplio número de actores heterogéneos.

La gobernanza supone una transformación en la forma de ejercicio del poder que afecta de manera transversal a las tres dimensiones del juego político: movilización de las fuerzas políticas, diseño de las políticas públicas y conformación de las instituciones políticas. Estos tres elementos están correlacionados entre sí, reforzando de manera concatenada las dinámicas de gobernanza: las redes de gobernanza suelen involucrar a actores que responden a soportes de legitimación distintos, en marcos poco institucionalizados donde determinados entes públicos adoptan una posición de liderazgo, y donde se formulan políticas públicas caracterizadas más por la persuasión y el derecho blando que por la coerción y el derecho duro.

Bajo el paradigma tradicional de gobierno la acción política fundamentaba su legitimación de manera esencial y única en el Derecho, expresión de la soberanía sobre la que se sustenta en última instancia la legitimidad política. Esta situación se modifica con el modelo de la gobernanza, donde el Derecho, como elemento que conecta a las políticas con el sustrato legitimador del poder soberano, si bien no desaparece, sí deja de ser el único factor de legitimación. El Derecho debe comenzar a convivir con elementos de legitimación de otros actores distintos; así, cuando el Estado pasa a proveer un servicio público en cooperación con empresas privadas, el Derecho como factor de legitimación del Estado convive con el ánimo de lucro como factor de legitimación de las empresas. Asimismo, en el marco del ejercicio del poder por agencias tecnocráticas, el Derecho podría convivir con el

conocimiento técnico entendido como factor de legitimación de la correspondiente agencia tecnocrática.

A este respecto, si consideramos que los entes de control externo son actores de gobernanza que se legitiman no sólo por el Derecho sino también por su conocimiento técnico, entonces podríamos contemplar la posibilidad de que una EFS pueda criticar al Parlamento por la asignación presupuestaria de recursos financieros sin cumplir con el criterio de economía; o incluso que pueda ponderar la eficacia de la gestión a través de un control del impacto general del gasto que vaya más allá de los objetivos juridificados en el correspondiente soporte normativo, o que pueda realizar un control de oportunidad del gasto público. En definitiva, la hipótesis que planteamos sería la toma en consideración de los entes de control externo como actores de gobernanza, tecnócratas, cuyas pautas de actuación se fundamentan no sólo sobre soportes legales sino también sobre criterios de racionalidad técnica. Esta hipótesis solucionaría los problemas de delimitación entre control jurídico y político que se producen en el marco del control de gestión.

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

A la hora de establecer un conjunto de criterios para ponderar la legitimidad de la gobernanza multinivel surge el problema de que la dimensión normativa del anterior paradigma del gobierno tiende a mantenerse de forma inercial como patrón para evaluar la nueva realidad histórica. A nuestro modo de ver, toda aproximación que se haga a la gobernanza multinivel debe asumir que el cambio de paradigma ha de implicar nuevos estándares normativos. Por lo tanto, la gobernanza multinivel supone entrar en una etapa evolutiva donde ya no se podrán seguir aplicando los criterios normativos derivados del principio de soberanía; donde se generan estructuras políticas post-nacionales (supra, trans, inter, o sub nacionales), a las que no se le pueden aplicar criterios normativos basados en la idea de nación como sujeto político; y donde se suscitan consensos entre los sectores interesados en torno a políticas públicas particulares, por lo que no puede evaluarse con los criterios democráticos representativos tradicionales. La gobernanza multinivel no se sostiene en fin sobre una

Constitución, sino sobre un “proceso de constitucionalización”, y así habrá marcos de gobernanza multinivel más o menos constitucionalizados en función del grado en que se apoyen sobre estructuras normativas originarias, expresión de un poder soberano democráticamente legitimado: una cuestión que se comprueba en la UE, considerada como un ente post-constitucional situado en un espectro gradual de progresiva cimentación constitucional donde pueden alcanzarse distintos grados de “constitucionalización”.

En consecuencia, toda aproximación normativa que se haga a la gobernanza ha de ir más allá de la pantalla que es el Derecho e indagar en las metaestructuras que sustentan la legitimidad del poder político: legitimidad de origen (dada por los procesos de autorización, representación y participación) y legitimidad de ejercicio (dada por los procesos de transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta procesal y sustantiva).

En este sentido, hay que considerar que si bien la gobernanza tiene dos méritos indudables en lo concerniente a la mayor eficacia operativa (al aprovechar las economías de escala con que operan cada uno de los actores) y al mayor consenso entre actores, también puede presentar distintos tipos de disfunciones, entre las cuales se pueden identificar:

En primer lugar, puede generar problemas de *integridad jurisdiccional* que acaban impactando en la legitimidad de origen, en la medida en que las redes reflejan la desigualdad de los actores que la componen, con lo que determinados actores podrán imponer decisiones afectando al principio de igualdad política.

En segundo lugar, puede operar un cierto efecto de desestructuración de la acción política, disolviendo el sentido de conjunto del impulso político y suscitando una aparente desconexión con una ciudadanía que no consigue asimilar dicha complejidad ni identificar nítidamente el impulso político, impactando negativamente en la legitimidad de ejercicio. En este punto se hacen particularmente importantes los circuitos de control de las redes de gobernanza, con mecanismos como los Órganos de Control Externo, que pueden guiarse en su desempeño por patrones de legitimación tecnocrática, a efectos de arrojar transparencia y hacer asimilable a los ciudadanos la complejidad del sistema político. Los Órganos de Control Externo operarían como elementos capaces de apuntar posibles “fallos sistémicos” de la gobernanza; unos fallos que, debido a su carácter difuso, trascienden la capacidad de detección y abordaje por parte del resto de actores estatales.

En tercer lugar, hemos considerado que la gobernanza multinivel puede generar inconvenientes en los procesos de rendición de cuentas, impactando negativamente en la legitimidad de ejercicio. Esto se produce porque es difícil atribuir a un actor específico la responsabilidad

final de una decisión política concreta, y resulta complejo tratar de precisar un ámbito o foro ante el cual deba producirse la rendición de cuentas.

Los problemas de cooperación y coordinación entre subsistemas de control

Ante los desafíos de la gobernanza, los sistemas de control asimilan la gobernanza multinivel, y adaptan sus estructuras, abriéndose a la participación de actores de naturaleza heterogénea. Estos actores habrán de generar pautas de coordinación, y fomentar y consolidar dinámicas de cooperación para que la red de gobernanza multinivel funcione correctamente.

La articulación de un sistema de división de competencias entre entes autónomos que tienen que hacer frente a problemas de formulación, implementación o control de políticas concurrentes, puede ofrecer diversos modelos. La primera opción sería la *separación*, creando competencias exclusivas y prescindiendo de la gobernanza multinivel. La segunda sería la *conurrencia*, que puede articularse bien en base a mecanismos de *cooperación*, en el sentido de crear un marco de interacción horizontal donde los actores participen como sujetos autónomos e independientes sin preeminencia de ninguno de ellos sobre los demás, o bien en base a mecanismos de *coordinación*, en el sentido de dotar de primacía a un actor para que introduzca pautas que eviten la superposición de funciones y maximicen la eficiencia y eficacia del conjunto del sistema aunque manteniendo la autonomía de los actores de gobernanza. Una tercera opción supondría la desaparición del sistema de división de competencias entre entes autónomos e independientes, mediante la introducción del principio de *dirección*, en virtud del cual un ente superior dicta instrucciones y órdenes que son ejecutadas por el inferior, pudiendo avocar para sí el asunto que conoce el inferior.

La necesidad de coordinación entre los órganos de control en un escenario de gobernanza multinivel surge no sólo de la necesidad de procurar un uso racional de los recursos puestos a disposición de los mismos, sino también de la exigencia de respetar otros valores constitucionales y de racionalidad jurídica del sistema. Los sistemas de control presupuestario que otorgan supremacía y poder de coordinación a un ente central de *control externo* pueden justificarse por razones como: (1) asegurar un criterio de unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico; (2) legitimar los programas de gasto ante una circunscripción afectada debido a la propia unidad de mercado, entendida como realidad económica que soporta los impuestos en un escenario de movilidad de las bases impositivas; (3) legitimar los programas de gasto ante un poder que actúa como garante en última instancia de los pasivos comprometidos por los entes descentralizados (el control del gasto público de los entes descentralizados por una instancia de poder central se configura por tanto como una cuestión crucial en el actual contexto

económico y financiero, ya que en último término un ente central tiene que hacerse responsable de las posibles insolvencias o faltas de liquidez producidas por los entes periféricos); (4) el propio fundamento legitimador de la instancia de poder central como representante del sujeto soberano; (5) la estructura del sistema impositivo, en la medida en que la unidad del sistema de ingresos públicos puede fundamentar la necesidad de referenciar el sistema de control del gasto a un denominador común.

Sin embargo, cuando se trata del *control interno* insertado en la propia Administración Pública no existe un elemento de conexión con los fundamentos del poder político del Estado central en términos de soberanía, como sucede en el control externo, que se vincula al Parlamento. Esto elimina en principio la exigencia de otorgar supremacía al nivel de control central y, en consecuencia, las relaciones entre distintos entes de control interno habrán de regirse más en base a pautas de cooperación. El control interno es una competencia de las Administraciones Públicas que se conecta estrechamente con el principio de autoorganización, lo que parece excluir la lógica de subordinación de unos circuitos a otros.

Pero esta situación cambia cuando los programas de gasto están financiados por las Administraciones Públicas superiores: en tal caso, se debería poder recurrir a mecanismos de coordinación. En efecto, si la financiación se produce mediante subvenciones condicionadas, una de las condiciones que se puede imponer a estas subvenciones sería la subordinación por parte del ente que recibe la financiación, a la hora de seguir las pautas de coordinación establecidas por los circuitos de control interno superiores. Incluso podría establecerse la condición de que tales circuitos de control operasen sobre el terreno, ocupando la exclusividad propia de los niveles de control interno inferiores. Todo ello en base a la condicionalidad que se imponga con las subvenciones. La autonomía de los niveles inferiores siempre quedará salvaguardada en la medida en que podrán negarse a recibir las subvenciones.

En España el TC ha llegado a una interpretación que limita bastante las posibilidades de articular coherentemente los controles internos de las distintas Administraciones Públicas (STC 237/1992). Pero la consideración de una posible invasión por parte del subsistema de control interno del ámbito propio del control externo por el mero hecho de su naturaleza multinivel no tiene mucho sentido, y la atribución de competencias de gestión (y por extensión, control) de las subvenciones condicionadas exclusivamente a las Comunidades Autónomas (STC 13/1992) supone en cierto modo negar la posibilidad de desarrollar de manera consistente programas conjuntos de gasto entre administraciones públicas central y autonómica. Lo cual en último término dificulta la operatividad de los programas de subvenciones condicionadas, que acabarían en la práctica funcionando como mecanismos de redistribución de rentas entre Comunidades Autónomas. A estos efectos, la experiencia del sistema de

control de los fondos estructurales en la Unión puede dar pistas para la configuración de un sistema más coherente de subvenciones condicionadas en España.

Tanto para los subsistemas de control externo como interno, la cooperación entre actores resulta fundamental. En lo relativo a la práctica de la cooperación entre entes de control en el seno de la UE hemos comprobado, *en primer lugar*, la importancia trascendental que tiene la materialidad. A este respecto, y considerando que traduce una elección política (quizás la elección más política en la política de control presupuestario), hemos entendido que para establecer tal materialidad, lo ideal sería que el usuario de la información manifestase de forma explícita sus umbrales de aversión al riesgo de error financiero; aunque esto es algo que no se da en el sistema de control del gasto público europeo.

En segundo lugar, hemos visto que un elemento que impide la eficaz cooperación entre subsistemas de control consiste en la descoordinación temporal. Particularmente en el subsistema de control externo, el hecho de que los ciclos de fiscalización de los distintos órganos no estén sincronizados genera un problema que incide de manera transversal sobre el ciclo de auditoría, afectando a la cooperación en todas las fases: planificación, realización de auditorías y publicación de los resultados. No sólo es que no estén sincronizados, sino que los ciclos de fiscalización (el tiempo desde la planificación hasta la publicación de resultados) tienden a ser más largos en las EFS que en el TCEu. Lo que conlleva que el TCEu no pueda usar dichos resultados como evidencia de auditoría. En el caso de España, la evidencia de auditoría aportada por el TCu y los OCEX sirve de poco al TCEu o a la Comisión, al existir una falta de sincronía entre los ciclos de fiscalización del TCEu y la Comisión, y los españoles. La lógica del modelo de auditoría única habría de implicar que los OCEX tuviesen ciclos más cortos para poder proporcionar evidencia de auditoría a las EFS, que a su vez deberían de tener ciclos más cortos que el TCEu para poder proporcionar evidencia de auditoría al mismo. En la práctica el desfase en los calendarios de fiscalización es total.

En tercer lugar, un problema que se presenta con particular intensidad en las EFS y OCEX es el hecho de que su control sobre partidas presupuestarias que financian programas europeos puede ser de carácter no sistemático o incidental, en el sentido de que no se produzca todos los años. Debido a que el gasto europeo representa sólo una pequeña proporción del total del gasto a fiscalizar por EFS y OCEX, sus auditorías sobre fondos europeos serán minoritarias dentro de los respectivos programas de fiscalización, y esto dificulta el establecimiento de una relación estable y sustantiva entre TCEu y EFS y OCEX.

En cuarto y último lugar, aparece el problema de la diferencia de mandatos y la asimetría en la dotación de recursos humanos y materiales a disposición de los entes de control. Y es que dentro de la amplísima

taxonomía de actores de control que operan en el marco europeo, resulta verosímil la posibilidad de que determinados entes no tengan reconocido un derecho pleno de acceso a las cuentas de los entes auditados, o que tal derecho no sea tan amplio como el reconocido al TCEu. Igualmente, la asimetría en la dotación de recursos dificulta la homologación de la información de auditoría. Todo lo cual acabará en último término suponiendo una mayor carga de trabajo para el TCEu.

La dimensión constitucional del poder presupuestario europeo.

En el presente trabajo hemos defendido un concepto de supranacionalidad que se referencia a la soberanía propia del Estado. En este ámbito semántico, el concepto de organización supranacional hace referencia a instancias de poder autónomas, que pueden tomar decisiones que se imponen a los Estados incluso ante la negativa de éstos. Las organizaciones supranacionales suponen por tanto organizaciones o instituciones que ostentan el ejercicio de competencias soberanas, derivadas de la Constitución (como se prevé en el art. 93 CE). La cesión del ejercicio de competencias soberanas se lleva a cabo precisamente en un contexto en el que los problemas políticos que se plantean sólo pueden hacerse frente a través de acciones y políticas cuya dimensión y efectos desbordan y trascienden las capacidades de los Estados (como se prevé en el art. 5.2 TFUE).

La supranacionalidad se erige en fundamento lógico para concebir la existencia de un constitucionalismo más allá del Estado. Siguiendo a Walker, hemos considerado que el encuadramiento constitucional del poder supranacional se articulará y desarrollará a lo largo de cinco ejes: 1. Un ordenamiento jurídico (omnicomprensivo, autointerpretativo, autónomo, autointegrado, autoejecutivo, autoenmendable, autodisciplinado); 2. Un marco institucional efectivo de órganos políticos con equilibrio de poderes; 3. Conexión genética con un poder constituyente (que dota de legitimidad de origen); 4. Una comunidad política integrada, sujeto y objeto de la soberanía (que dota de legitimidad de ejercicio); 5. Una lógica discursiva que sigue un parámetro binario de constitucionalidad/inconstitucionalidad. En el caso de la UE, se comprueba la existencia de un poder supranacional, que pretende fundamentarse en unos cimientos constitucionales propios, más allá de los propios cimientos constitucionales de sus Estados miembros. Esta cimentación constitucional europea se observa en todos los puntos de encuadramiento constitucional identificados, menos en el 3º, relativo al poder constituyente (al no existir una conexión genética con un poder constituyente propio). Así se pueden identificar elementos como el Derecho originario y derivado de la Unión (que aspira a configurar un “ordenamiento jurídico” propio); la cohesión proporcionada a dicho sistema normativo por el Tribunal de Justicia de la Unión, que además actúa como jurisdicción constitucional validando los actos de la Unión en función de su compatibilidad o incompatibilidad con el Derecho originario; el diseño institucional construido sobre un modelo de división

y equilibrio de poderes; así como el asentamiento parcialmente democrático de las Instituciones de la Unión.

En este contexto, la existencia de un poder presupuestario supranacional europeo no se limita a constituir un *prius* lógico para la operatividad de un constitucionalismo europeo, proyectando políticas y acciones que podrán ser en último término juzgadas siguiendo la lógica binaria de constitucionalidad/inconstitucionalidad. El presupuesto de la Unión va más allá, y pretende ofrecer una base tanto para la potenciación de dinámicas de equilibrio de poderes (con un poder ejecutivo que gasta y un legislativo que autoriza y controla) como para el reforzamiento de las dinámicas democráticas de transparencia y rendición de cuentas (a través del control presupuestario).

Sin embargo, en lo relativo a la configuración de la ciudadanía europea no ya como sujeto, sino como objeto de la soberanía, hemos comprobado cómo los Estados siguen actuando como pantallas que se interponen entre la Unión y los propios ciudadanos, interfiriendo en la proyección hacia los ciudadanos del poder financiero de la Unión (en el ámbito impositivo), lo cual distorsiona la dimensión supranacional y menoscaba el encuadramiento constitucional del poder de la Unión. Siguiendo una constante histórica en la que los recursos financieros se presentan como elemento nuclear del poder estatal, los Estados miembros de la Unión se han guardado mucho de transferir el ejercicio de la soberanía en este ámbito.

El sistema de control del gasto público europeo

En lo relativo a la configuración de la pirámide de control presupuestario en el caso de la UE hemos contemplado, *en primer lugar*, cómo el sistema de control del gasto público europeo se caracteriza por una debilidad inherente al subsistema de *control social*, no sólo por el carácter incierto de la existencia de un pueblo europeo sino porque la propia configuración del sistema tributario hace que los ciudadanos no identifiquen correctamente la existencia de un presupuesto europeo. Existe en este sentido un fuerte escoramiento intergubernamental según el cual el contribuyente europeo no sería en rigor el propio ciudadano, sino los Estados. Además, el ciudadano europeo no sabe cuánto paga a la Unión, ni siquiera es consciente de que esté pagando impuestos. Esto genera un desinterés en lo relativo a la buena gestión financiera de la Unión que socava el subsistema de control social, cúspide del sistema de control presupuestario.

Por otro lado, la concepción del Estado miembro como sujeto de Derecho financiero de la Unión puede ser más o menos cierta a nivel del ingreso (alrededor del 90% de los ingresos de la Unión puede considerarse contribuciones de los Estados), pero no al nivel del gasto ya que los beneficiarios de los programas de gasto de la Unión son sujetos privados o públicos de distinta naturaleza. Todo ello conduce a una disociación

entre el debate sobre los ingresos de la Unión, proyectado sobre los Estados miembros, y el debate sobre la asignación de los gastos de la Unión, donde tienen preponderancia entes públicos subnacionales así como los propios ciudadanos. Esto puede conducir a que se pida mucho (porque no se es consciente del coste de los programas de gasto, ya que ni los entes públicos subnacionales ni los ciudadanos contribuyen directamente al presupuesto de la Unión), y se fiscalice socialmente poco (igualmente, porque no se es consciente del coste que para el bolsillo del contribuyente tienen las políticas de la Unión). Lo que deriva en un control social excesivamente enfocado hacia la espectacularidad mediática (y por lo tanto, obsesionado con la incidencia del fraude), guiado con frecuencia por dinámicas políticas de cuestionamiento del propio proyecto europeo (euroescepticismo).

En segundo lugar, en lo concerniente al control político hemos visto cómo, aunque históricamente el papel del Consejo en el control político suele ser bastante pasivo, el mismo no deja de arrojar dudas en cuanto a su encaje constitucional ya que el Consejo representa a los Estados miembros, cogestores del 80% del presupuesto europeo; es decir, en el Consejo se da una identificación entre controlador y controlado, lo que puede constituir una *contradictio in terminis* y generar conflictos de interés. En definitiva se corre el riesgo de que el Consejo tienda a proteger u ocultar los fallos de los Estados miembros, descargando sobre la Comisión toda la responsabilidad por sus errores de ejecución presupuestaria.

Una situación análoga a la arriba mencionada se da, afectando al nivel de control externo, en la medida en que los miembros del TCEu son nombrados por el propio Consejo conforme al art. 286.2 TFUE. Pero quizá es más contradictorio que en el seno del Consejo se dé una identificación entre sujeto controlado (Estados miembros) y sujeto que establece las reglas de ejecución. Si bien su papel en el establecimiento de las reglas que enmarcarán la gestión presupuestaria ha venido a matizarse mucho con el Tratado de Lisboa (en el que la aprobación del Reglamento Financiero pasa del procedimiento de consulta al procedimiento de codecisión), dicho poder sigue presentando un riesgo, puesto que constituye una negación de la heteronomía, algo especialmente peligroso en un escenario de divergencia de intereses entre nivel supranacional y nacional. La regulación que salga del Consejo podrá tener determinados aspectos que conduzcan a la desresponsabilización de los Estados miembros en detrimento de la posición de la Comisión, contribuyendo a desvirtuar el sistema de control presupuestario.

En tercer y último lugar hemos contemplado una contradicción inherente al sistema de ejecución presupuestaria, caracterizada por las notas de divergencia de intereses y asimetría de información. En efecto, existe una tendencia a que los objetivos políticos fijados para la ejecución del presupuesto europeo a nivel nacional diverjan de los objetivos que se marcaron a nivel supranacional. Por otro lado, la situación de asimetría

de información implica que desde el nivel supranacional nunca se tendrá una certeza absoluta de cómo se gasta a nivel nacional. Todo lo cual acaba generando una relación de agencia que desemboca en un sistema complejo y con una incidencia importante de error financiero.

La difícil rendición de cuentas presupuestaria

En el control del gasto público europeo sometido a gestión compartida se observa un patrón incremental y evolutivo, con cuatro estructuras superpuestas de transparencia y rendición de cuentas. En *primer* lugar, se constata un modelo atomizado donde los órganos fiscalizadores existentes *ab initio* controlan y canalizan la rendición de cuentas hacia los correspondientes soportes colectivos de legitimación. Se trata de mecanismos donde los Estados miembros y entes subnacionales rinden cuentas del uso que hacen de los fondos europeos ante sus propias circunscripciones.

En *segundo* lugar, se constata la presencia de una dinámica horizontal donde los actores de gobernanza se controlan y rinden cuentas entre sí; algo que se produce, con una preponderancia notable de la Comisión, mediante el sistema de imposición de interrupciones, suspensiones y correcciones financieras a los Estados por ilegalidades o irregularidades detectadas. Y puede comprobarse también en las dinámicas intergubernamentales, frecuentemente informales, e institucionalizadas, en el caso de los fondos estructurales en el Comité de Coordinación de Fondos previsto en el art. 103 del Reglamento del Consejo 1083/2006, que reúne a Comisión y funcionarios de los Estados miembros, articulando procesos de “comitología”.

En *tercer* lugar, existe un nuevo nivel de gobernanza para la transparencia, observable en las dinámicas de coordinación y cooperación entre los entes de fiscalización del gasto europeo mediante pautas de interacción formales o informales que operan en un triple plano: institucional (a través de foros como EUROSAI, EURORAI o iniciativas como el Comité de contacto de presidentes de EFS y otros acuerdos bilaterales y multilaterales), técnico (desarrollando metodologías comunes) y operativo (realizando programas de trabajo, auditorías o informes conjuntos).

Finalmente existe un incipiente *cuarto* nivel de tipo jerárquico que puede constatarse en los ejercicios de transparencia llevados a cabo por el TCEu y los procedimientos de rendición de cuentas articulados en torno al Parlamento Europeo. En este caso se ha creado una instancia vertical (Parlamento Europeo) que exige que se rindan cuentas del uso de los fondos, canalizando en último término la responsabilidad de la Comisión ante todos los ciudadanos de la Unión. El problema es que esta integración sería imperfecta, ya que el Parlamento Europeo extiende su ámbito de control y rendición de cuentas sólo a la Comisión, quedando fuera el resto de actores de gobernanza a partir de la ficción de que la

Comisión es la única responsable de la gestión de los fondos europeos (art. 317 TFUE).

La política de control presupuestario europea ofrece por tanto un ejemplo del complicado funcionamiento del sistema de rendición de cuentas en el seno de redes de gobernanza multinivel. Los fallos de legalidad y regularidad producidos en la ejecución presupuestaria, así como los de economía, eficiencia y eficacia, se atribuyen por los distintos actores a un cúmulo de circunstancias siguiendo una cierta lógica de evitación de culpa. En ausencia de una clara delimitación de líneas de responsabilidad, esta dinámica genera espacios vacíos en la rendición de cuentas (a través de una lógica de evitación de culpas), así como solapamientos (a través de una lógica de autoatribución de logros).

En este contexto desestructurado y con abundantes espacios vacíos, donde los distintos actores se desentienden acusándose unos a otros de los fallos o deficiencias y solapándose a la hora de atribuirse los éxitos, puede ser conveniente, a efectos de proporcionar claridad, que un único actor se haga responsable del conjunto de la política, aunque sea en un plano simbólico. La asignación de responsabilidades por parte del ciudadano o del parlamentario en función del peso real de cada actor de una red de gobernanza multinivel en la política correspondiente, puede ser virtualmente imposible en un escenario de racionalidad limitada. Por ello sería conveniente proyectar una dimensión de legitimidad, aunque sea simbólica, donde un actor asuma *toda* la responsabilidad de la política: algo que se produce en el sistema del gasto público europeo, que conforme al art. 317 TFUE se ejecutará por la Comisión bajo su responsabilidad. Se pretende pues que la Comisión asuma la responsabilidad de rendir cuentas ante el Parlamento, partiendo de la ficción de que tiene una *responsabilidad objetiva* en la ejecución del presupuesto europeo.

Sin embargo, esta solución suscita un desequilibrio excesivo entre la responsabilidad de la Comisión y la del resto de actores, sobre todo atendiendo a las competencias efectivas de ejecución y control con que cuentan una y otros. A este respecto, la ficción no debe hacer perder de vista la realidad, y no habrían de olvidarse cuáles son, más o menos, las líneas de responsabilidad de cada actor; habría que tratar de delimitarlas en la medida en que se puedan delimitar. Y por otro lado habría que tratar de reconfigurar la asignación de competencias de ejecución y control en la medida en que sea necesario a efectos de una mejor concordancia entre responsabilidad y competencia, otorgando capacidad efectiva a los actores responsables para que puedan hacer frente y solucionar los fallos de la política.

En esta línea, el art. 317 TFUE señala que la ejecución del presupuesto ha de hacerse “en cooperación con los Estados miembros”, y que el Reglamento Financiero tendrá que determinar “las obligaciones de control y auditoría de los Estados miembros en la ejecución del

presupuesto, así como las responsabilidades que de ello se derivan”. Aunque estas disposiciones apuntan hacia una mayor responsabilización de los Estados miembros, lo cierto es que el sistema de rendición de cuentas en la UE sigue girando en torno a la aprobación anual de la gestión presupuestaria por el Parlamento, responsabilizando por completo a la Comisión de la ejecución presupuestaria. En la práctica, los debates anuales se convierten en un ejercicio donde la Comisión trata de explicar ante el Parlamento que muchos de los fallos que se le atribuyen son responsabilidad de los Estados miembros.

La falta de competencias plenas de la Comisión en la ejecución presupuestaria (consecuencia de una interpretación muy estricta de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad) quita bastante sentido al proceso de rendición de cuentas. La rendición de cuentas no constituye un fin en sí mismo, pues como proceso de legitimación de los agentes que ejercen poder público ha de contemplarse en el marco más amplio de la legitimidad de ejercicio, donde se suceden transparencia, rendición de cuentas y capacidad de respuesta. Dejar a la Comisión “sola ante el peligro” en el proceso de rendición de cuentas puede acabar afectando a la capacidad de respuesta, y por ende al objetivo de generar una retroalimentación para adecuar las capacidades materiales de actuación de los aparatos burocráticos a las demandas de la sociedad. La rendición de cuentas que se realiza en sede parlamentaria a través del trámite de aprobación de la gestión presupuestaria sólo sirve pues como caja de resonancia donde las fuerzas políticas intentan subrayar los problemas que presentan las políticas de gasto. Pero apenas permite introducir cambios en la ejecución de las mismas porque esta competencia reside en los Estados miembros, que no rinden cuentas ante el Parlamento Europeo.

A este respecto, se han propuesto soluciones para una rendición de cuentas en la gestión presupuestaria europea: (1) Referenciar los pagos a los organismos nacionales, no a los beneficiarios últimos; (2) Eliminación de la dimensión europea de la rendición de cuentas; (3) Que los Estados se responsabilicen, a nivel supranacional a través de Declaraciones Nacionales de fiabilidad, o a nivel nacional respecto a sus parlamentos nacionales; y (4) Mantenimiento del *statu quo*, pero con una mayor capacidad coercitiva por parte de la Comisión como metagobernante a nivel supranacional.

Esta cuarta opción es la que se ha seguido durante los últimos años, como hemos podido comprobar con los cambios que se introdujeron con el Reglamento 1083/2006 y en el reciente Reglamento Financiero 966/2012, que reforzaron la nodalidad y coercitividad de la Comisión. En todo caso, una mayor responsabilización de los Estados sería también necesaria para ajustar una rendición de cuentas más coherente. A este respecto, los ordenamientos constitucionales nacionales podrían contribuir a cuadrar el círculo si se reformasen en el sentido de introducir, en primer lugar, una previsión de la existencia, como realidad

constitucionalmente asentada, de un ente supranacional legitimado sobre un pueblo europeo. Esta previsión facilitaría la rendición de cuentas de los Estados miembros ante el Parlamento Europeo. En *segundo* lugar, los sistemas constitucionales estatales deberían tener en cuenta la dimensión europea de ciertas políticas públicas nacionales. Lo cual facilitaría la rendición de cuentas de los ejecutivos nacionales ante sus propios parlamentos. Así, esta reconfiguración constitucional tendría que asegurar una doble proyección de los circuitos de responsabilidad: por un lado, la de los gobiernos nacionales ante sus propios parlamentos; por otro lado, la de los gobiernos nacionales ante el Parlamento europeo. Comprobamos así cómo la asimilación por las propias Constituciones de los fenómenos de gobernanza, previendo la inserción de las estructuras constitucionales en marcos más amplios de ejercicio del poder puede ayudar a preservar los valores constitucionales en las nuevas formas de expresión del poder político. Supondría esto ensanchar los cauces ya existentes para el control del poder político.

La metagobernanza como posible cuadratura del círculo de la gobernanza

Nuestro análisis del sistema de control del gasto público europeo constituye un estudio empírico sobre la gobernanza multinivel: en este sentido hemos comprobado la presencia de un marco institucional altamente complejo que ofrece ciertas ventajas, especialmente en lo relativo al aprovechamiento de las aptitudes comparativas y las economías de escala de cada nivel de gobernanza, pero también inconvenientes como la pérdida de integridad jurisdiccional de las instancias de poder y de un sentido de conjunto de la acción política, o la generación de espacios de no responsabilidad. A este respecto cabe citar a Bache y Flinders (2004: 85), quienes señalaban que la gobernanza, aunque atractiva por su informalidad, versatilidad y orientación hacia objetivos y resultados, puede ser un “pacto con el Diablo” (*a faustian bargain*), en el que ciertos valores nucleares del gobierno democrático son sacrificados en aras de una mayor eficiencia y un mayor consenso entre actores sociales.

La pregunta es, ¿corre el riesgo la aplicación del nuevo paradigma de generar inconvenientes que lo hagan incompatible con los valores constitucionales? Ante esta pregunta hay que responder que, si bien es cierto que determinados valores constitucionales pueden encontrarse en peligro, se detectan al mismo tiempo nuevas dinámicas de *metagobernanza* que surgen precisamente para defender tales valores en el seno de las redes de gobernanza, haciendo valer la responsabilidad democrática de los tradicionales actores de gobierno. La creación y el reforzamiento de instancias de metagobernanza supone la generación de nuevos cauces a través de los cuales controlar el poder político.

Al igual que Scharpf (1994), consideramos que cualquier supuesto de gobernanza tiene que operar bajo una “sombra de la jerarquía”, por ello

hemos representado gráficamente la gobernanza como una “línea” que no es enteramente vertical ni horizontal, aunque implicando siempre un cierto grado de “verticalidad” que identificamos con la posición jerárquicamente superior del metagobernante. Nuestra hipótesis es que la “sombra de la jerarquía” se proyecta a través de la metagobernanza, que vendría a ser una actividad estatal fundamentada en su origen sobre pautas propias del paradigma de gobierno pero que se expresa a través de mecanismos propios de la gobernanza.

Subrayamos el hecho de que la introducción de elementos de centralización y coerción característicos de la metagobernanza no supone una vuelta al paradigma tradicional de *gobierno* al concretarse en el ejercicio de funciones de coordinación, no de dirección. Y como hemos insistido, coordinar implica liderar, inspirar, apoyar, controlar; pero excluye cualquier posibilidad de anular la independencia de los actores de gobernanza para darles órdenes directamente vinculantes y ejecutivas. De hecho, hemos comprobado cómo con la reforma introducida por el Reglamento 1083/2006 la Comisión ganó nuevos poderes de interrupción de pagos y de requerimiento de información a las autoridades de los Estados miembros, pero éstas mantuvieron su posición de independencia. El metagobernante puede concebirse por lo tanto como una especie de director de orquesta cuya batuta intentan seguir todos los actores de gobernanza.

Ciertamente un escenario de desaparición de la forma tradicional de gobierno debido a la emergencia de la gobernanza no se corresponde con la realidad ni resulta normativamente conveniente: la soberanía popular representada en actores jurídicamente legitimados puede salvaguardar los valores constitucionales a través de mecanismos como la metagobernanza. Por lo tanto, la cuestión no es si el paradigma de la gobernanza se va a convertir en hegemónico, o si el gobierno va a mantener su importancia, o si será el mercado el que pasará a constituirse en el futuro como mecanismo predominante de coordinación social. De lo que se trata es de, *primero*, ponderar los tres mecanismos en su conjunto, determinando en qué casos es mejor la participación del gobierno, de la gobernanza, o del mercado; y *segundo*, asegurar el funcionamiento armónico de los tres. El Derecho público debería acaso adentrarse en una reflexión sobre las formas como interactúan los mecanismos de coordinación social (gobierno, gobernanza, sociedad civil, mercado) para generar equilibrios óptimos en lo relativo a la maximización de los valores jurídicamente consagrados.

En este contexto, podemos tener la certeza de que el gobierno seguirá siendo esencial, especialmente en cuanto instrumento de metagobernanza, manteniendo una predominancia por su proyección territorial y su legitimidad democrática. Es al gobierno a quien los ciudadanos pedirán cuentas en último término. Los ciudadanos no pueden aprehender la complejidad de los sistemas de gobernanza, ni pueden proceder a una asignación ponderada de las responsabilidades

entre mercado, actores de gobernanza y gobierno. Los ciudadanos no son expertos en ciencia política, mucho menos en auditoría pública, y en momentos de crisis y de agobio sólo pueden acudir al *gobierno* pidiéndole que actúe: algo que podemos ver en los debates que tienen lugar en el marco de la gran crisis económica actual.

Generar dinámicas de metagobernanza puede contemplarse como un ejercicio de creación de nuevos cauces para la canalización del poder político. Eso lo hemos comprobado en el caso del control presupuestario europeo con el reforzamiento progresivo de los nuevos poderes supranacionales, concretamente de la Comisión y del Parlamento Europeo. Esta creación de nuevos cauces no puede hacerse sin embargo olvidando la necesidad de ampliar los cauces ya existentes, lo cual se contemplaría en la asimilación por parte de los propios ordenamientos jurídico-públicos nacionales de las dinámicas de gobernanza. Eso lo hemos señalado en nuestro caso al hacer referencia a la necesidad de que las Constituciones prevean expresamente la existencia de dinámicas supranacionales. Sería una forma de proyección *ad extra* de los propios valores constitucionales hacia la esfera supranacional, a través de mecanismos como la rendición de cuentas de los Gobiernos nacionales ante el Parlamento Europeo (mediante Declaraciones Nacionales de fiabilidad) o la rendición de cuentas ante los propios parlamentos nacionales. Estos dos mecanismos, creación de nuevos cauces y ensanchamiento de los ya existentes, constituirían la única forma de gobernar las aguas impetuosas en las que se expresa el ejercicio del poder político en la actualidad y así mantener los valores constitucionalmente consagrados de buena gestión financiera en el nuevo escenario sociopolítico de la gobernanza multinivel.

BIBLIOGRAFÍA

- Albertí Rovira, Enoch (2005): *El federalismo actual como federalismo cooperativo*. Revista mexicana de sociología, 3/2005.
- Albiñana, César (1982): *Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Madrid, Instituto Estudios Fiscales.
- Alonso Murillo, Felipe (2008): *Articulación del control externo de legalidad de la actividad financiera del sector público*, en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid.
- Andersen, Svein S., y Tom R. Burns. (1996): *The European Union and the erosion of parliamentary democracy: a study of post-parliamentary governance*. En *The European Union: how democratic is it?*, ed. S. S. Andersen y K. A. Eliassen. London: Sage, 227-51.
- Aragón Reyes (1994): *Gobierno y Cortes*. Instituto de Estudios Económicos Madrid, 16.
- Aragón Reyes, Manuel (1986): *El control parlamentario como control político*, Revista de Derecho Político, núm. 23. Págs. 9-39.
- Aragón Reyes, Manuel (1987): *El control como elemento inseparable del concepto de Constitución*; Revista Española de Derecho Constitucional; Madrid; CEC, Número 19.
- Bache, I. (1998): *The Politics of European Union Regional Policy: Multi-level Governance or Flexible Gatekeeping?* Sheffield: Sheffield Academic Press/UACES.
- Bache, I. y Flinders, M., eds. (2004): *Multilevel governance*, Oxford: Oxford University Press.
- Baker, K. y Stoker, G. (2012): *Metagoverning a revival of nuclear power in Europe*. Journal of European Public Policy.
- Ballart, Xavier (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Madrid, MAP.
- Barzelay, M. (1997): *Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD*. Governance, 10: 235-260.
- Báscones Ramos, Juan Miguel (2006): *Régimen jurídico de los Fondos Estructurales de la Unión Europea para el periodo 2007-2013. Principales novedades e incidencia del nuevo reglamento de la Ley General de Subvenciones*. Revista española de control externo, Vol. 8, nº 24, 81-134.
- Bauer, M. (2006): *Co-Managing Programme Implementation: Conceptualizing the European Commission's Role in Policy Execution*, Journal of European Public Policy, 13: 5, 717-735.
- Bauer, M. (ed.) (2008): *Special issue: Reforming the European Commission*, Journal of European Public Policy, 15, 5, 625-780
- Baylis, John and Steve Smith, (ed.) (2001): *The Globalization of World Politics*. New York: Oxford University Press.
- Bell, Stephen y Alex Park (2006): *The Problematic Metagovernance of Networks: Water Reform in New South Wales*. Journal of Public Policy. Vol. 26, No. 1 (Jan. - Apr., 2006), 63-83.
- Belle, Jacques (2006) : *Institutions nationales de contrôle et Cour des comptes européenne : déclaration d'assurance annuelle et certification*, Revue française de finances publiques, février 2006, n. 93, 147-160.
- Benito López, Bernardino; Montesinos Julve, Vicente y Vela Bargues, Jose Manuel (2003): *Local and regional: Accounting and reporting in Spain: An empirical outlook*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. Volumen 15. Número 1. Spring 2003. Páginas 67-91.
- Benz, Arthur y Burkard Eberlein (1999): *The Europeanization of regional policies: patterns of multi-level governance*. Journal of European Public Policy. Volume 6, Issue 2, 329-348.
- Bernicot, Jean-François (2004): *La place et la représentation des finances publiques dans l'Union européenne*. Revue Française de Finances Publiques. 84, 75-85.
- Bernicot, Jean-François (2007): *La Cour des comptes européenne a trente ans*. Revue Française de Finances Publiques. 100, 269-289.

- Biglino Campos, P. (2008): *La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos Estatutos de Autonomía* en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid, 17-42.
- Biglino Campos, Paloma (1999): *La posición institucional de los Consejos de Cuentas en Corts*. Anuario de Derecho Parlamentario, núm. 7, 31-65.
- Blanco, I.; Gomà, R. (2006): *Del gobierno a la gobernanza: oportunidades y retos de un nuevo paradigma*. Politika: revista de ciencias sociales, núm 2: 11-27.
- Blom-hansen, J. (2005): *Principals, agents, and the implementation of EU cohesion policy*. Journal of European Public Policy, 12(4), 624-648.
- Bogdandy, Armin, Philipp Dann, Matthias Goldmann (2008): *Developing the Publicness of Public International Law: Towards a Legal Framework for Global Governance Activities*. German Law Journal, 1375-1400.
- Börzel, Tanja (1998): *Organizing Babylon: On the different conceptions of policy networks*. Public Administration 76 (2), 253-273.
- Börzel, Tanja (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press, 73-88.
- Bovaird, Tony; Löffler, Elke (2009): *Public management and governance*, Routledge.
- Bruszt, Laszlo (2008): *Multi-Level Governance – The Eastern Versions: Emerging Patterns of Regional Developmental Governance in the New Member States* en Regional and Federal Studies, 18, 5, 607-627.
- Burgess, Michael (2000): *Federalism and European Union: The building of Europe, 1950–2000*. Routledge.
- Caballero Bassedas, Arturo (2004): *La reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea*. Revista española de control externo, Vol. 6, Nº 17, 117-142.
- Caldeira da Silva, Vitor (2005): *Coordinación de los controles internos: la auditoría única, hacia un marco de control interno para la Unión Europea*, en García Crespo, María Milagros (coord.) *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Carmona Contreras A. (2006): *Las Comunidades Autónomas en Cruz Villalón, P. (coord.)*. Hacia la europeización de la Constitución española, Bilbao, Fundación BBVA, 175-216.
- Carreras i Puigdengolas, Josep María (2001): *Las relaciones entre los diferentes niveles de control externo en estados para-federales: el caso de España*. Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo, Nº. 25, 69-75.
- Castells Oliveres, Antoni María (2002): *El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas de España*. Revista española de control externo, Vol. 4, Nº 12, 1, 113-130.
- Castells Oliveres, Antoni María (2005): *Las instituciones de control externo: el tribunal de cuentas europeo y sus relaciones con los tribunales de cuentas de los estados miembros*, en García Crespo, María Milagros (coord.) *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Cazorla Prieto, Luís María (1985): *Artículo 31*, en AA.VV. (Dir. Garrido Falla), *Comentarios a la Constitución*, 2ª ed, Madrid, Cívitas.
- Cerrillo i Martínez, Agustí (2005): *La Gobernanza hoy: introducción*, en Cerrillo i Martínez, Agustí (Coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, INAP, Madrid.
- Chevallier J., (2003): *La gouvernance, un nouveau paradigme étatique?*, Revue française d'administration publique. 1-2, Nº105-106, 203-217.
- Chevallier, J. (1996): *La gouvernabilité*, Paris, Centre Universitaire de Recherches sur l'Action Publique et le Politique-PUF.
- Cini, M (1996): *The European Commission: Leadership, Organisation and Culture in the EU Administration*, Manchester, Manchester University Press

- Cipriani, G. (2006): *The Responsibility for Implementing the Community Budget*, CEPS Working Document No. 247, Bruselas, CEPS.
- Cipriani, G. (2007): *Rethinking the EU Budget: Three Unavoidable Reform*, Bruselas, CEPS Paperbacks.
- Cipriani, G. (2010): *The EU Budget Responsibility without Accountability?*, Bruselas, CEPS Paperbacks.
- Coase, R. H (1937): *The Nature of the Firm*. *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16. (Nov., 1937), 386-405.
- Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo (1992): *Principios y Normas de auditoría del sector público*.
- Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación (2005): *Fiscalización Superior Comparada: Una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo*. México.
- Comisión Europea (2001): *Libro Blanco de la Gobernanza Europea*. Bruselas, 428, 25.7.2001.
- Comisión Europea (2006): *Libro Verde de 3 de mayo de 2006 - Iniciativa europea en favor de la transparencia* [COM (2006) 194 final - Diario Oficial C 151 de 29.6.2006].
- Comisión Europea (2010): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social, el Comité de las Regiones y los parlamentos nacionales: Revisión del presupuesto de la UE*. Bruselas, 19.10.2010 COM(2010) 700 final.
- Comisión Europea (2012): *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. El principio de asociación en la implementación de los Fondos del Marco Estratégico Común: Elementos para un Código de Conducta Europeo sobre la Asociación*. Bruselas, 24.4.2012.
- Comité de las Regiones (2009): *Libro Blanco del Comité de Las Regiones sobre la Gobernanza Multinivel*; Dictamen del 80º Pleno 17 y 18 De Junio De 2009 (2009/C 211/01).
- Commission Européenne, (2009): *Les finances publiques de l'Union européenne*. Quatrième édition.
- Commission on Global Governance (1995): *Our Global Neighbourhood: Report of the Commission on Global Governance*. Oxford: Oxford University Press.
- Consejo General de Colegios Economistas de España (2013): *LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS 2013*.
- Crozier, Michel; Huntington, Samuel; Watanuki, Joji (1975): *The Crisis of Democracy: Report on the Governability of Democracies to the Trilateral Commission*. New York: New York University Press.
- Cruz Villalón, P. (coord.) (2006): *Hacia la europeización de la Constitución española*, Bilbao, Fundación BBVA.
- Cuñado Ausín, Gregorio (2008): *El control externo del sector público y su contribución a la mejora de la gestión pública*, en *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Editorial Lex Nova.
- Davies, Sara y L. Polverari (2011): *Financial Accountability and European Union Cohesion Policy*, *Regional Studies*, 45:5, 695-706.
- Davies, Sara, Gross, F y Polverari, L (2008): *Financial management, audit and control of EU Cohesion policy: Contrasting views on challenges, idiosyncracies and the way ahead*, Glasgow: University of Strathclyde European Policies Research Centre.
- De Crouy-Chanel, Imre, Christophe Perron (1998): *La Cour des comptes européenne*. Volume 3357 de *Que Sais-Je?*, Presses Universitaires de France.
- De la Fuente y de la Calle, María José (2008): *La fiscalización de los fondos comunitarios gestionados en España: concurrencia de controles*. En Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova.
- De Vega Blázquez, Pedro (1999): *La configuración Constitucional del Tribunal de Cuentas en España*. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*. 1, Julio-Diciembre.
- De Vicente Martín, Ciriaco, Manuel Sueiras Pascual, Miguel Ángel Sánchez del Águila, Pedro de Vega Blázquez (1999): *La vertebración de las relaciones entre el tribunal de*

- cuentas y los órganos de fiscalización externa de las comunidades autónomas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras: la cooperación y la encomienda de gestión. *Revista española de control externo*, Vol. 1, Nº 2, 89-126.
- Debrun, X. (2011). *Democratic accountability, deficit bias, and Independent Fiscal Authorities*, IMF Working Paper 173.
- Desmoulin, Gil (2005): *La Cour et les États : Qui contrôle qui ? Indépendance de la Cour des Comptes Européenne et souveraineté des États membres*. *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, 491, 515-523.
- Durán Alba, J. F. (2008): *La aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional a la articulación del control externo en el Estado Autónomico* en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid.
- Eberlein, Burkard y Dieter Kerwer (2004): *New Governance in the EU: A Theoretical Perspective*. *Journal of Common Market Studies*, 42, 1, 121- 142.
- Egeberg, M. (2005): *Europe's executive branch of government in the melting pot – an overview*. Paper, CONNEX RG1, Conference University of Oslo 27-28 Mayo, 2005.
- Enderlein, H. et al. (2010): *Handbook on multi-level governance*, Edward Elgar Publishing.
- European Commission, (2005): *A roadmap to an integrated internal control framework*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, 15/6/2005, COM(2005) 252 final.
- European Commission, (2006): *Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework*, Commission of the European Communities. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, 17/1/2006.
- European Commission, (2007): *Communication from the Commission to the European Parliament and Council annual report to the discharge authority on internal audits carried out in 2006* (presented by the Commission) Brussels, 30.5.2007 COM(2007) 280 final.
- European Commission, (2008): *An action plan to strengthen the Commission's supervisory role under shared management of structural actions*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the Court of Auditors, 19/2/2008, COM(2008) 97 final.
- European Commission, (2008b): *Towards a common understanding of the concept of tolerable risk of error*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the Court of Auditors, COM(2008) 866, Brussels, 16/12/2008.
- European Commission, (2010): *More or less controls? Striking the right balance between the administrative costs of control and the risk of error*, COM(2010) 261 final, Brussels, 26/5/2010.
- European Commission, (2011): *Commission staff working paper analysis of errors in cohesion policy for the years 2006-2009 actions taken by the Commission and the way forward*, SEC(2011) 1179 final, Brussels.
- European Court of Auditors (2008): *Annual Report for Financial Year 2007*, Official Journal C 286, 10/11/2008.
- European Court of Auditors (2009): *Annual Report concerning the financial year 2008*, Official Journal C 269 10/11/2009.
- European Court of Auditors (2010): *Annual Report concerning the financial year 2009*, Official Journal C 303 9/11/2010.
- European Court of Auditors (2011): *Annual Report concerning the financial year 2010*, Official Journal C 326, 10/11/2011.
- European Court of Auditors (2012): *Financial and Compliance Audit Manual*.
- European Court of Auditors, (2004): *Opinion No 2/2004 of the Court of Auditors of the European Communities on the "single audit" model (and a proposal for a Community internal control framework)*, Official Journal, 30/4/2004.
- European Court of Auditors, (2007a): *Annual Report concerning the financial year 2006*, Official Journal C 273 - 15 November 2007.

- European Parliament, (2005): *Resolution of the European Parliament containing the comments which are an integral part of the decision on the discharge for implementing the general budget of the European Union for the financial year 2003* Official Journal L 196/4, 27/7/2005.
- Fabado i Alfonso, E. (1991): *Auditoría de Economía, eficiencia y eficacia en el sector público: principios, normas, límites y condiciones para su realización. Aplicación práctica*. Pamplona. Cámara de Comptos de Navarra.
- Fernández Ajenjo, José Antonio (2009): *El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado*. Tesis doctoral presentada en la Universidad de Salamanca en octubre de 2009, bajo la dirección de Ricardo Rivero Ortega.
- Fernández Rodríguez, T. R. (1982): *Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas*, en *El Tribunal de Cuentas en España*, Vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández-Carnicero González, Claro J. (1994): *Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas*, en *Tribunal de Cuentas. Crónica 1992-1993*. Madrid, Tribunal de Cuentas.
- Follesdal y Hix (2005): *Why there is a democratic deficit in the EU: A response to Majone and Moravcsik*. *European Governance Papers* (EUROGOV), No. C-05-02.
- Garben, Sacha (2011): *EU Higher Education Law. The Bologna Process and Harmonization by Stealth*. Kluwer Law.
- García Crespo, María Milagros (coord.) (2005): *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- García De Enterría, Eduardo, Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón (2003): *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas.
- García Mena, R. (1990): *Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización*. Crónica 1988-1989. Tribunal de Cuentas.
- García Morales, M^a Jesús (2009): *La colaboración a examen. Retos y riesgos de las relaciones intergubernamentales en el Estado autonómico*, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 86, 65-117.
- García Morales, M^a. J (coord.) (2009): *Las relaciones de colaboración en los nuevos Estatutos de Autonomía*, *Revista Jurídica De Castilla Y León*, 19.
- García Pelayo, Manuel (1981): *El status del Tribunal Constitucional*, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 1; enero-febrero de 1981, 11-34.
- García Pelayo, Manuel, (1986): *El Estado de partidos*. Madrid, Alianza Editorial.
- Garrido Falla, F. (1980): *La posición constitucional de la Administración Pública*, en "La Administración en la Constitución". Eds. Fernando Garrido Falla, Mariano Baena del Alcázar, Rafael Entrena Cuesta. Centro de Estudios Constitucionales.
- Gaudin, J.-P. (2002): *Pourquoi la gouvernance?* Presses de Sciences Po.
- Geys, B. y Konrad, K. (2010): *Handbook on multi-level governance*, Edward Elgar Publishing.
- Gilardi, F. (2002). *Policy credibility and delegation to independent regulatory agencies: a comparative empirical analysis*. *Journal of European Public Policy*, 9(6), 873-893.
- Gil-Robles y Gil-Delgado, José María, con la colaboración de Loreto Gil-Robles Casanueva. (1999): *El control de la actividad de las Comunidades Autónomas por órganos del Estado: artículo 153º*, en *Comentarios a la Constitución española de 1978 / dirigidos por Óscar Alzaga Villaamil*. Madrid: Cortes Generales, 1996-1999. T. XI, (p. [431]-453).
- González Díaz, B. (2005): *La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas*, *Hacienda Pública Española*, nº 172, 145-173.
- Gordo, Ester, Pablo Hernández de Cos y Javier J. Pérez, (2015): *Instituciones Fiscales Independientes en España y en la UEM*. Dirección General del Servicio de Estudios, Banco de España.
- Gorordo Bilbao, José María (2008). *El Tribunal de Cuentas del Estado español y los Órganos Autonómicos de Control Externo en las previsiones constitucionales, estatutarias y/o legales*

- de las Comunidades Autónomas. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 45. Septiembre 2008, 15-28.
- Grimm, Dieter (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press.
- Habermas, Jürgen (1975): *Problemas de legitimación en el capitalismo tardío*, Buenos Aires, Amorrortu.
- Harden, I., White, F., Donnelly, K. (1995): *The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community*, European Public Law, vol 1-2, 599-632.
- Héritier Adrienne, y Dirk Lehmkuhl (2008): *The Shadow of Hierarchy and New Modes of Governance*. Journal of Public Policy, 28, 1-17.
- Héritier, A. (2002): *New modes of governance in Europe: policy-making without legislating?* en A. Héritier (ed.), *Common Goods: Reinventing European and International Governance*, Lanham: Rowman & Littlefield, 185-206.
- Hood, C. (1991): *A Public Management for All Seasons*. Public Administration. 69: 3-19.
- Hooghe, L., and Marks, G. (2003), *Unraveling the Central State, but How? Types of Multi-Level Governance*. The American Political Science Review, 97(2), 233-243.
- Hooghe, Liesbeth y Michael Keating (1994): *The politics of European Union regional policy*, Journal of European Public Policy 1, 3: 53-78.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC (2002): *Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España. Repercusiones en la Contabilidad Pública*. Editorial ICAC.
- INTOSAI (2004): *Guía para las normas de control interno del sector público*, Viena 2004.
- INTOSAI (2007): *Cooperation between Supreme Audit Institutions. Tips and Examples for Cooperative Audits*.
- Jacqué, J.-P. (2006): *Droit Institutionnel de l'Union Européenne* (4a ed.). Cours Dalloz, Dalloz.
- Jasanoff, Sheila (1990): *The Fifth Branch: Science Advisors as Policymakers*, Harvard University Press.
- Jessop, B. (2003): *Governance and meta-governance: on reflexivity, requisite variety and requisite irony*, en Bang, H.P. (ed.) *Governance as Social and Political Communication*, Manchester: Manchester University Press.
- Jessop, B. (2004): *Multi-level Governance and Multi-level Metagovernance – Changes in the European Union as Integral Moments in the Transformation and Reorientation of Contemporary Statehood*, en I. Bache y M. Flinders (eds.), *Multi-level Governance*, Oxford University Press, 49-74.
- Jessop, B. (2006): *Spatial fixes, temporal fixes and spatio-temporal fixes*, en David Harvey: *A Critical Reader*. Eds N. Castree, D. Gregory (Blackwell, Oxford), 142-166.
- Jessop, B. (2011): *Metagovernance* en M. Bevir (ed.), *The SAGE Handbook of Governance* (London: Sage), 106-23.
- Jessop, Bob (1997): *Capitalism and its future: remarks on regulation, government and governance*. Review of International Political Economy, 4 (3), 561-581.
- Jordan, G. (1990): *Sub-Governments, Policy Communities and Networks Refilling the Old Bottles?* Journal of theoretical politics, 2(3), 319-338.
- Kapteyn y Ver Loren van Themaat (1998):** *Introduction to the Law of the European Communities* (Kluwer, 3rd ed).
- Kassim, H, (2008): *'Mission Impossible', but mission accomplished: the Kinnock reforms and the European Commission*, Journal of European Public Policy, 15, 5 648-68.
- Kikert, W.J.M, Klijn, E.H., y Koppenjan, J.F.M (1997): *Introduction: a management perspective on policy networks*. En *Managing Complex Networks: strategies for the public sector*. London, UK: Sage Publications.
- Kooiman, J. (1993): *Governance and governability: using complexity, dynamics and diversity*, en Kooiman, J. (ed) *Modern Governance* Sage, Londres, 35-48.
- Kooiman, J. y Jentoft, S. (2009): *Meta-governance: values, norms and principles, and the making of hard choices*. Public Administration, 87: 818-836.

- Kooiman, J. y Van Vliet, M. (1993): *Governance and Public Management*, en K. Eliassen y J. Koiman (dir.), *Managing Public Organisations*, (2a. ed.), Londres, Sage.
- Koppenjan, J. F. M., y Klijn, E. (2004). *Managing uncertainties in networks: a network approach to problem solving and decision making*. Routledge, London.
- Kumm, Mattias (2011): *The Best of Times and the Worst of Times*, en *The Twilight of Constitutionalism?* Oxford University Press.
- Ladeur, K. (1997): *Towards a Legal Theory of Supranationality - The Viability of the Network Concept*. *European Law Journal*, 3.
- Laffan, B (2003): *Auditing and accountability in the European Union*, *Journal of European Public Policy*, 10, 5, 762-777.
- Laffan, B. (1997): *The Finances of the European Union*, Basingstoke, Macmillan.
- Lecherbonnier B. (2007): *Les lobbies à l'assaut de l'Europe*, Paris, Albin Michel.
- Lenaerts, K., *The merits and shortcomings of the draft constitution for Europe: a first appraisal*, [http://www.law.kuleuven.ac.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_\(K.Lenaerts\)_print.php](http://www.law.kuleuven.ac.be/ccle/pub_EU_draft_constitution_(K.Lenaerts)_print.php)
- Levy, R (2000): *Implementing European Union Public Policy*, Cheltenham, Elgar.
- Levy, R, Barzelay, M. y Porras Gómez, A-M (2011): *The reform of financial management in the European Commission: a public management policy cycle case study*. *Public Administration*, 89 (4). 1546-1567.
- Levy, R. (1999): *Myth and Reality in EU Programme Management*. EIPASCOPE, 1999(1), 14-18.
- Llamazares, Iván y Gary Marks (1999): *Gobernación de múltiples niveles, movilización regional e identidades subestatales en la Unión Europea*, en Iván Llamazares y Fernando Reinares (eds.): *Aspectos políticos y sociales de la integración europea*, 159-177. Valencia, Tirant lo Blanch.
- Locke, John (1689; 1983): *Ensayo sobre el Gobierno Civil*. Aguilar.
- Loewenstein, Karl (1979): *Teoría de la Constitución*. Colección Demos. Ed. Ariel. Barcelona. Reimpresión 2ª ed.
- López Hernández, Antonio Manuel (2011): *Control y auditoría del sector público en un escenario de crisis económica*. *Audidores*. Revista del Instituto de Censores Jurados de cuentas de España. Nº 15. Mayo 2011, 21-29.
- Loughlin, Martin (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* Oxford University Press.
- Lozano Miralles, Jorge (1995): *Control, auditoría y fiscalización*. *Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo*, Nº. 3, 1995, 80-85
- Lozano Miralles, Jorge (1997): *Los parámetros de actuación de los órganos de control externo*. *Revista Vasca de Administración Pública*, Nº 47, 1, 1997, 151-171.
- Lozano Miralles, Jorge (2008): *Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo Autonómicos*, en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova.
- Lucas Verdú, Pablo (1982): *Apuntes sobre los aspectos jurídico-políticos del Tribunal de Cuentas*, en AAVV: *El Tribunal de Cuentas en España*. Vol. II. Instituto Madrid, de Estudios Fiscales.
- Marin y Mayntz (eds.). (1991): *Analysis: Scrutinizing a New Analytical Toolbox*. *Policy networks: Empirical evidence and theoretical considerations*, 25-59.
- Marks, G. (1993): *Structural policy and multi-level governance in the EC*. En *The state of the European community*. Vol. 2, *The Maastricht debates and beyond*, Edited by: Cafruny, A. y Rosenthal, G. 391-410. Boulder, CO: Lynne Rienner.
- Martínez Lago, Miguel Ángel. (2013). "La Autoridad Fiscal Independiente." 1-61. E-prints Complutense.
- Mayntz, R. (1998): *New Challenges to Governance Theory*, European University Institute: Jean Monet Chair Paper, 98/50.
- Medina Guerrero, M. (2005): *El principio de cooperación como principio estructural del Estado autonómico: su incidencia en las relaciones competenciales entre el Estado y las comunidades*

- autónomas, en Terol Becerra M.J. (coord.), Relaciones con el Estado y otras comunidades autónomas. Cooperación, coordinación y conflicto, Parlamento de Andalucía, Comares, Granada, 5-23.
- Méndez, C. y Bachtler, J. (2011): *Administrative Reform and Unintended Consequences: An Assessment of the EU Cohesion Policy Audit Explosion*. Journal of European Public Policy, 18: 5, 745-764.
- Mendizábal Allende (1965): *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*, Revista de Administración Pública, núm. 46.
- Metcalfe, L (1992): *After 1992: Can the Commission Manage Europe?*, Australian Journal of Public Administration 51, 117-30
- Meuleman, Louis (2008): *Public management and the metagovernance of hierarchies, networks and markets*. Springer, 2008.
- Michel H. (2005): *Société civile*. En Deloye Y. (dir.): Dictionnaire des élections européennes. Economica.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013): Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas. Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA).
- Montero Gibert, J. R. y García Morillo, J. (1984): *El control parlamentario*. Madrid, Ed. Tecnos.
- Moravcsik, A. (2002): *In Defence of the "Democratic Deficit": Reassessing the Legitimacy of the European Union*. Journal of Common Market Studies, Vol. 40, 4, 603-34.
- Moreau-Defarges, P. (2008): *La gouvernance*. Paris: PUF.
- Muñoz Calvo, José Luis (1982): *Criterios rectores de la fiscalización externa del gasto público. El llamado control de eficacia*, en El Tribunal de Cuentas en España. Vol. II. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.
- Navas Vázquez, Rafael (2009): *Manual del control externo*, Camara de Cuentas de Andalucía; Cizur Menor (Navarra), Civitas.
- NN.UU, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (2001): *World Public Sector Report. Globalization and the State*, Nueva York, NN.UU.
- Nugent, N. (ed.) (2000): *At the Heart of the Union: Studies of the European Commission*, 2nd. Ed. Basingstoke, Macmillan
- Nye, Joseph S. (2003): *La paradoja del poder norteamericano*, Madrid: Taurus.
- Oates, Wallace E. (1972): *Fiscal Federalism*, NY: Harcourt Brace Jovanovich.
- Oates, Wallace E. (1999): *An Easy on Fiscal Federalism*, Journal of Economic Literature, Vol. 37 Issue 3, 1120-1150.
- Orón Moratal, German. (2013): *El control del equilibrio presupuestario en los distintos niveles de gobierno*. Crónica Presupuestaria 1/2013.
- Palao Taboada, Carlos (1985): *El Control de la actividad financiera en un Estado democrático*, en AAVV: La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática. Encuentro Internacional 1984. Madrid: Tribunal de Cuentas.
- Parlamento Europeo (2005): *Resolución del Parlamento Europeo con las observaciones que acompañan a la Decisión sobre la aprobación de la gestión en la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea para el ejercicio 2003*.
- Pascual García, José (2009): *Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control*. Boletín Oficial del Estado.
- Pegoraro, L. y Porras Nadales A.J. (2003): *Qualità normativa e tecnica legislativa. Europa, stati, enti territoriali*. Bolonia: Bonomo.
- Pérez de las Heras, Beatriz y Larrazábal Basañez, Santiago (2012): *Control presupuestario en la Unión Europea, reforma constitucional, ajuste de los presupuestos de las Administraciones Públicas y su impacto en el autogobierno vasco en el marco del Concierto Económico*. Revista Vasca de Administración Pública, n. 94.
- Pérez Pérez, José Alberto (2008): *Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes*. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 50, 87-94.

- Pérez Royo, Javier (1982): **El Tribunal de Cuentas** en la Constitución y en el proyecto de ley reguladora del mismo, en AA.VV.: El Tribunal de Cuentas en España. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Piattoni S. (2006): *Informal Governance in Structural Policy*, *Perspective on European Politics and Society*, 7(1): 56-74.
- Piattoni, S. (2009): *Multi-level governance: a historical and conceptual analysis*. *European integration*, 31(2): 163-180.
- Piattoni, Simona (2010): *The Theory of Multi-level Governance: Conceptual, Empirical, and Normative Challenges*, Oxford, Oxford University Press.
- Pierre, J. y Peters, G. (2000): *Governance, Politics and the State*, Londres, MacMillan.
- Piña Garrido, L. (2012). *¿Un Consejo Fiscal independiente en España?* *Crónica tributaria*, (6), 25-50.
- Poiaras Maduro, Miguel. (2004): *How Constitutional Can the European Union Be? The Tension Between Intergovernmentalism and Constitutionalism in the European Union*, en Weiler and Eisgruber, eds., *Altneuland: The EU Constitution in a Contextual Perspective*, Jean Monnet Working Paper 5/04.
- Porras Gómez, Antonio-Martín (2009): *La reforma del sistema comunitario de gobernanza financiera bajo la Comisión Barroso*, **Auditoría Pública**, 49, noviembre 2009.
- Porras Nadales, Antonio J. (1988): *Introducción a una Teoría del Estado Postsocial*, Barcelona, PPU.
- Prats Catalá, Joan (2005): *Modos de gobernanza de las sociedades globales*, en Cerrillo i Martínez, Agustí (Coord.), *La Gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, INAP, Madrid.
- Quatremer, Jean (1999): *Europarlement, vingt ans pour s'imposer*. *Libération*, 8 de junio de 1999.
- Ramió Matas, Carles (1999): *Teoría de la Organización y Administración Pública*. Tecnos.
- Rawls, John (1971): *A Theory of Justice*. Harvard University Press.
- Rhodes, R. (1996): *The New Governance: Governing without Government*, *Political Studies*, XLIV, 652-67.
- Richardson, J. J. y G. Jordan (1979): *Governing Under Pressure: The Policy Process in a Post-Parliamentary Democracy*. Oxford: Martin Robertson.
- Richardson, Jeremy (2000): *Government, Interest Groups and Policy Change*. *Political Studies*, 48, 1006-1025.
- Ridaura Martínez, M^a. J. (2009): *Relaciones Intergubernamentales: Estado-comunidades autónomas*, Valencia 2009, Tirant lo Blanch.
- Riekmann, Sonja Puntischer (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin) Oxford University Press, 120-137.
- Rodríguez-Izquierdo Serrano, Myriam (2012): *La legitimación democrática del poder supranacional*, *Estudios de Deusto*, Vol. 60/2, Julio-Diciembre 2012, 45-70.
- Romano, Santi (1950): *Nozione e natura degli organi costituzionale dello Stato*, Scritti minori. Milan.
- Rosenau, James N. (1997): *Along the Domestic-Foreign Frontier. Exploring Governance in a Turbulent World*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Rousseau, Dominique (2005): *La constitution, projet inachevé*. *Recueil des Cours*, vol. XV, A.I.D.C. 2005.
- Rubio Llorente, F. (1993): *La forma del poder: Estudios sobre la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- Saint-Martin D. (2005): *La gouvernance comme conception de l'État de la "troisième voie" dans les pays anglo-saxons*. In Hermet G., Kazancigil A. et Prud'homme JF. (dir.), *La gouvernance, un concept et ses applications*, Karthala, Paris, 228, 83-96.
- Sánchez Barrueco, María Luisa (2008): *Configuración legal y limitaciones del tribunal de cuentas Europeo. El Tribunal de Cuentas Europeo. La superación de sus limitaciones mediante la colaboración institucional* (Enero 2008). Id. vLex: VLEX-53730888.

- Sánchez Barrueco, María Luisa (2008): *La reforma administrativa de la Comisión Europea 2000-2008*. XIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 4 - 7 nov. 2008.
- Sánchez Ferro, Susana (2011): *Las subvenciones condicionadas en el Estado Autonómico*. *Revista General de Derecho Constitucional* 11, 1-43.
- Scharpf, F. (1994): *Games Real Actors Play: Positive and Negative Coordination in Embedded Negotiations*, *Journal of Theoretical Politics*, 6, 27-53.
- Scharpf, F. (2011): *The Twilight of Constitutionalism?* (ed. Martin Loughlin). Oxford University Press, 89-119.
- Schedler, Andreas (1999): *Conceptualizing Accountability*. En: *The self restraining state: power and accountability in new democracies*. Ed. Schedler, Andreas; Diamond, Larry y Plattner, Marc. Lynne Rienner Publishers. Páginas 13-28
- Schedler, Andreas (2004): *¿Qué es la Rendición de Cuentas?* Cuadernillos de Transparencia N° 3. Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI). México.
- Schmitter, Philippe (2004): *Neo-functionalism*, en A. Wiener y T. Diez eds.: *European Integration Theory*, Oxford: Oxford University Press, 45-74.
- Shah, Anwar (2004): *Fiscal decentralization in developing and transition economies: progress, problems, and the promise*, Policy Research Working Paper Series 3282, The World Bank.
- Sierra Cadena, Jesús (2011). *La justicia constitucional en la era de la gobernanza*. *Universitas. Revista de Filosofía, Derecho y Política*, 13, 67-95.
- Sinclair, Sonja (1979): *Cordial but Not Cosy. A History of the Office of the Auditor General*. McClelland and Stewart. Toronto.
- Skelcher, C., N. Mathur y M. Smith (2005): *The public governance of collaborative spaces: Discourse, design and democracy*, *Public Administration*, 3, 573-596.
- Smith, Michael. (2004): *Toward a theory of EU foreign policy-making: multi-level governance, domestic politics, and national adaptation to Europe's common foreign and security policy*. *Journal of European Public Policy*, 11, 4, 740-758.
- Sobrino Heredia, J. (2003): "Las organizaciones internacionales: generalidades", en Díez de Velasco, M., *Las Organizaciones Internacionales*, 13ª ed., Tecnos, Madrid.
- Sørensen, E. y Torfing, J. (2009): *Making Governance Networks Effective and Democratic through Metagovernance*, *Public Administration*, 2009, 87, 2, 234-258.
- Sørensen, Eva. (2006): *The Changing Role of Politicians in Processes of Democratic Governance*, *The American Review of Public Administration*, 36, 1, 98-114.
- Stoker, G. (1998): *Governance as Theory: Five Propositions*. *International Social Science Journal*, 50: 17-28.
- Stone Sweet, A., Sandholtz, W. (1997): *European integration and supranational governance*. *Journal of European public policy*, 4(3).
- Stone, C. N. (1989): *Regime Politics. Governing Atlanta 1946-1988*. University Press of Kansas.
- Suárez Suárez, Andrés. (1986): *El control o fiscalización del Sector Público*. Tribunal de Cuentas, Madrid.
- Tajadura Tejada, J. (2010): *El principio de cooperación en el Estado autonómico*, Granada, Comares.
- Teisman, G. y Klijn, E. (2002): *Partnership Arrangements: Governmental Rhetoric or Governance Scheme*, *Public Administration Review*, 62, 197-205.
- Teré Pérez, Alejandro (2000): *Las competencias de fiscalización de los órganos de control externo del Estado y de las Comunidades Autónomas*. Civitas. *Revista española de derecho financiero*, 108, 517-540.
- Termes Inglés, Fernando (1992): *El control de Performance*, en *Los Órganos de control externo y el sector público*. Cámara de Cuentas de Andalucía. Sevilla.
- Tiebout, Charles M. (1956): *A Pure Theory of Local Expenditures*, *Journal of Political Economy* 64, 5, 416-24.

- Toro M.C. (2005): *Gouvernance, réseaux trans-gouvernementaux et gestion de la globalisation*. En Hermet G., Kazancigil A. y Prud'homme JF. (dir.), *La gouvernance, un concept et ses applications*, Karthala, Paris, 181-200.
- Torres Pérez, Aída (2011): *La projecció de la potestat subvencional sobre la distribució competencial. Anàlisi de la pràctica estatal*. Institut de Estudis Autonòmics.
- Tournier, Charles (2007): *Le concept de gouvernance en science politique*. *Papel Político*, enero-junio, 12, 1, 63-91. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.
- Treib, O., Bähr, H. y Falkner, G. (2007): *Modes of governance: towards a conceptual clarification*, *Journal of European Public Policy*, 14:1, 1-20.
- Tribunal de Cuentas de España (1997): *Normas Internas de Fiscalización*.
- Tribunal de Cuentas de la UE (2007): *Dictamen 6/2007 sobre los resúmenes anuales de los Estados miembros, las «declaraciones nacionales» de los Estados miembros y los trabajos de auditoría de los fondos comunitarios por las instituciones nacionales de control*. 2007/C 216/02.
- Tribunal de Cuentas de la UE (2012): *Manual de Auditoría de Gestión*.
- Urofsky, Melvin I.; Paul Finkelman (2002): *A March of Liberty: A Constitutional History of the United States 1* (2nd ed.). New York, NY: Oxford University Press.
- Vallés Vives, Francesc (2001): *Control externo del gasto público y Estado constitucional*, Tesis Doctoral presentada per Francesc Vallès Vives per optar al títol de Doctor en Dret. Bellaterra, septiembre de 2001.
- Walker, Neil. (2008): *Taking Constitutionalism beyond the State*, *Political Studies*, 56, 519-543.
- Warren M.E. (2008): *Governance-Driven Democratization*. CDNG, working paper, Roskilde University, Roskilde, Denmark.
- Weaver, R. Kent (1986): *The Politics of Blame Avoidance*, *Journal of Public Policy*, 6, 371-398.
- Whitehead, M. (2003): *'In the Shadow of Hierarchy': metagovernance, policy reform and urban regeneration in the West Midlands*, *Area*, 35, 1, 6-14.
- Wolman, H. (1990): *Decentralisation: What it is and why should we care*. En Benner, R. J. (ed.), *Decentralization, Local Government and Markets towards a post-welfare agenda* (29-43). Oxford: Clarendon Press.
- Yebra Martul-Ortega, P. (2004): *Constitución financiera española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.



SINDICATURA DE COMPTES