



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

**La fiscalización operativa realizada
por los órganos de control externo
de las cuentas públicas en el marco
del artículo 31.2 CE**

Presentado por:

D. Fidel González Riaño

Tutelado por:

D. Juan Fernando Durán Alba

Valladolid, 24 de julio de 2019

Índice

1. INTRODUCCIÓN	3
2. RELACIÓN ENTRE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO Y EL PODER LEGISLATIVO	5
3. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA	14
3.1 El criterio de legalidad.	21
3.2. Los criterios de eficiencia y economía.	24
3.2.1 La cuestión de la eficacia.....	32
3.3. Los criterios de economía y eficiencia en la jurisprudencia	35
3.4 Diferentes ámbitos de aplicación de este precepto.	38
4. LA EVALUACIÓN DE LAS CUENTAS PÚBLICAS	51
4.1 Los nuevos horizontes del control operativo	55
5. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS	58
6. CONCLUSIONES	65
7. BIBLIOGRAFÍA	68

Art. 31.2 de la Constitución Española: *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”*

Resumen

Este estudio busca realizar un análisis del control operativo llevado a cabo por los Órganos de Control Externo que realizan su función dentro de España y la aplicación del precepto 31.2 de la Constitución por parte de estos.

La coordinación y relación entre las entidades fiscalizadoras nacional y autonómicas y su labor de control sobre el gasto público realizado en función de los principios de economía y eficiencia, que se nombran en el artículo 31.2 de la Carta Magna, son el pilar fundamental de este trabajo.

Así mismo, dentro de este trabajo se introducen comentarios sobre la independencia, autonomía y relación entre los diferentes órganos fiscalizadores y los órganos que realizan el gasto de fondos comunes.

La última parte de este documento es la comparación entre dos auditorías llevadas a cabo por dos entidades fiscalizadoras que controlan las cuentas en España, así como los criterios y principios que se aplican.

Palabras clave: Órganos de Control Externo, gasto público, eficiencia y control operativo.

Abstract

The aim of this study is to analyze the operational control of external control bodies that exist in Spain in a national and autonomous level and how they apply the article 31.2 of the Spanish Constitution.

In this precept of the Constitutional Text are collected the principles of economy and efficiency in the public waste.

In this text we will try to see if the entities of control in their audits apply these principles, the relationship between the branches of government and the control bodies and between the various tools that the Spanish State must make the control of the public accounts.

Key words: External control bodies, public waste, efficiency and operational control.

1. INTRODUCCIÓN

A todas horas, constantemente, se nos habla e informa sobre la situación económica del mundo que nos rodea. La economía y la forma de medirla está en cada uno de los lugares en los que situamos nuestra atención y el Derecho no iba a ser ajeno a esta situación.

Un ejemplo puede ser la auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea sobre la red de alta velocidad – que será comentada al final del trabajo- en donde surgen conclusiones realmente sorprendentes, y que dejan a España no precisamente en la mejor de las posiciones cuando se habla del uso del dinero público.

Los recursos que proceden de la ciudadanía son entregados a los organismos que nos gobiernan para que se realicen con ellos una gestión correcta y eficiente que nos beneficie. Para observar y apreciar qué se está haciendo con esos ingresos comunes existen los órganos de control externo, que nos favorecen el conocimiento de lo que realmente sucede con los recursos prestados.

En estas líneas encontraremos una serie de relaciones jurídico-económicas existentes en la sociedad española y que tienen como base el artículo 31.2 de la Constitución Española, donde términos como economía y eficiencia tienen relación con criterios como el de legalidad.

Este trabajo trata de llevar a cabo un análisis desde la perspectiva del Derecho, no sólo de un artículo como el 31.2 de la Carta Magna sobre el que no hay excesiva literatura, si no sobre si los criterios de economía y eficiencia que en él se enmarcan son realmente útiles y utilizados a la hora de realizar las oportunas mediciones sobre el empleo de los gastos públicos.

El especial interés de los ciudadanos, que desde hace unos años viene avivándose en la sociedad sobre el uso que hacen los gestores de los recursos públicos, este interés puede tener su fundamento en que tienen más información de los hechos que ocurren, y también en que quieren conocer qué se está haciendo con los ingresos comunes y a qué se están destinando.

El querer saber a qué se destinan los recursos comunes de la ciudadanía, la forma en que estos se presupuestan y gastan, llegan a un fin, que es el de saber

si todo se está realizando de la forma más idónea posible. Todo ello desemboca en el control operativo llevado a cabo por los Órganos de Control Externo.

Al fin y al cabo, son estas Entidades Fiscalizadoras las que deciden, según sus propio métodos o criterios, si se está llevando a cabo correctamente la función económico-financiera de los recursos públicos por parte de sus gestores.

En este trabajo se analizan las funciones de estas Entidades, así como las relaciones entre ellas con los demás poderes del Estado, y especialmente la relación con los entes a controlar; también, los criterios que se utilizan para medir y determinar el correcto o incorrecto uso de los recursos disponibles a la hora de ejecutar el gasto presupuestado.

El control operativo llevado a cabo por los Órganos de Control Externo, a pesar de estar recogido dentro de la Constitución vigente, es un tema que generalmente ha pasado desapercibido dentro de la literatura de la doctrina y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo.

Podemos concluir que durante este estudio se pretende analizar el desarrollo de la función fiscalizadora de los Órganos de Control en relación con los criterios de economía y eficiencia que deberían regir el gasto público, como así se recoge en el artículo 31.2 de la Constitución.

Por último, se estudia cuál es el punto actual del control operativo de las cuentas públicas, así como atisbar el horizonte respecto de los criterios que están empezando a tener una especial relevancia.

2. RELACIÓN ENTRE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO Y EL PODER LEGISLATIVO.

El Tribunal de Cuentas es el órgano fiscalizador supremo en sistema legal español, dicha facultad se le otorga en la Constitución en el artículo 136, especificando dentro del mismo que se trata de un órgano que es dependiente de las Cortes Generales. Así mismo, la interpretación del Tribunal Constitucional determina la supremacía del Tribunal de Cuentas, pero deja abierta la puerta a la idea de que existan otros órganos fiscalizadores¹.

Finaliza el artículo estableciendo la necesidad de una ley que regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, la denominada Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas donde se reconocen las dos funciones del Tribunal, la fiscalizadora y la de enjuiciamiento contable.

Estos conceptos han sido tenidos en cuenta en multitud de Comunidades Autónomas, y sus correspondientes Estatutos, en el momento de la creación de los órganos fiscalizadores de las mismas, vinculando dichos órganos a los diferentes poderes legislativos de las comunidades.

La diferenciación que supone la regulación legal (nacional o autonómica) y territorial de los Órganos de Control Externo nos lleva a dividir el análisis que a continuación se hará en dos apartados; uno el relativo a ámbito nacional representado en el Tribunal de Cuentas y otro derivado del ámbito autonómico:

A) Tribunal de Cuentas:

El artículo 31 de la Constitución define en su tercer apartado que las prestaciones personales y patrimoniales se harán con arreglo a la ley, es decir, se rigen por el principio de legalidad, esto supone que toda aprobación del gasto público, así como la elección de los fines de dichos recursos han de ser definidos mediante norma con rango de ley, la cual será realizada por el órgano legislativo, siendo la creación y aprobación de leyes su principal función. De igual modo, no

¹ Como interpreta el Tribunal Constitucional en la STC 187/1988, FJ 7, “pudiendo delegar el ejercicio de sus funciones en los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas eventualmente prevean sus Estatutos”.

podemos obviar la potestad que tiene también el Ejecutivo a la hora de intervenir en la elaboración de las leyes a través de su iniciativa legislativa.

Otra de las sendas que vincularían estos dos poderes con los órganos fiscalizadores sería la designación de los miembros de tribunal, ya que, aunque en el mismo artículo 136 se reconoce la independencia de los miembros del Tribunal de Cuentas, ésta se contrapone con la vinculación con las asambleas legislativas en el momento de la elección de los miembros del mismo ya que estos son elegidos directamente por las Cortes Generales², seis miembros son elegidos por el Congreso de los Diputados y otros seis por el Senado.

Podemos concretar entonces que el vínculo existente entre los órganos fiscalizadores y el poder legislativo procede de dos vertientes: la primera por su relación con la ley, puesto que emana del segundo y el primero ha de controlar que se cumpla en materia económico-financiera; y la segunda sería la relativa a la designación de los miembros del tribunal por parte de las Cortes Generales.

Aunque cabe resalta que, según lo establecido en la Constitución, el órgano fiscalizador debería considerarse como un órgano dependiente de las Cortes Generales, sus miembros gozarían de la misma independencia que los Jueces y Magistrados del sistema judicial.

Cuando en febrero de 1982, el por aquel entonces Ministro de Hacienda D. Jaime García Añoveros, presentaba la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas definió la finalidad de dicha ley como: “la de poner a disposición de las Cortes Generales un instrumento cualificado e idóneo para el necesario control de la gestión económica y financiera del Estado y de todo el sector público”³.

La independencia que se pretendía establecer para el Tribunal de Cuentas en el momento de la elaboración de la norma buscaba garantizar el principio democrático de la separación de poderes, sobre todo del poder legislativo, para conseguir así una administración lo más transparente y eficaz posible.

² Artículo 30 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

³Como se asegura en el blog de la Organización de Control Externo Autónomicos: <http://asocex.es/las-relaciones-del-poder-legislativo-y-las-instituciones-de-control-externo>.

Respecto del poder legislativo, una de sus funciones es la aprobación de los presupuestos elaborados por el poder ejecutivo y también realizar un control político sobre los mismos, pero en muchas ocasiones el Parlamento no está capacitado técnicamente para la realización de un análisis y un control más pormenorizado de las cuestiones relativas al gasto público, más concretamente en materia económica y financiera, para solventar este problema se llegó a la conclusión de delegar en los órganos fiscalizadores dicha labor, generándose así una situación de interdependencia, convirtiéndose el Tribunal de Cuentas en un órgano auxiliar del control político que se lleva a cabo en las asambleas, y no en un órgano fiscalizador del gasto público totalmente independiente.

El auxilio que proporcionan los órganos fiscalizadores a los órganos parlamentarios permite, en teoría, un control político más fundamentado sobre los presupuestos y las ejecuciones de estos, aunque en muchas ocasiones la función de los órganos externos quede reducida a la elaboración de informes, dejando así a los parlamentarios la interpretación de dichos informes y su posterior uso en el control político al Gobierno de turno.

Aun así, la dicotomía que se presenta entre la independencia y la interdependencia de los órganos viene marcada por la no intervención del resto de poderes sobre el control externo, que debe ser ejercido por los órganos fiscalizadores y les corresponde a estos últimos demostrar y trabajar con la objetividad e imparcialidad que de ellos se espera, manifestando y defendiendo así su utilidad.

Cuando la Constitución se refiere a que el Tribunal de Cuentas será dependiente de las Cortes Generales, se refiere a una dependencia orgánica de las mismas, reconociéndola como una institución auxiliar a los órganos parlamentarios, buscando así una separación de los órganos de control tanto del Gobierno que determina los gastos, como de la Administración que los ejecuta, salvando la independencia de aquello con lo que trabaja. Se entiende que es más favorable que esta función esté vinculada al poder legislativo que a los poderes los que se ha de llevar a cabo la fiscalización, ya que esto último podría degenerar en la utilización de estas entidades en beneficio propio por parte de algún partido político.

La independencia y autonomía de los órganos de control externo entendida como la ausencia de vinculación con poderes como el Ejecutivo o la Administración es obvia, ya que como el control de las cuentas que se realiza sobre estos órganos la mejor manera que se tiene de llevar a cabo la función fiscalizadora es garantizando la independencia del órgano de control.

Es la autonomía funcional de los propios órganos la que genera su independencia, son ellos mismos los que a través de su funcionamiento interno deciden libremente las funciones fiscalizadoras de la gestión de los fondos públicos, pueden ellos mismos determinar, en algunos casos, no sólo sobre el plan anual que tienen pensado desarrollar, es decir, los organismos que serán objeto de fiscalización⁴, sino también los criterios y métodos con los que se van a llevar dichas investigaciones.

Con la independencia que se les otorga se establece que la finalidad última de dichos órganos es la imparcialidad de los mismos respecto del resto de poderes presentes en el funcionamiento del Estado.

Esta situación es consecuencia lógica de que allí donde se produzcan gastos públicos o donde se empleen los ingresos del contribuyente debería existir un control para analizar y fiscalizar los movimientos que se realicen con esos caudales públicos. Este control se realiza de manera política dentro de los diferentes niveles en las correspondientes asambleas, pero para poder llevar a cabo el correcto control operativo, estas se han de sustentar en otras entidades que les ayuden a interpretar el gasto público desde una perspectiva económica.

Hemos de recordar que la autonomía concedida a dichos órganos debe garantizar la independencia de estos frente al resto de poderes y más especialmente frente al Poder Ejecutivo.

El otro camino que ataca a la independencia de los órganos externos es de la elección de sus miembros, generalmente designados por las propias asambleas

⁴ En algunas Comunidades Autónomas como en Castilla y León las funciones de fiscalización del Consejo de Cuentas han de realizarse conforme al Plan Anual previamente aprobado por las Cortes de esta Comunidad, así se recoge en el artículo 10 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

parlamentarias a las que están vinculados los órganos fiscalizadores. La mera forma de selección de los candidatos tiene marcado carácter político, dentro de determinados criterios meritorios, ya que son propuestos directamente por las formaciones representadas en los Parlamentos, aunque después dichos candidatos, por regla general, deben ser votados y elegidos por los representantes de la Cámara correspondiente, es por ello por lo que hay analizar pormenorizadamente si realmente se cumple esa autonomía e independencia que se debería dar sobre los órganos.

En relación con los miembros que la componen, la autonomía de los órganos de control externo viene dictada en el propio artículo 136 de la Carta Magna, donde se les equipara en el caso del Tribunal de Cuentas, con los Jueces en relación con su independencia, inamovilidad e incompatibilidades.

En relación con los miembros que la componen, la autonomía de los órganos de control externo viene dictada en el propio artículo 136 de la Carta Magna, donde se les equipara en el caso del Tribunal de Cuentas, con los Jueces en relación con su independencia, inamovilidad e incompatibilidades, cuestiones que como veremos más adelante varían ligeramente respecto de los miembros de los órganos autonómicos.

La composición de los Consejos y Tribunales de Cuentas no debería derivar de la forma en que se designa a los miembros, ya que esta generalmente viene atribuida por la propia asamblea que es la que designa a los componentes aun siendo este un organismo puramente técnico que no tendría que tener ninguna vinculación con la política, especialmente desde la Ley Orgánica 8/2007 sobre financiación de los partidos políticos, que fue modificada en 2015, otorga en exclusiva, el control externo de la actividad económico-financiera de los partidos políticos al Tribunal de Cuentas y especialmente cuando nos referimos a su financiación.

Se deben establecer garantías para asegurar la libertad a la hora de determinar los criterios a seguir en la función fiscalizadora, buscando siempre que sean lo más objetivos posibles, además cabe resaltar que como ya se ha comentado, la inamovilidad de los mismo dota a los miembros de las entidades fiscalizadoras de cierta independencia.

B) Órganos de control autonómicos

Con respecto de la vinculación entre poderes, que ya hemos destacado para el Tribunal de Cuentas, análogamente se dan las mismas circunstancias en las diferentes Comunidades Autónomas que han decidido crear sus propios órganos fiscalizadores, donde sus miembros son también designados por los poderes legislativos territoriales y que encaja en muchas definiciones en los diferentes Estatutos de Autonomía donde se reconoce la dependencia del correspondiente Órgano Legislativo⁵.

Son también entidades dependientes de las diferentes asambleas legislativas ya que, al igual que en el ámbito nacional, estos órganos son necesarios para poder llevar a cabo un control político más completo sobre aquellos que tienen acceso a los recursos comunes. Es por ello por lo que esta dependencia se sustenta en la función auxiliadora que tienen estas entidades a la hora de realizar informes o resúmenes que permitan, a los políticos realizar un mejor control económico-financiero.

Situaciones análogas a la del Tribunal de Cuentas se dan en las diferentes Comunidades Autónomas que han decidido crear sus propios órganos fiscalizadores, donde sus miembros son también designados por las Asambleas Legislativas autonómicas generando así un vínculo de dependencia entre el Poder Legislativo y el Órgano fiscalizador

Al igual que sucede con el máximo órgano fiscalizador del Estado, las diferentes entidades autonómicas de control de las cuentas públicas también viven en una permanente dicotomía entre la dependencia del resto de poderes y la autonomía de sus reglamentos, esta autonomía es la que proviene de la libre decisión no solo de los órganos que auditar si no también los métodos y criterios empleados en esos exámenes.

⁵ Véanse como ejemplos el artículo 80.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, donde se establece que la Sindicatura de Cuentas depende orgánicamente del Parlamento, o el artículo 90.1 del Estatuto de Castilla y León, en el que se reconoce la dependencia del Consejo de Cuentas respecto de las Cortes.

La definición que en los Estatutos de Autonomía se hace de estos órganos de control externo no varía sustancialmente de la establecida como órgano que, por delegación del Parlamento correspondiente, tiene la labor fiscalizadora de las cuentas públicas, siempre recordando la coordinación necesaria con el Tribunal de Cuentas, así como su supremacía reconocida constitucionalmente.

Aun así, hemos de resaltar que es cierto que en varios Estatutos de Autonomía se predica la dependencia de los órganos legislativos, pero rara vez, se menciona o define la autonomía que les corresponde⁶.

No hemos de olvidar que las asambleas legislativas o parlamentarias tienen naturaleza política al estar compuestas por representantes de la población elegidos democráticamente en virtud de los diferentes partidos políticos y agrupados por grupos parlamentarios dentro del órgano legislativo.

De igual forma, en varias de las leyes reguladoras de los órganos autonómicos se han incluido los términos de independencia e inamovilidad respecto de los miembros que componen las Entidades Fiscalizadoras.⁷

Los diferentes reglamentos y leyes autonómicas reguladoras de los órganos de control, e incluso en algunas ocasiones en los mismos reglamentos de las asambleas autonómicas, son las que determinan la selección de los miembros de las entidades fiscalizadoras que en la mayor parte de los casos son consideradas instituciones autonómicas.⁸

⁶ Hay que destacar el artículo 80.2 del Estatuto de Cataluña donde se reconoce a la Sindicatura de Cuentas “plena autonomía organizativa, funcional y presupuestaria, de acuerdo con las leyes.”

⁷ Como puede observarse en el artículo 23 de la Ley de la Audiencia de Cuentas de Canarias, mientras que en el artículo 25 de la Ley Reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León se emplean los términos de imparcialidad e independencia o en el artículo 25 de la Ley de la Cámara de Cuentas de Andalucía donde se reconoce a los consejeros la independencia e inamovilidad que también se cita en el precepto constitucional.

⁸ En Castilla y León la elección de los consejeros se realiza cada cuatro años y según el artículo 22 de la Ley Reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León: “en votación conjunta de los candidatos que corresponda presentar a los Grupos Parlamentarios en proporción al número de Procuradores integrado en cada uno de ellos”.

En algunas autonomías la vinculación entre los miembros y la asamblea legislativa autonómica es tal, que como en el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía, cada grupo parlamentario “tienen derecho, como mínimo, a que uno de los miembros elegidos proceda de su propuesta” (a excepción del grupo mixto)⁹.

La autonomía que se predica en estos casos no siempre se concreta en los Estatutos de Autonomía o en la correspondiente ley autonómica de regulación de los órganos de control, la tendencia respecto de la independencia en las regulaciones del ordenamiento puede ser entendida en tres ámbitos¹⁰: el primero en el ámbito reglamentario, los órganos han de poder redactar sus propios procedimientos y funcionamiento interno, el segundo sería una autonomía presupuestaria y por último una autonomía de gobierno.

Aun así, hemos de resaltar que es cierto que en muchos de esos Estatutos de Autonomía se predica la dependencia de los órganos legislativos, pero rara vez, se menciona o define la autonomía que les corresponde¹¹. Siendo esta autonomía la defensa y justificación de la propia existencia de estos órganos, especialmente cuando la sospecha de la duplicidad de las funciones entre el Tribunal de Cuentas y los diferentes órganos autonómicos de control.

Como conclusión, podemos establecer que existe una cierta autonomía y libertad dentro de los denominados como órganos de control externo, tanto a nivel nacional como autonómico, pero siempre limitada o matizada por la dependencia expresa de los órganos legislativos, sobre todo en lo relativo a la composición y nombramiento de los miembros, donde la separación entre la política y la búsqueda independencia se difumina.

⁹ Así se recoge en el artículo 24 de la Ley 1/1988, de 17 marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

¹⁰ Biglino Campos, P. (2008): “La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos estatutos de autonomía”, en *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas* (dir. P. Biglino Campos y J.F. Durán Alba), Lex Nova, Valladolid, 2008, p. 24.

¹¹ Hay que destacar el artículo 80.2 del Estatuto de Cataluña donde se reconoce a la Sindicatura de Cuentas “plena autonomía organizativa, funcional y presupuestaria, de acuerdo con las leyes.”

Por otro lado, hemos de recordar que España como país comunitario también está sometido a un control externo por parte de la UE y más concretamente al Tribunal de Cuentas Europeo, que limita esa autonomía y libertad a nivel supranacional, dicho control externo viene dado por el hecho de que los Estados Miembros deben rendir cuentas sobre los recursos que perciben y que deben entregar al conjunto de la Unión, de esta situación ya se hablará más detenidamente.

También cabe destacar que a pesar del reconocimiento de la función auditora que pueden desarrollar estos órganos autonómicos¹², ninguno de ellos tiene la capacidad de llevar a cabo enjuiciamientos contables, los cuales son competencia única del Tribunal de Cuentas el cual sigue siendo el Supremo Órgano Fiscalizador, aunque si bien es cierto, que el propio Tribunal puede delegar en otras entidades la función instructora¹³.

¹² En virtud de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en la STC 187/1988, FJ7.

¹³ Como se reconoce en el artículo 26.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas: “En las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.

3. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

El artículo tal y como lo conocemos ahora nace del artículo 29 del Texto Provisional de la Constitución, que finalmente acabó siendo el artículo 31. El cambio a definitivo se realizó en virtud de la enmienda 647 del Senado por D. Enrique Fuentes Quintana del Grupo Independiente, él mismo sostenía que “la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto”¹⁴, es por ello por lo que pensaba que para salvaguardar los recursos obtenidos a través de los impuestos se debían establecer criterios que condicionaran el gasto público.

En un primer momento se definieron los criterios sobre la programación, la ejecución y el control del gasto público, aunque en la Comisión Mixta Congreso-Senado se suprimió esta última parte por economía legislativa¹⁵, por ello la parte que vinculaba el control con los dos criterios no llegó a formalizarse en el texto constitucional definitivo.

Previamente a la Constitución del año 1978 no se encuentran referencias en otros textos constitucionales a los principios o criterios de economía y eficiencia, es por ello por lo que el artículo 31.2 de la Norma Suprema permite el nacimiento de un control operativo sobre el gasto público, el cual en los últimos años ha ido adquiriendo una vital importancia en la ciudadanía, como ya se comentará más adelante.

En este artículo se establece al gasto público gramaticalmente “como sujeto y destinatario del mandato constitucional”¹⁶ que supone que realmente es el gasto el que tiene que desarrollarse de manera equitativa, eficiente y económicamente.

Generalmente se señala que estos criterios de fundamento económico-financiero tienen un especial carácter técnico que introducen en el gasto público

¹⁴ *Boletín del Senado* del 29 de agosto de 1978, número 45.

¹⁵ Así Porras Gómez, A- M.: *La gobernanza multinivel del Gasto Público Europeo*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, pp. 190 y 191.

¹⁶ Albiñana García-Quintana, C.: “Artículo 31 el Gasto Público” en *Comentario a las Leyes Políticas*, Tomo III (dir. O. Alzaga Villaamil), *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1983, p. 342.

la aplicación de procedimientos que han de ser coherentes con lo establecido en este artículo 31.2.

Uno de los problemas que surgen en el momento de analizar este precepto es su situación dentro del Texto Constitucional, aquí los expertos no se ponen de acuerdo en si debiera situarse en el Título I, donde se encuentra, o en el título VII relativo a Economía y Hacienda, ya que realmente en el 31.2 se habla exactamente de criterios económico-financieros que deben aplicarse al gasto público¹⁷.

Se puede pensar que el contenido de este artículo se encontraría más contextualizado en el Título VII de la Constitución, pero también podría considerarse como la representación de un interés de la ciudadanía por conocer que los recursos comunes se administren de forma eficiente, además, hemos de destacar que esos recursos son aportados por los propios ciudadanos¹⁸.

Este derecho repercutiría sobre aquellos que tienen acceso a los caudales públicos, ya que son estos lo que deberían proteger y velar por el cumplimiento de este derecho que recientemente ha suscitado el interés de la sociedad como consecuencia de los acontecimientos acaecidos en los últimos años y que han despertado la atención de las personas por saber qué sucede con los recursos públicos.

Realmente podemos llegar a entender que, si no se siguen los principios de economía y eficiencia, así como el de equidad o legalidad en la presupuestación

¹⁷ Véase Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer, M. y Casas Baamonde, M^a.E.: *Comentarios a la Constitución*, BOE, Madrid, 2018, donde Aguallo Aviles, A. y Bueno Gallardo, E. en su comentario del artículo 31 sobre el segundo apartado relativo a los criterios económico-financieros solo se limita a decir que no hay jurisprudencia sobre estos, mientras que Rodríguez Bereijo en: "introducción del Título VII" sí recoge en su comentario un análisis más pormenorizado de estos criterios.

¹⁸ Borgia Sorrosal, S. determina que: "el artículo 31.2 recoge un derecho de todos los ciudadanos al gasto, (...) a uno cuya programación y ejecución se hagan respetando los principios de economía y eficiencia". En *Los principios constitucionales de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos*, *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 36, 2004, pp. 41-74.

y ejecución del gasto público se no se estarían llevando a cabo preceptos que se incluyen dentro de la propia Carta Magna, es decir, podría llegar a darse la situación en la que se estuviera organizando el gasto público de manera contraria a la Constitución.

Dentro de este artículo se recogen el conjunto de los principios rectores de la actividad económica y financiera de las entidades públicas, siendo la totalidad de dicha actividad sometida a la propia constitución y por *ende* al marco jurídico español y a la misma legalidad imperante.

En este este precepto encontramos tres apartados con significados bastantes diferenciados que buscan en su conjunto establecer los principios rectores que habrán de actuar sobre la economía financiera en el complejo constitucional e institucional, siempre con la mayor igualdad y justicia posible entre todos los contribuyentes. De estos principios constitucionales podemos destacar:

- Que sobre el primer apartado se asientan los cimientos sobre los que posteriormente se edificará el sistema tributario español que deberá cumplir con los principios de igualdad y progresividad que en el texto se señalan explícitamente y los principios de capacidad económica y generalidad que vienen también recogidos, que se aplican en las diferentes normas que regulan el ámbito tributario y financiero del Estado.
- A su vez en el segundo apartado, se establecen los principios de eficiencia y economía, que más adelante serán analizados en profundidad, en relación con el gasto público, definen el cómo se deberán utilizar por parte de las autoridades y entidades los presupuestos y recursos públicos.
- Y por último se dice en el tercer apartado que todas las prestaciones personales o patrimoniales deberán seguir el principio de legalidad, lo que implica que todo lo relativo a la contribución y gasto de recursos públicos deberán realizarse y estar de acuerdo con la ley.

Además, se contemplan en el texto constitucional otros principios que habrán de ser aplicados a todo el ordenamiento como lo son el de seguridad jurídica o proporcionalidad, con los que se deberá estar en concordancia en el ámbito económico-financiero del Estado.

Dentro del ordenamiento jurídico español se reconoce la capacidad legislativa y ejecutiva de las Comunidades Autónomas, es por ello, que este artículo debe ser analizado y entendido en contexto con lo que se reconoce en el artículo 148 respecto de las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas entre las que se pueden destacar las obras públicas, ferrocarriles y carreteras, puertos, el fomento del desarrollo económico, el fomento de la cultura, la asistencia social o sanidad, entre otras para las que son necesarios recursos públicos que financien su desarrollo, siempre y cuando no sean coincidentes con las competencias exclusivas del Estado que se enuncian en el artículo 149.

Las Comunidades Autónomas, en virtud de sus propios Estatutos de Autonomía, son capaces de elaborar sus propios presupuestos¹⁹, organizar las contribuciones y los gastos públicos que permitan actuar con los recursos públicos, todo ello en virtud de los criterios y principios que se recogen en la Constitución, y todo ello a pesar de que en lo relativo a que su financiación sigue dependiendo del Estado. Algo similar ocurre con las Entidades Locales como así se define en el artículo 140 de la Constitución.

Todo ello ha de ser conectado con los artículos 133 y 156 del Texto Constitucional, el primero en su segundo apartado reconoce la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer medidas contributivas mientras que en el cuarto apartado se matiza que se habrá de realizar, al igual que se reconoce para el gasto público, en concordancia con el criterio de legalidad.

El segundo artículo mencionado reconoce a las Comunidades Autónomas la autonomía financiera necesaria para el desarrollo y la ejecución de sus competencias, siempre y cuando se coordinen con la Hacienda Estatal.

¹⁹ Bajo el amparo del artículo 156.1 de la Constitución donde se reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

La cuestión de la financiación autonómica sigue siendo un problema que no termina de solucionarse, ya que las Comunidades Autónomas (excluyendo los sistemas forales) siguen dependiendo económica del Gobierno para obtener ingresos.

Es por ello, que este artículo es fundamental a la hora de la creación de las posteriores leyes, normas y reglamentos que regirán la economía financiera del Estado, tanto a la hora de la recogida u obtención de los recursos monetarios como a la hora del gasto que ha de realizar con los mismos.

Esta última cuestión, la de la búsqueda del bienestar de la ciudadanía está muy unida al concepto de Estado Social y Democrática de Derecho, el cual, define la situación de España como así se reconoce en el artículo número 1.1 de la propia Constitución.

De este concepto podemos extraer tres definiciones:

- La de Estado de Derecho, la cual indica que el Estado ha de actuar conforme a determinadas pautas jurídicas, es decir, los poderes están sometidos a las normas. Esta definición del Estado establece que debe existir de una forma material un ordenamiento jurídico sobre el que deben regir determinados principio y valores, y al que deben supeditarse y obligarse todos los poderes.
- La de Estado Democrático, esta definición significa que el ordenamiento jurídico y las normas que rigen el Estado de Derecho, han de provenir de una forma de Estado basada en la democracia, es decir, que las normas que regulan y determinan el funcionamiento del Estado y de los poderes públicos que lo articulan, deben ser elaboradas por la representación de la ciudadanía, estableciendo así una relación entre el poder y los ciudadanos, en la que sobre estos últimos radica el poder del Estado. Son los propios ciudadanos los que deciden, a través de sus representantes, la deriva que ha de llevar cada Estado. Por ello, la intervención en la vida política y organizativa del Estado dota a éste del carácter democrático en el que se fundamentan la mayor parte de las naciones occidentales.

- La de Estado Social, que reconoce y facilita el intervencionismo estatal en los procesos sociales de los ciudadanos, siempre en pro de una economía más social del mercado, ya que esta cláusula añadida a la forma de Estado democrático afecta directamente a los fines del propio Estado. Dicho fin será el de proporcionar y buscar una mayor igualdad social dentro de su territorio, y para ello habrá de contar con recursos que le permitan llevarlo a cabo. Además, como dicha cláusula está reconocida en la Constitución se le dota de una fuerza indiscutible que solo podrá modificarse a través de los cauces establecidos, pero que se vincula a todo el ordenamiento jurídico.

El principio que se recoge con esta definición es puramente material, del que solo pueden exigirse fines, los cuales están supeditados a los ciudadanos en su bienestar e igualdad social, y vinculados por el sentido contrario a los poderes del Estado que serán los encargados de obtener tales metas.

En el segundo apartado del artículo 31.2 se hace referencia a la directriz que se debe seguir a la hora de realizar el gasto público, este debe tener una asignación equitativa y la ejecución y programación de este que debe seguir los criterios de economía y eficiencia, siendo estos criterios puramente económico-financieros.

Es por ello por lo que la primera parte del artículo 31.2 establece el destino propiamente dicho del gasto público y la segunda define los criterios que se han de seguir para conducirlo. Sobre los criterios a seguir prima el principio de equidad, si en algún momento los criterios de economía y eficiencia entran en contradicción con dicho principio, es este último el que prevalece.

La asignación equitativa (principio de equidad): significa por ello que el gasto público del que dispone el Estado ha de ser distribuido de la forma más ecuánime posible, se insinúa así su dependencia del contexto social y temporal en cada momento, permitiendo cierta libertad a la hora de determinar no sólo el destino de los recursos públicos sino también de su reparto, pero siempre sujeto a este principio y evitando como contrapartida la complejidad que ocasionaría la determinación de directrices constitucionales a la hora de realizar el gasto público.

Por ello, podemos concluir que, como consecuencia de esa libertad otorgada a aquellos responsables de la asignación y ejecución del gasto público, al igual que reconoce D. Luis M.^a Cazorla Prieto²⁰, “Lo jurídico se diluye aquí casi en manos de os [sic] más amplio, que es lo político”. La decisión que estos órganos deben tomar (en concreto el Ejecutivo y el Legislativo) es puramente política pero siempre supeditada al principio de la equidad.

Habiendo visto una introducción legal del artículo 31 de la Constitución Española, pasaremos a continuación a analizar detenidamente los diferentes criterios de legalidad (apartado tercero del artículo 31), economía y eficiencia (apartado segundo del mismo artículo).

Analizaremos primero el criterio de legalidad ya que puede considerarse el condicionante del resto del artículo porque como se reconoce en el mismo, sin una ley que así lo estipule no podrán determinarse las prestaciones de carácter público.

²⁰ Cazorla Prieto, L. M.^a: “Artículo 31”, en *Comentarios a la Constitución* (dir. F. Garrido Falla), Civitas, Madrid, p. 742.

3.1 El criterio de legalidad.

Ya desde la primera Constitución española (1812) se viene incluyendo algún artículo en el que se contenga la reserva de ley respecto de los asuntos contributivos, argumentando en algunos casos, como en el artículo 15 de la Constitución de 1869, que: “nadie está obligado a pagar contribución que no haya sido votada por las Cortes, o Corporaciones populares”. Reconociendo la igualdad entre todos los ciudadanos, y otorgando la autoridad a éstos para imponer los correspondientes tributos o contribuciones, por medio de la ley. La reserva de ley manifiesta así los principios de legalidad y jerarquía normativa que se establecen en el art. 9.3 de la Constitución actual.

La planificación de la actividad económica por parte del Estado está supeditada a la reserva de ley, como así reconoce el artículo 131.1 de la Constitución en relación con el artículo 128.2 de la misma, es decir, es necesaria la autorización por parte de la ley para que se produzca dicho gasto, de esta forma podemos diferenciar tres vertientes:

- Una destinada al ámbito tributario que es la relativa a la recaudación de los recursos económicos que posteriormente serán administrados. La recaudación de tributos ha de ser establecida por medio de la ley, ya sea autonómica o nacional.
- Otra relativa a la planificación del gasto público, en todos los ejercicios es necesaria la elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado por parte de las Cámaras Parlamentarias. Es la representación de la ciudadanía la que realmente da luz verde a los presupuestos que presenta el Ejecutivo tras la correspondiente discusión y las pertinentes modificaciones que puedan originarse aprobándose finalmente por ley. Una vez aprobados los Presupuestos se procede a ejecutarlos, desarrollando lo planeado y en virtud de lo que las leyes prevean, ya que no se puede producir ningún gasto público sin que se encuentre correctamente definido dentro de una norma legal.

- Y la última, sería la relativa al control operativo del gasto ya ejecutado, este control es llevado a cabo por órganos externos a la Administración y se encargan de revisar si realmente se ha llevado a cabo el gasto tal y como prevén las leyes, entre ellas la propia Constitución en su artículo 31 en el cual se establece que los gastos públicos sean ejecutados con relación a criterios de economía, eficiencia y legalidad.

Es por ello que los órganos de control, tanto nacional como autonómicos, han de comprobar si lo presupuestado tiene relación con lo previsto en las leyes que lo autorizan, y en caso contrario el Tribunal de Cuentas tiene la autoridad para poder llevar a cabo el enjuiciamiento por responsabilidad contable contra aquellos que en su momento tenían el poder de ejecutar el gasto público, siempre que existan hechos o indicios constitutivos del alcance de caudales o efectos públicos²¹ como así se determina en el artículo 46 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Este criterio de legalidad o reserva de ley actúa, según el apartado tercero del artículo 31 sobre las denominadas “prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”, es por ello que se entienden que serán públicas todas aquellas prestaciones que hayan sido catalogadas o definidas como tales por los poderes públicos y para ello lo habrán de hacer mediante norma con rango de ley, es decir, deberán los órganos pertinentes, que representan a los ciudadanos, los que determinen mediante ley las prestaciones o gastos que se han de realizar por parte de la Administración Pública, dotándoles de ese carácter común.

Una vez entendido el hecho de que todo lo referido al gasto público debe ser establecido mediante norma con rango de ley, debemos atenernos a que no solo

²¹ Estos conceptos se definen en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas: “Mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía, los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos”.

hablamos de la aprobación de este gasto sino también de la forma en la que se define el recorrido que han de llevar los recursos comunes.

Ante esta situación también intervienen los Órganos de Control Externo que más adelante analizaremos más detenidamente, ya que dentro de su función de análisis y control se encuentra la capacidad y el deber de observar que realmente se está llevando a cabo el gasto público tal y como se ha definido en la misma norma que lo ha aprobado, pero no solo eso, sino también examinar si esa ley sobre la que se fundamenta el consumo de los caudales públicos cumple con los preceptos y principios que son fundamentales para el correcto funcionamiento de la economía pública.

3.2. Los criterios de eficiencia y economía.

La función del control operativo en virtud de los criterios de economía y eficiencia que se sustenta sobre el artículo 31.2, dejando a un lado el ya citado control de legalidad al que se refiere el artículo 31.3 de mismo Texto Constitucional.

Cuando nos referimos a que el gasto debe ser eficiente hemos de tener en mente la máxima de que con la menor cantidad posible de recursos se obtenga la mayor satisfacción de los servicios públicos que se han de prestar.

Económicamente partimos de la situación de que los recursos disponibles son limitados, siempre hay que tener en cuenta que si no hubiera escasez de recursos no haría falta de la economía para administrarlos y distribuirlos. El Estado cuenta con unos determinados recursos monetarios, aportados por todos los ciudadanos que ha de destinar a muchas y diferentes funciones públicas, siempre en pro del bienestar ciudadano y social.

Para ello se elaboran los correspondientes presupuestos anuales, esa parte sería lo relativo a la programación del gasto, pero lo que realmente nos interesa es saber si una vez gastados esos recursos, se obtienen o no los resultados buscados.

El interés general por el correcto uso de los recursos públicos tiene especial relación con los criterios que se van a analizar a continuación, este interés viene materializado por la evaluación operativa económico-financiera del gasto público con la finalidad de buscar una mayor productividad de los recursos disponibles.

La eficiencia puede ser definida como la consecución de objetivos fijados previamente con relación a los recursos empleados, es decir, una vez ejecutados los presupuestos y gastado el dinero, determinar si los resultados son los esperados. Hemos de matizar que económicamente los objetivos son considerados como metas, y dichos objetivos pueden ser alcanzados, superados o no alcanzados. Otra definición del control de la eficiencia sería que evalúa el empleo de los recursos disponibles y los procedimientos seguidos para la consecución de las metas planteadas.

El problema a la hora de realizar el análisis de la eficiencia del gasto público es su propia intangibilidad, además del componente temporal, ya que hay inversiones que tardan bastante tiempo en poder completar la función para que se crearon, hablo especialmente de las inversiones realizadas en infraestructuras estatales, lo que implica que las correspondientes mediciones no pueden realizarse periódicamente por cada ejercicio presupuestario.

De igual modo podemos definir el principio de economía como el: “principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados”²²; enfocando más el análisis, no tanto hacia los resultados obtenidos con el gasto realizado, sino en a la circunstancia de que, sabiendo el objetivo que se pretende alcanzar y el punto al que se ha llegado, constatar si se hubiera podido realizar dicho recorrido con un menor coste.

Para la realización de los análisis de los principios de economía y eficiencia existen limitaciones a la hora de su cuantificación, limitaciones técnicas o de instrumentos válidos para la medición o de los propios indicadores que se habrían de emplear tanto cuantitativa como cualitativamente, es decir, lo complicado a la hora de medir estos criterios es la selección de los modelos y métodos que habría que utilizar para ello.

Cierto es que sí se han venido realizando exámenes sobre las cuentas públicas, que han sido realizados por los órganos de control externo tanto nacionales como autonómicos, pero en cierta medida solo se ha procurado realizar un control sobre el principio de legalidad, se ha llevado a cabo un análisis de relación entre cómo se ha procedido al gasto público y la ley.

²² Izquierdo Peris, J. y González Virgidano, V. extraído del blog de la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos en la entrada referida a “El cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión de fondos públicos destinados a la enseñanza primaria en la Comunitat Valenciana: <http://asocex.es/el-cumplimiento-de-los-principios-de-economia-eficacia-y-eficiencia-en-la-gestion-de-fondos-publicos-destinados-a-la-ensenanza-primaria-en-la-comunitat-valenciana>.

Este análisis lo único que nos indica es si realmente el dinero destinado por los órganos gestores, más concretamente los correspondientes Ejecutivos, ha seguido los pasos establecidos por la ley para las correctas asignaciones monetarias que se han ido destinando a las diferentes cuentas que estipulan los Presupuestos aprobados, pero en muchas ocasiones se ha pasado por alto si los resultados de esos gastos han sido eficientes o si hubieran cabido otras alternativas más económicas.

Podemos decir que la justificación de la intervención del Estado en la economía tendría que ser razonada en tanto que debiera ofrecer el máximo bienestar a los ciudadanos a través de servicios públicos adecuados, pero con el mínimo coste posible, ésta es la coartada del intervencionismo del Estado, ya que, por otro lado, la no intromisión del Estado en la economía, fundamentada en la idea liberal, tomaría más relevancia social a raíz de la posible inoperancia resultante del intervencionismo estatal.

Para la realización de dicha función deben entrar dos componentes en juego, uno relativo a la parte normativa de la autorización del gasto público y otro más económico que buscara la verdadera eficiencia y economía de ese determinado gasto evitando así despilfarros, sobrecostes e incluso duplicidades.

Es por ello que debe existir, como así se recoge en el artículo de la Carta Magna que se analiza en este estudio, una conexión entre el ámbito normativo y de aplicación de las leyes junto a otras ciencias sociales como la economía; es decir, no solo se han de elaborar las leyes para su ejecución y cumplimiento sino que debe existir un cierto fin por el que esas mismas leyes se hayan de ejecutar, es por ello que debe haber una relación entre el fin que se busca obtener y la forma de obtenerlo.

En esta situación concreta, habrá que atenerse a los intereses económicos tanto del Estado como los de los ciudadanos que lo componen, que en realidad debieran ser los mismos, el bienestar de estos, relacionando así la justicia con la denominada teoría del bienestar, la cual describe una realidad social simplificada con la que los economistas pueden trabajar y que se puede resumir en palabras del propio Calsamiglia en el mismo texto como: “en un mercado

competitivo los individuos racionales y egoístas persiguen su propio interés producen un resultado ni previsto ni querido: un mayor bienestar social”²³.

Es este mismo bienestar es el que a su vez justifica la necesidad de la economía de libre mercado, a mayor libertad (siendo esta una teoría liberal) mayor bienestar individual y social para los diferentes agentes económicos que intervienen en dicha economía.

En función del tipo de Estado en el que nos encontremos podemos seguir diferentes economías desde aquellas planificadas hasta las más liberales, en función de la intervención del Estado en la misma, en los países europeos entre ellos España, se lleva a cabo esta teoría en la que los recursos públicos han de ser distribuidos de forma que se traduzcan en el mayor bienestar social y personal posible para la ciudadanía.

La intervención en la economía, en el caso de España, se basa y fundamenta en el art. 9.2 de la Constitución del 1978 en relación con el Capítulo III del Título I de esta, de los principios rectores de la política social y económica.

Entre los objetivos de un Estado de Derecho están la generación y distribución de la riqueza, como prueba de ello se reconoce el art. 39 de la Constitución Española la cual a su vez define el Reino de España como Estado Social y Democrático de Derecho, y es por ello por lo que se han de emplear los medios tecnológicos y técnicos que tiene a su alcance para que gestionando los recursos públicos disponibles gestione de la mejor manera posible los bienes comunes.²⁴

²³ Calsamiglia, A.: “Justicia, Eficiencia y Derecho”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 1, septiembre-diciembre 1988, pp. 305-335.

²⁴ Aranda, E. (2003) “Sinopsis artículo 31 de la Constitución española de 1978”; disponible en: www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm

¿Cómo se puede apreciar la eficiencia?

Por lo general las Administraciones Públicas realizan un diagnóstico de la norma legal que determina el gasto público, pero no realizan los análisis más pormenorizados que la eficiencia requiere²⁵. Y a mi propio entender se debe a los diferentes problemas que surgen en el momento en que se quiere realizar ese control de la eficiencia ya que no es lo mismo controlar que todo se haya realizado conforme a algo estático como es una norma legal, que no el análisis económico financiero a realizar sobre la eficiencia cuando no hay una referencia fija que nos permita una mejor interpretación.

Como ya hemos comentado la eficiencia se basa en saber si los recursos invertidos en una obra concreta dan los resultados esperados, es decir, si se dispone de los medios necesarios para obtener dichos resultados, pero recalcando que se ha de hacer *a posteriori* de la ejecución del gasto y con un problema temporal que puede tener dos vertientes:

- Una objetiva, en función del objeto analizado, pues no es lo mismo medir la eficiencia de una infraestructura que fue presupuestada hace 15 años y cuyo funcionamiento comenzó hace 2 años que la inversión en educación que se realiza sobre los correspondientes menores año a año. Esta podría ser la idea más cómoda a la hora de elegir los criterios que se siguieran, pero sigue teniendo el inconveniente de que el factor tiempo hace que todo se desarme, es decir, los ojos con los que se aprueba un gasto no son los mismos con los que posteriormente se podrá juzgar, sin tener en cuenta los otros múltiples criterios contrarios que se dejarían de apreciar por el mero hecho de las incompatibilidades que puede generar realizar el análisis desde dos perspectivas diferentes.
- Una subjetiva, sobre quienes presupuestan y ejecutan el gasto público, estas funciones corresponden a los órganos Ejecutivo y Legislativo, los

²⁵ Traducción propia de Chadid, R.: *A função social do Tribunal de Contas no Brasil*, Forum, Belo Horizonte, Brasil, 2019, p. 221.

cuales se atienen a una de las consecuencias propias de la democracia: que son los cambios de gobiernos y alianzas que marcan los giros de los diferentes presupuestos que se hacen cada año. Esto puede originar que mientras un Ejecutivo particular ejecute una determinada cuenta presupuestaria, sea años después otro Ejecutivo totalmente diferente el que tenga que asumir la responsabilidad y el análisis de la eficiencia de lo gasto, siendo este último del mismo o diferente signo, con las consecuencia políticas que ello puede acarrear, de cual podemos destacar el miedo de los ejecutivos a realizar inversiones o presupuestaciones más allá de sus correspondientes legislaturas por miedo a que sean utilizadas en su contra durante procesos electorales.

Las mediciones y análisis realizados por los órganos de control externo sobre los entes que legalmente han de controlar han podido influir en este último carácter subjetivo por la circunstancia originada en la composición de estos órganos de control externo, ya que están vinculados a los órganos parlamentarios y, *por ende*, a las formaciones políticas que los componen, como es el caso del Tribunal de Cuentas donde en el art. 136 de la Constitución se establece que es un órgano dependiente de las Cortes Generales.

Para hacer frente al objetivo de la una mejora en el control operativo de la eficiencia serán necesarias políticas presupuestarias donde se incluyan objetivos más concretos, así como indicadores que faciliten un posterior análisis de la eficiencia.²⁶

²⁶ Como así reconoce Jiménez Ruis, P.: “La Declaración de Pamplona: Una nueva etapa en el control externo de los fondos públicos en España”, Revista *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, abril núm. 41, 2007, p. 35.

¿Cómo se puede apreciar la economía de un gasto?

Como ya se ha comentado el principio de economía seguiría la pauta de los costes, es decir, la capacidad de observar si el resultado obtenido se podría haber realizado de otra forma en la que los costes hubiesen sido menores a los originados.

Aunque este principio *a priori* parece más fácil de medir, en el ámbito cuantitativo, cabe destacar la problemática de las situaciones que son imprevisibles y que en muchas ocasiones originan los denominados sobre costes, incrementos en el gasto de recursos, es por ello que la capacidad de análisis que se ha de tener a la hora de plantear las posibles alternativas que hubieran originado menos costes (siempre teniendo en cuenta el periodo temporal) puede suponer una causa demasiado variable y difícil de ajustar, esto implica que no puede examinarse una situación anterior con una perspectiva actual ya que muchas de las situaciones que entonces acaecían han podido cambiar o desaparecer en el momento actual como puede ser por ejemplo el hecho de los avances tecnológicos.

Es por ello, que, aunque sobre el papel el cálculo de los costes originados es sencillo, se han de tener en cuenta variables temporales como la depreciación de los instrumentos y su amortización o cambios en las mismas como la tecnología y los imprevistos originados.

De igual forma, modelos económicos y contables pueden ser aplicados a dicho análisis, siempre y cuando se tengan en cuenta esos determinados factores y se apliquen, pero al mismo tiempo habrá que tenerse en cuenta que los órganos que realicen dicha función, los órganos externos de control de la Administración tendrán que hacerlo de una manera clara y entendible para las correspondientes Cámaras legislativas ante las que responde.

Así mismo, nos damos cuenta de que llegamos ante la misma situación que ante la medición del principio de eficiencia, y es la fuerza u obligatoriedad que puedan llegar a tener estos análisis en relación con los Ejecutivos que tomaron las decisiones, porque al fin y al cabo no pueden realizarse juicios políticos sobre las tomas de decisiones que se realizan.

Simplemente se puede tener en cuenta que dichos análisis tengan de alguna forma la importancia que se merecen como consecuencia de lo que son, exámenes de control sobre el gasto de los recursos disponibles que son públicos, es decir, de todos y cada uno de los contribuyentes y que tienen que ser destinados y aplicados tal y como recoge la Constitución en su art. 32, reconociendo que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”.

Como conclusión a estas dos situaciones, es decir, el análisis de la eficiencia y de la economía en el gasto público, podemos reconocer que el principal problema no sería la búsqueda o creación de baremos que permitan su medición, ya fuere cualitativa o cuantitativamente, si no la validez y aplicación de los resultados que los órganos de control obtuvieran, es decir, la vinculación o fuerza que pudieran tener para con respecto de los órganos ejecutores o la capacidad para hacer cambiar los posibles gastos ya realizados.

Muchos de los indicadores empleados para medir ambos preceptos suelen buscar generalmente la cuantificación de las diferentes situaciones planteadas, esta cuantificación permite una cierta objetividad a la hora de realizar los análisis que se contrapone con la libertad que se dota a las Entidades Fiscalizadoras para la selección de los criterios y umbrales relevantes de los indicadores.

Generalmente se emplean indicadores relativos a los costes ocasionados, el tiempo empleado o los bienes y servicios generados como consecuencia de las actividades económico-financieras de carácter público autorizadas.

3.2.1 La cuestión de la eficacia.

Generalmente cuando se habla en términos económicos de la administración de recursos se suele hablar de las “tres E o E3”: eficiencia, eficacia y economía, cuando se habla de las “tres E” se refieren, los teóricos, a los tres pilares que se emplean para analizar la rentabilidad de las actividades económicas que se realizan, dentro de esta idea cabe destacar la definición de la eficacia que según la Real Academia Española sería: “capacidad de lograr el efecto que se desea o espera”.

Los tres criterios se emplean una vez realizada la actividad económica en cuestión, es decir, el análisis de la economía (relativo al gasto realizado), de la eficiencia (más relativo a los medios empleados) y de la eficacia (si se cuenta con los recursos económicos y materiales adecuados) miden si la consecución de los objetivos se ha logrado, desde el punto de vista del análisis económico de la mejor forma posible.

Podemos definir el control de la eficacia como el análisis de que los objetivos que habían sido propuestos están en consonancia con los resultados obtenidos en relación con los previstos.

La cuestión, es que estos tres conceptos suelen ir acompañados los unos de los otros, pero se da la circunstancia de que cuando observamos el artículo 31.2 de la Constitución no se nombra una de esas “tres E” ya que solo se mencionan los criterios de economía y eficiencia, pero se omite el término eficacia.

Esta situación choca con el hecho de que en el artículo 103 que define el funcionamiento de la Administración Pública, principal órgano ejecutor del gasto público, en primer apartado se define: “(...) que actúa con los principios de eficacia, legalidad” donde sí se nombra el criterio que faltaría por mencionar en el artículo 31.2, el cual es el rector del correcto funcionamiento de la presupuestación y ejecución del gasto público.

Esta ordenación de los criterios dentro de la Carta Magna parece que por un lado indica qué criterios se han de respetar a la hora de elaborar la presupuestación y ejecución de los recursos público, dotando a los órganos responsables de determinada libertad, pero por otro lado parece que el legislador constituyente

prefirió delegar en la Administración Pública la responsabilidad de la eficacia, vinculando así este criterio a la actuación de esta.

De igual forma, los tres criterios son mencionados conjuntamente (economía, eficiencia y eficacia) en multitud de legislaciones nacionales y autonómicas, donde se definen estos criterios como principios que se han de contemplar, como es el caso de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público en su artículo 8, así también se define también en el artículo 32.2 de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible o en la Ley 10/2010 de la Generalitat Valenciana en su artículo 2.1.b).

Otro ejemplo sobre el sometimiento al principio de la eficacia sería el artículo 69 de la Ley General Presupuestaria, donde dentro del precepto relativo a los principios generales de la gestión presupuestaria se define que: “ adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos”, vinculando así la programación del gasto pública (referida en el artículo 31.2 de la Constitución) con los principios económicos que se han de cumplir por imperativo constitucional.

El hecho de que no sea mencionado el criterio de la eficacia dentro de la Constitución es consecuencia de que según la doctrina²⁷, se han equiparado los conceptos de eficiencia y eficacia dándoles aproximadamente el mismo significado, y esto supondría un error económico ya que no son conceptos iguales, es decir, se incluye la eficacia dentro del concepto de la eficiencia.

Pero esta situación generaría una carencia, ya que a pesar de que una gran variedad de legislación posterior la ha incluido la eficacia entre sus textos, el hecho de que no se encuentre dentro del Texto Constitucional podría impedir que la presupuestación y la ejecución del gasto público siguieran el criterio de la eficacia.

²⁷ Cazorla Prieto, L. M^º: “Artículo 31” en *Comentarios a la Constitución* (dir. F. Garrido Falla), Civitas, Madrid, 2001, p. 743.

La generalización de la aplicación de las denominadas “Tres e” supone que dentro del artículo 31.2 de la Constitución que se produzca la carencia del término eficacia supone un choque con respecto al resto del ordenamiento.

Se supone que, aunque dicho término no se encuentre explícitamente dentro del texto, sí lo está el concepto intrínseco de los otros preceptos, el concepto de las “tres e” prevalece frente a la no definición de uno de sus preceptos.

La finalidad sigue siendo la determinar si los objetivos planeados por los órganos gestores se están logrando o no, y si lo están haciendo, de qué manera los están consiguiendo.

3.3. Los criterios de economía y eficiencia en la jurisprudencia.

Hasta la fecha el Tribunal Constitucional o el Tribunal Supremo han valorado o definido muy pocas veces los criterios de eficiencia y economía que en la propia Constitución se recogen en relación con el gasto público, a diferencia de las referencias que sí se han realizado sobre el criterio de legalidad tanto en la programación como en la ejecución de los gastos públicos, por ello no puede considerarse que exista una doctrina jurisprudencial sobre el contenido de los citados principios, aunque sí hay bastante literatura sobre estos y alguna menciones dentro de la jurisprudencia de los tribunales mencionados.

Sí existen análisis del gasto público en virtud del principio de legalidad dejando de lado los análisis de eficiencia y economía que se recogen en el artículo 31.2. Aunque esto no implica que no haya habido menciones puntuales a los criterios de economía y eficiencia por parte del Tribunal Constitucional para fundamentar alguna de sus decisiones, especialmente con respecto al control que ejercen o deben ejercer los órganos externos, su relación entre ellos, así como sus competencias, especialmente en los problemas planteados entre el Tribunal de Cuentas y las correspondientes Sindicaturas o Cámaras de Cuentas de las diferentes Comunidades Autónomas.

Cabe mencionar la STC 187/1988, que versa sobre la capacidad de realizar enjuiciamientos contables por parte de las Sindicatura de Cuentas de Cataluña, en su Fundamento Jurídico 12º se establece que la relación entre ambos órganos, nacional y autonómico, deben “coexistir y superponerse (...) sin perjuicio de la relación establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores, (...), y del empleo, en su caso, de técnicas tendentes a (...) evitar duplicidades innecesarias y disfuncionales, que serían contrarias a los criterios de economía y eficiencia enunciados en el artículo 31.2 de la Constitución”.

Una situación análoga se produce con respecto a al Consejo de Cuentas de Galicia en la STC 18/1991 donde en su Fundamento Jurídico 3º se remite al Fundamento Jurídico 12º de las STC 187/1988.

Podemos apreciar que los criterios de economía y eficiencia no han sido definidos como tal por el Tribunal Constitucional, aunque sí que se han empleado

como fundamentos argumentales en diferentes resoluciones, buscando así evitar duplicidades que podrían llegar a generarse y que realmente serían todo lo contrario a los propios principios.

Ello es debido en gran parte a la falta de una definición clara sobre los términos economía y eficiencia, que se reservan para el control de la ejecución de los gastos que previamente han sido estimados en los correspondientes presupuestos.

En España sobre los órganos de control externo existe la eterna espada de Damocles en cuanto a la posible duplicidad de su función, lo que sería totalmente contrario al mismo principio de economía como así se corrige en las sentencias previamente mencionadas donde se ha concluido (por ejemplo en la STC 187/1988) que donde se recoge que: “la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye, [...], la que pueda ejercer el Estado, en el ámbito de su [sic] propias competencias sobre la materia – 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 de 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 art. 31.2 de la Constitución”.²⁸

Una de las invocaciones más importantes en la que se utilizó el artículo 31.2 fue en la STC 86/1985, que sienta la doctrina ya planteada en la STC 77/1985 en

²⁸ Aragón Reyes, M., “Artículo 31”, en *Comentarios a la constitución española* (dir. M^a E. Casas Baamonde. y Rodríguez-Piñero y M. Bravo Ferrer, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, p. 878 y 879.

relación con la financiación de los centros docentes por el mero hecho de serlo, la situación en conflicto deriva de la imposibilidad de obtener recursos ilimitados para la dotar a cada uno de los centros en igualdad total de condiciones, todo ello bajo el precepto 27.9 de la Constitución donde se reconoce la obligación de los poderes públicos a ayudar a los centros docentes. El Tribunal en este caso argumenta que “no significa, obviamente, que el legislador sea enteramente libre para habilitar de cualquier modo este necesario marco normativo” y señala entre los límites constitucionales que ha de seguir el legislador el del artículo 31.2 recogido en la Constitución.

Como resumen, en el nivel jurisprudencial podemos concluir que el Tribunal Constitucional no ha entrado a cuestionar la aplicación o inaplicación de los criterios de economía y eficiencia que según la Constitución debe cumplir todo gasto público, pero sí que se ha apoyado en reiteradas ocasiones sobre ellos para fundamentar sus escritos sobre la idea de que determinadas actividades van en contra de los citados criterios.

Ante la escasa pronunciación del Tribunal Constitucional sobre dichos criterios algunos teóricos han llegado a precisar que no es este el tribunal competente para la realización de un control técnico y financiero basado en los criterios de eficiencia y economía, sino que tendría que simplemente, tutelar el establecimiento de un sistema de control que asegure que el gasto público se programe y se realice de acuerdo con el artículo constitucional.²⁹

²⁹ Borgia Sorrosal, S. (2004): “Los principios constitucionales de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos”, *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 36 (3/2004), p. 47.

3.4 Diferentes ámbitos de aplicación de este precepto.

Como consecuencia de la estructura autonómica y descentralizada que actualmente existe en España, surgen y existen diferentes administraciones territoriales que trabajan para los ciudadanos en los diversos ámbitos territoriales, de ellas podemos diferenciar la Administración Central, las Administraciones Autonómicas y las Entidades Locales.

Y a pesar de todas las divisiones territoriales que se encuentran en nuestro país, hemos de recalcar que el mandato de la justicia material que se incluye en el artículo 31.2, en el que se establece que todo gasto que se realice con recurso público ha de seguir los criterios de economía y eficiencia independientemente del ámbito territorial u órgano que lo realice, se aplica también a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Estas entidades territoriales trabajan en diferentes ámbitos y con diferentes materias en función de las competencias que la Constitución y el legislador les atribuye y aquellas que les hayan sido cedidas, esto implica que las diferentes administraciones territoriales tienen acceso a recursos públicos que habrán de ser programados y ejecutados en función de los diferentes presupuestos aceptados por los órganos legislativos de cada territorio.

Administración Central- Sector público.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en su segundo artículo reconoce como una de sus funciones propias la de “La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público” de ello, dentro de la misma Ley en el artículo 4 se define que es considerado como sector público:

“Uno. Integran el sector público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

Dos. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.

Tres. Corresponde al Tribunal de Cuentas la fiscalización de la actividad económico-financiera de los partidos políticos inscritos en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior, así como la de las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos. Se considera que una fundación o una entidad está vinculada o es dependiente de un partido político cuando concurren las circunstancias previstas en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.”

La Administración que trabaja en un ámbito territorial que es la totalidad del Estado español, sus competencias vienen determinadas por el art. 149.1 de la Constitución donde se reconocen las competencias exclusivas del Estado respecto de determinadas materias, lo que supone que el Ejecutivo como

representante y Administrador del Estado en su totalidad habrá de destinar los recursos de los que disponga para satisfacer las dichas competencias.

Esta elaboración y posterior ejecución de los presupuestos deberá ser llevada a cabo de acuerdo con el artículo 31 de la Carta Magna que estamos analizando, y por ello la ejecución tendrá que cumplir con los criterios de legalidad, eficiencia y economía.

El primero representado por la necesidad de una ley que apruebe en su conjunto las partidas del Presupuesto correspondiente, así como otras leyes y reglamentos que permitan su ejecución con fundamentación jurídica, así como un detallado objetivo o meta que deberá alcanzar dicho gasto público.

Los segundos, como ya venimos comentando tienen un carácter más económico en vinculación a la escasez de recursos disponibles ante la satisfacción de las muchas necesidades a las se debe que hacer frente. Estos criterios estarían más enfocados al momento de la ejecución ya que son exámenes de control sobre los resultados de las diferentes inversiones efectuadas.

Los gastos ejecutados por la Administración Central están controlados por el Tribunal de Cuentas en virtud del art. 136 de la Constitución que reconoce a dicho tribunal “como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”.

El Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales, como así lo determina el mismo artículo, las cuales delegan su facultad para el examen y la comprobación de la Cuenta General del Estado, teniendo como cometido fundamental la elaboración de un informe anual de las cuentas públicas donde se comunicarán las infracciones o responsabilidades, si las hubiera.

Dicho tribunal se rige por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, donde se establece que tiene jurisdicción en todo el territorio nacional (art. 1.2 de la ley), sin perjuicio de, como veremos más adelante, los posibles órganos fiscalizadores. Las funciones que reconoce y desarrolla dicha ley para este tribunal son principalmente dos según el art. 2 de la LO del Tribunal de Cuentas:

1. “La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.

2. El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.

Hemos de destacar, en este punto, que el Tribunal de Cuentas tiene la capacidad del enjuiciamiento contable de las partes con acceso a los recursos públicos, siendo esta jurisdicción correspondiente al incumplimiento de las normas que establecen el procedimiento del gasto, de igual modo, este órgano tiene el deber de controlar la forma en que se realizan los gastos previamente citados, concluyendo así las dos grandes funciones del Tribunal de Cuentas, la fiscalización y el enjuiciamiento contable.

Se recoge también en dicha ley qué se define como sector público, donde cabe destacar la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de toda la Administración Central del Estado como así dicta el art. 4.1.a), aunque también se incluyen en su trabajo el control de gastos de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales como se refleja en dicho artículo en los apartados 1.b) y c).

Dicha función fiscalizadora, como así determina el art. 13.1.c) de la LO del Tribunal de Cuentas se extenderá también a la *racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía*, que será recogido dentro del informe anual que se habrá de presentar ante las Cortes Generales. Aunque esta cuestión, como ya se ha explicado previamente, rara vez supone a ojos del Tribunal Constitucional un hecho que fuera contrario al ordenamiento o al correcto uso y disposición de los recursos comunes, especialmente como consecuencia de la dificultad que origina este tipo de análisis.

Comunidades Autónomas

Como ya hemos comentado, a raíz de la interpretación que llevó a cabo el Tribunal Constitucional en la STC 187/1988, se abrió la puerta a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas en sus Estatutos de Autonomía crearan sus propios Órganos de Control Externo, hasta este momento doce de las diecisiete Comunidades que componen España cuentan con su entidad fiscalizadora propia.

El marco constitucional español actual permite la existencia de Comunidades Autónomas (art. 137 de la Constitución), las cuales tienen las competencias que la propia Constitución les confiera a través de sus Estatutos de Autonomía y aquellas que les hayan sido cedidas como así se recoge en el artículo 148) que como dice el art. 147 tiene que estar dentro de lo términos de la Constitución, donde se han de determinar las competencias asumidas.

Actualmente, todas las Comunidades Autónomas cuentan con un Estatuto de autonomía propio con la naturaleza de norma institucional básica dentro de los territorios autonómicos, en estos textos se recoge el funcionamiento institucional de los diferentes órganos rectores de cada comunidad.

Existe en cada comunidad autónoma un órgano legislativo y otro ejecutivo que son aquellos que tienen el poder y la capacidad de programar y ejecutar los diferentes presupuestos con los correspondientes recursos públicos disponibles.

De igual modo que se produce en la Administración Central, estos gastos realizados han de ser controlados por algún órgano fiscalizador externo, por lo que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, como ya hemos comentado previamente, deja la puerta abierta a la posibilidad de la existencia de órganos fiscalizadores que los diferentes Estatuto de autonomía puedan prever.

Los temas referidos a los órganos de control externo suelen ser llevados generalmente por las Comisiones parlamentarias que se encargan de los temas de economía y hacienda³⁰ en vez de delimitarse una Comisión específica para ello.

³⁰ Como sucede en Andalucía, Canarias o Castilla y León, aunque no así Cataluña.

Esta situación genera que en ocasiones estas Comisiones, ya de por sí saturadas por actividades como el análisis de los presupuestos, no les den la importancia merecida a los informes llevados a cabo por los organismos de control.

También cabe destacar que en muchas ocasiones puede darse el caso de que el resto de Comisiones, aun siendo refiriéndose a materias de su competencia, no puedan tener acceso a los documentos de los Consejos de Cuentas autonómicos, e incluso en algunos casos los informes anuales no se llevan al Pleno de la Cámara para su discusión, como ocurre en las Cortes de Castilla y León donde en virtud de su artículo 165.2 del Reglamento de las Cortes se establece que el informe anual será discutido y votado únicamente por la Comisión de hacienda.

Para la concreción de este suceso analizaremos brevemente 3 comunidades autónomas diferentes para observar cómo han llevado a cabo la creación y trabajo de los correspondientes órganos de control en sus territorios:

- ❖ Castilla y León, esta comunidad cuenta con un Estatuto de Autonomía³¹ que fue por última vez modificado en el año 2007. Dentro de dicho Estatuto de autonomía se reconoce la existencia de un órgano ejecutivo, la Junta de Castilla y León, y un órgano legislativo, las Cortes de Castilla y León, a las cuales les atribuye las correspondientes competencias, pero a su vez, en el mismo Estatuto de autonomía se reconoce en el art. 19.2 como institución propia de la Comunidad el Consejo de Cuentas y posteriormente se desarrolla en el art. 90 del mismo, donde se le supedita a las Cortes y a su vez se le reconoce el papel fiscalizador externo de la gestión económica, financiera y contable sin perjuicio de las competencias que pueda tener el Tribunal de Cuentas.

Su funcionamiento se determina dentro la Ley 2/2002 Reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

³¹ BOE núm. 288, de 1 de diciembre de 2007, en el que se publica el Estatuto de Autonomía de Castilla y León.

- ❖ Asturias, en el Estatuto de autonomía de Asturias³², al igual que en Castilla y León se reconocen un órgano legislativo que es la Junta General del Principado de Asturias y un órgano ejecutivo el Consejo de Gobierno del Principado, ambos órganos programan y ejecutan los gastos públicos necesarios para el ejercicio de las competencias que el mismo Estatuto de autonomía reconoce para el Principado de acuerdo con la Constitución. El mismo Estatuto de autonomía determina en su art. 35 ter. la creación de la Sindicatura de Cuentas, también dependiente de la Junta General. La función de la Sindicatura se encuentra recogida en el art. 55 del Estatuto de autonomía, siendo la del control económico y presupuestario, sin perjuicio de las funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas, este órgano viene regulado por la Ley de la Junta General del Principado 3/2003.

- ❖ Cataluña, el Estatuto de autonomía de la comunidad autónoma de Cataluña ³³ también recoge, como en los dos casos anteriores, un órgano legislativo y otro ejecutivo que cumplen las funciones necesarias para el desarrollo de las competencias reconocidas en el propio Estatuto de autonomía, de igual forma que dentro del mismo también se reconoce la constitución de una Sindicatura de Cuentas en el art. 80, donde se vuelve a vincular directamente con el órgano legislativo, en este caso el Parlament.

Se le dota de la misma función que a los órganos externos de las otras comunidades, la de fiscalización externa de las cuentas, de la gestión económica y del control de eficiencia de la Generalitat, aunque la principal diferencia de este Estatuto de autonomía en comparación con los anteriores en este mismo ámbito es el hecho de que en Cataluña, la Sindicatura y el Tribunal de Cuentas deben trabajar mediante convenio y también que en el art. 81 se define la composición de dicho órgano, los cuales deben ser designados por el Parlament.

³² BOE núm. 7, de 8 de enero de 1999, en el que se publica el Estatuto de Autonomía de Principado de Asturias.

³³ BOE, núm. 172, de 20/07/2006, en el que se publica el Estatuto de Autonomía de Cataluña.

En estos ejemplos citados, cabe destacar una cuestión característica, y es el hecho de la fuerte vinculación del órgano, que en un principio tendría que ser externo y e independiente, para con los órganos legislativos correspondientes de las diferentes autonomías. Siendo el caso más extremo de los analizados, el de Cataluña donde los propios síndicos que conforman el órgano son elegidos directamente por el Parlament.

Esta relación tan estrecha puede degenerar en una contaminación política de dichos órganos que de partida tendrían que ser independientes a la hora del control de gastos, como así se reconoce en varios Estatutos de Autonomía³⁴, que previamente han sido aprobados por el órgano legislativo, evitando así una visión diferenciada de aquellos que proponen el gasto y aquellos que lo controlan.

Además, en todos los casos se obliga a los órganos tanto autonómicos como aquel estatal a presentar una memoria anual, pero a dicho documento ha de ser entregado a los correspondientes órganos legislativos no está dotado en ningún momento de fuerza o se determina cual es la finalidad de este, y como consecuencia de esa posible contaminación política, puede que en ocasiones Podemos concluir así que entre los dos entes, el nacional y el autonómico, existe una relación de coordinación, como así se materializa en la Exposición de Motivos de la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas donde se señala que “asegura la indispensable coordinación del Tribunal con los órganos de (...) control externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas”, esta coordinación entre los órganos busca así eliminar una situación contraria a la propia economía que podría ser la duplicidad de acciones que perjudicaría una fiscalización eficaz.

Dentro de esta misma Ley, en su artículo 29, se define la coordinación entre los órganos de control externo, delimitando las actuaciones de cada órgano y definiendo los posibles criterios y técnicas comunes que busquen garantizar la mayor eficacia posible de los resultados.

³⁴ Recuérdense algunos ejemplos, ya mencionados anteriormente, donde se confiere independencia a los miembros y a las propias entidades independencia.

Esta coordinación no debe ser entendida como una situación de jerarquía, y aunque la ley establezca la coordinación como el principio de la relación entre las entidades fiscalizadoras en el Estado español, no se designa ningún instrumento concreto para poder llevar a cabo dicha coordinación.

Entidades locales

La administración local encuentra cobertura constitucional en el artículo 140 de la Constitución, dentro de este nivel de la administración se encuentran los municipios, los cuales gozan de personalidad jurídica plena y cuyos órganos de gobierno y administración serán los Ayuntamientos, de la agrupación de dichos municipios surgen a su vez las provincias que son gobernadas y administradas por las Diputaciones u otras corporaciones de carácter representativo.

Esta autonomía reconocida en la Carta Magna debe ser tenida muy en cuenta a la hora de enfocar las competencias territoriales de los Órganos de Control Externo, porque sobre las Entidades Locales ambas instituciones, tanto el Tribunal de Cuentas como el órgano autonómico.³⁵ Es por ello que en ocasiones las propias Entidades Locales se ven atrapadas entre los dos órganos lo que puede generar ciertas dificultades a la hora de conocer realmente el alcance del gasto público, especialmente si a la hora de realizar la fiscalización operativa se tienen en cuenta criterios diferentes.

Como consecuencia de las competencias que a las entidades locales se les atribuyen será necesario que tengan a su disposición los recursos necesarios para así poder llevarlas a cabo, estos recursos se obtendrán tanto de los tributos

³⁵ Un ejemplo sería lo recogido en el artículo 2.c): “Las Entidades Locales del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, así como las entidades del sector público que lo integran.” de la Ley Reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León y el artículo primero apartado segundo de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que habla sobre sus competencias y funciones:” Es 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 puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales”.

propios como de la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas.

Hemos de recordar que la propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas reconocía la jurisdicción de este para con las entidades locales, así se recoge en el art. 4.1.a), de igual forma hemos de remitirnos a la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local donde se determina el funcionamiento de los municipios y provincias (en adelante LRBRL).

En dicha ley destaca el art. 115, donde se reconoce que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades Locales le corresponde al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las delegaciones que este pudiere hacer para la realización de dicha función, dejando a un lado el control interno llevado a cabo la Comisión Especial de Cuentas.³⁶

De igual modo, refiriéndonos al art. 92, bis de la LRBRL, se habla sobre los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional otorgándoles como una de sus funciones principales la de control y fiscalización interna de gestión económico-financiera y presupuestaria, es por ello que la propia Ley reconoce la capacidad de autocontrol de las propias Entidades Local, como así se reconoce y redacta en la STC 107/2017, de 21 de septiembre sobre el conflicto de defensa de la autonomía local donde esta situación de los funcionarios de la administración local con habilitación de carácter nacional se ve modificada por el hecho de que se transfirió a las Comunidades Autónomas las competencias sobre creación, clasificación y supresión de puestos de trabajo y el régimen disciplinario.

Esto desembocó, según la STC 107/2017, en “La excesiva dispersión normativa desembocó en el recurso excesivo y desproporcionado a expedientes disciplinarios, así como a una utilización abusiva de la libre designación (...) de secretarios e interventores con menoscabo de las funciones nucleares de control de legalidad y financiero.”

³⁶ Algo similar se recoge en el artículo 201:” La sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas” de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Se genera así una situación de pérdida de la mínima independencia e imparcialidad que perjudican el funcionamiento de la Administración Local, es por ello por lo que el propio Tribunal Constitucional reconoce que se requiere una regulación de los cuerpos de funcionarios para poder asegurar así la imparcialidad e independencia de la legalidad y el control financiero.

También se recuerda en la STC 107/2017 que el Estado puede establecer mecanismos de fiscalización y control interno sobre los entes locales de carácter uniforme para así poder realizar políticas generales en relación a las competencias de las mismas, buscando como final último una armonización de los mecanismo, procedimientos y criterios de seguimientos y control de la actividad económica y financiera, para que así todas las Entidades Locales apliquen el mismo sistema, sin suponer por ello una subordinación jerárquica entre administraciones, sino una coordinación entre ellas.

Unión Europea

Desde el año 1986 España forma parte de la organización supranacional de la Unión Europea, y es de la misma de la que España como miembro percibe subvenciones e ingresos por parte de los Fondos que la UE tiene previstos para los Estados Miembros.

Como consecuencia de esos ingresos que se realizan, la propia UE tiene el interés en conocer qué se realiza con esos recursos que son entregados a los gobiernos de los países de la UE y que están destinados a una determinada finalidad ya preestablecida y aprobada por los correspondientes órganos.

Para conocer cómo se destinan y ejecutan los recursos entregados la UE cuenta con su propio órgano de control externo, el Tribunal de Cuentas Europeo cuya finalidad es comprobar que los fondos de la UE se perciben y se utilizan correctamente con la finalidad de contribuir a la mejora de la gestión financiera de la UE³⁷.

³⁷ Así se reconoce en el artículo 285 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: “La fiscalización, o control de cuentas de la Unión, será efectuada por el Tribunal de Cuentas”.

Este Tribunal, que está compuesto por un miembro de cada Estado Miembro³⁸, vela por los intereses de los contribuyentes europeos que son los que realmente tienen derecho a conocer qué se hace con los recursos públicos, ya que realmente son obtenidos de sus propios bolsillos siempre con la finalidad de la mejora de su bienestar³⁹.

Tiene como rasgo identitario la independencia del propio Tribunal con respecto a los órganos e instituciones que controla y audita, y este rasgo viene caracterizado por la libertad de decisión que tiene el Tribunal sobre las materias que se someten a la auditoria, la forma en que se realiza dicha auditoria, así como el lugar y el momento en el que presenta sus conclusiones.

Principalmente su función se centra sobre la Comisión Europea ya que es realmente este órgano el que ejecuta el presupuesto, que es previamente aprobado por el Parlamento Europeo, aunque también colabora con las autoridades nacionales de los Estados Miembros porque realmente son dichas autoridades las que mayormente gestionan los recursos europeos.

El resultado de las auditorias del Tribunal de Cuentas Europeo viene dado en informes que se proporcionan a los responsables políticos y a los propios ciudadanos europeos, estos informes añaden valor a la gestión financiera y acercarlos a los ciudadanos. Estos informes deben ser elaborados de forma pertinente, oportuna y clara basándose en criterios adecuados y con elementos probatorios, normalmente suelen ser anuales.

Este Tribunal está reconocido en el artículo 285 del Tratado de Funcionamiento de la UE, en el cual se le otorga la capacidad del control de las cuentas de gastos e ingresos de toda la Unión, así como de los órganos creados por la misma.

³⁸ Se establece esta situación en el artículo 285 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: “El Tribunal de Cuentas estará compuesto por un nacional de cada Estado miembro. Los miembros del Tribunal ejercerán sus funciones con plena independencia, en interés general de la Unión.

³⁹ Como así se define dentro de la propia página web de la Unión Europea: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_es.

Es por ello por lo que puede examinar la legalidad y regularidad de los ingresos y los gastos comunitarios y en el artículo 287.2 del mismo Tratado se le encarga de garantizar una buena gestión financiera del órgano supranacional. Además, el propio Tribunal de Cuentas Europeo ha de presentar una declaración al Parlamento y al Consejo, respectivos poderes legislativo y ejecutivo de la Unión, sobre la fiabilidad de las cuentas, así como su regularidad y legalidad que será publicada en el Diario Oficial de la UE, dotándole así de una mayor transparencia y vinculación respecto del Tribunal de Cuentas español.

El Tribunal de Cuentas Europeo tiene condición de institución de la Unión reconocida en el artículo 13.1 del Tratado de la Unión Europea, se define su finalidad como la de un *control externo* y de *naturaleza administrativa*⁴⁰, mientras las competencias que se le atribuyen le permiten realizar por un lado una función consultiva y por otro una función fiscalizadora de los ingresos y gastos comunitarios, esta última siempre se realiza a posteriori. Pero a diferencia del órgano español, el Tribunal de Cuentas Europeo no es un órgano con poder sancionador, no puede realizar el enjuiciamiento de la responsabilidad contable (artículo 2.a) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Entre ambos órganos existe una relación de coordinación a la hora de realizar labores de fiscalización, grupos de trabajo o actividades formativas.

⁴⁰ Iruretagoiena Agirrezabalaga, I.: "El sistema de la Unión Europea (III). Otras instituciones y órganos" en *Lecciones para el estudio del Derecho de la Unión Europea* (dir. E.J. Martínez Pérez y S. Salinas Alcega), Prensas de la Universidad de Zaragoza, p. 109.

4. LA EVALUACIÓN DE LAS CUENTAS PÚBLICAS

La evaluación de las cuentas públicas ya sea por parte de los órganos privado o públicos, no tiene un resultado excesivamente satisfactorio⁴¹. Las técnicas empleadas para la evaluación del gasto público debieran permitir tomar decisiones estratégicas u operativas, pero como consecuencia de la especial dificultad a la hora del diseño de éstas y de los factores del tiempo y del contexto, impiden que el desarrollo de estas llegue a cumplir las funciones para las que fueron ideadas.

Como ya hemos comentado, uno de los principales problemas que surgen a la hora de realizar el análisis sobre las cuentas públicas es el hecho de que dicho análisis se realiza siempre *a posteriori*, es decir, una vez que los recursos públicos ya se han presupuestado y ejecutado, esta situación genera también el inconveniente de que no todo el gasto público puede ser evaluado bajo los mismos criterios.

No obstante, existen mecanismos de control y evaluación del gasto público dentro de nuestro ordenamiento jurídico, tanto *a priori* como *a posteriori*.

Existe un control político de las cuentas presupuestadas por parte del órgano legislativo, como consecuencia del principio de legalidad determinado en el artículo 131.2 de la Norma Suprema, y, de igual modo, dentro de nuestro ordenamiento contamos con el Tribunal de Cuentas que es el órgano encargado de la fiscalización de las cuentas públicas.

Retomando la evaluación posterior de los gastos públicos, hemos de subrayar que se trata de una herramienta necesaria para la organización y ejecución de las actividades previamente establecidas, donde no solo se han de analizar los resultados si no también el contexto, las causas y los efectos de los recursos empleados y, como consecuencia de ello, se habrían de plantear las pertinentes modificaciones que hicieran que la situación mejorara, así como el señalamiento

⁴¹ Como así los define Cuñado Ausín, G., en: “El control externo del sector público y su contribución a la mejora de la gestión pública”, en el libro de Biglino Campos, P. y Durán Alba, J.F.: *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova Valladolid, 2008, p. 173.

de los responsables de aquellas actividades que no hubieren seguido los criterios de economía y eficiencia.

Los métodos empleados a la hora de realizar dicha evaluación pueden ser estadísticos y contables, u operativos y estratégicos, siendo los primeros puramente científicos en cuanto a la evaluación matemática de las cuentas, mientras que los segundos son menos experimentalistas y se centran más en los objetivos y los diferentes caminos posibles para la consecución de estos.

Los dos métodos evaluativos pueden ser llevados a cabo conjunta o separadamente, pero lo importante es que han de ser llevados a cabo por órganos ajenos al que se está evaluando.

Otra de las principales cuestiones que deben tenerse en cuenta a la hora de conocer la dificultad de una correcta evaluación del gasto público, es la especial relevancia que tiene el sector público a la hora, no solo de determinar y presupuestar el gasto, sino también de establecer las definiciones de las políticas públicas vinculadas especialmente a los diferentes contextos sociales sobre los que los políticos buscan generalmente la aprobación. Es por ello por lo que la relación entre el carácter económico-financiero y la búsqueda de la aceptación social se entremezclan y deben intervenir los poderes políticos en representación de la ciudadanía para delimitar y dirigir la utilización de los recursos públicos.

Esa búsqueda de la aprobación social supone también que en función del momento y el lugar en que se realice la evaluación puedan determinarse unos resultados u otros según la interpretación que les dé, no solo el órgano correspondiente, sino que también dependerán de la lectura que realicen los sectores político y social.

Otra de las opciones que se plantean a la hora de realizar la evaluación del gasto es cómo sopesar la cuestión de la experiencia, otorgándole a ésta una mayor o menor importancia a la hora de determinar el correcto o incorrecto uso de los recursos.

Aunque como en casos anteriores hemos de tener en cuenta que los cambios que se producen por el transcurso del tiempo pueden provocar alteraciones a la hora de realizar una interpretación basada en la experiencia, no es lo mismo

analizar una situación de crisis de hace tiempo, para la que la experiencia con la que contamos pudo ser útil en aquel momento, que emplear la misma idea ante una crisis diferente o el análisis de sectores donde se cuentan con medios diferentes.

La diferencia que existe entre el tiempo político y el tiempo del análisis de los resultados supone que se complique el poder realizar una evaluación correcta de las actuaciones acometidas y que, en el caso de ineficiencias o irregularidades, a los gestores no se les pueda atribuir la responsabilidad de sus acciones.

El análisis y búsqueda de una constante cuantificación de las diferentes situaciones puede incluso llegar a dejar de lado otras variables influyentes o de especial relevancia que son difícilmente medibles pero que pueden tener repercusión sobre las actividades realizadas, aun reconociendo que es materialmente imposible disponer de toda la información necesaria para la perfecta evaluación.

El Tribunal de Cuentas viene configurado como el controlador de los órganos, por imperativo constitucional, cuya misión es la analizar y recabar toda la información disponible para así poder interpretar los resultados obtenidos. Es el encargado también, en función de su autonomía e independencia, de establecer los criterios y formas de control para llevar a cabo la evaluación y exigir las responsabilidades que surgieran como consecuencia de ese análisis.

Podemos determinar así que el control que se realiza sobre el gasto público tiene distintos enfoques los cuales se complementan a la hora del cumplimiento de la función evaluadora. Diferenciamos entre una evaluación desde el punto de vista de la legalidad, de una evaluación desde la perspectiva financiera, y desde una visión basada en la eficacia, la eficiencia y la economía.

Esta última es la que más nos interesa, los criterios de economía y eficiencia se encuentran recogidos dentro del ordenamiento donde se declara el sometimiento del gasto público a los principios de legalidad, eficacia y economía.

En el ámbito económico-financiero los dos criterios mencionados tienen especial relevancia a la hora de buscar el planteamiento de la buena gestión pública; al

determinarse constitucionalmente estos criterios se les confiere de una gran importancia a la hora de determinar y definir las bases del correcto uso de los recursos públicos y la calidad repercutida de los servicios públicos a los que se destinan, así como el coste que suponen.

La situación de estos preceptos dentro el ordenamiento jurídico español perfila que las exigencias que han de seguir los gestores y administradores de los recursos públicos para lograr una gestión eficaz vienen determinadas por un imperativo legal y, como consecuencia de ello, se limita a los responsables el margen de discrecionalidad de las actividades y acciones realizadas con los recursos comunes.

Definir como eficaz una gestión pública viene condicionada por la infinidad de objetivos que la Administración ha de cumplir, así como la imposibilidad de obtener la cantidad de recursos necesarios para la consecución de dichas metas; es por ello por lo que hay tener en cuenta, a la hora de evaluar dicha gestión, la exigibilidad con la que se habría de medir y ponderar los resultados obtenidos sobre las personas afectadas y los beneficios repercutidos sobre las mismas.

La labor de control deberá determinar si realmente en la ejecución del gasto público se están cumpliendo o no los criterios de equidad, economía, eficiencia y legalidad que reza el artículo 31 de la Constitución. Además de detectar las irregularidades que pudieran surgir, se le otorgar al Tribunal de Cuentas, como órgano supremo fiscalizador, la capacidad de exigir responsabilidades sobre aquellos gestores que no siguieran los preceptos constitucionales.

Como ya hemos comentado dentro de la propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas se reconoce dicha facultad a este órgano dentro de la función fiscalizadora, en el artículo 9, al establecer expresamente el análisis de las actividades económicas y su sometimiento a los principios de eficiencia, eficacia y economía.

4.1 Los nuevos horizontes del control operativo

Hasta el momento hemos analizado que el control del gasto público debe seguir un control de legalidad y un criterio operativo, empleando sobre este último, preferiblemente, los criterios de economía, eficacia y eficiencia.

Y aunque principalmente hemos hablado sobre la economía y eficiencia del gasto público también hemos de hacer referencia a la equidad que se define en la primera parte del artículo 32.1, donde, aunque no se designe como tal dicho principio, se establece que: “se realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”; por este motivo también debe ser tenido en cuenta para los órganos de control externo.

En los últimos años, especialmente como consecuencia de la crisis mundial acaecida en el año 2007, se ha empezado a tener muy en consideración por parte de la población si realmente se están utilizando correctamente los recursos públicos para la satisfacción de los servicios comunes, el criterio de legalidad comienza entenderse de una forma más amplia, donde lo importante no es tanto la medición de los resultados, si no analizar si lo realizado puede ser considerado una buena gestión en virtud de los beneficios sociales reportados.

El contexto histórico actual, donde el gasto público se ha convertido en algo imprescindible para la ciudadanía y, donde los volúmenes que se manejan han superado todas las expectativas posibles, hace que sea necesario no solo controlar la legalidad, la economía y la eficiencia del gasto. Se deben emplear otros muchos métodos para comenzar a medir y controlar otros muchos puntos de vista más sociales.

Se tienen que empezar a tener en cuenta objetivos como la transformación social, los derechos económicos de los ciudadanos, los derechos sociales, el medio ambiente o la transparencia de los actos, entre otros.

La principal cuestión, que se viene repitiendo a lo largo de todo el trabajo, es la libertad o autonomía que el poder político tiene a la hora de decidir sobre la utilización de los recursos públicos. Esta libertad viene fundamentada en la falta de enunciados normativos que hay en el ordenamiento sobre la buena gestión de estos.

La ejecución del gasto público es algo que concierne a la sociedad en su conjunto, ya sea porque los recursos disponibles salen de sus bolsillos, porque las decisiones de los objetivos son tomadas por sus representantes o porque deben ser los beneficiados por ese gasto; así, el interés por cómo se emplean los bienes comunes se ha generalizado, es además una de las formas de legitimación del poder político, el cual los aprovecha y utiliza como forma de certificar su función dentro del Estado Social.

El Estado español se define como un Estado Social y Democrático de Derecho en su artículo 1 de la Constitución, un Estado Social que es, por imperativo económico, un estado intervencionista, es decir un Estado que se “entromete” en el funcionamiento de la economía de un país con unos determinados fines. Por eso muchas de las leyes que regulan la economía de España tienen un componente intervencionista.

El control que realizan los órganos fiscalizadores debe aplicar así determinados principios como los ya mencionados economía, eficacia, eficiencia o equidad, pero si giramos la vista hasta la Declaración de Lima de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés) en su artículo 4 se hace referencia a una gran cantidad de principios que tendrían que tenerse en cuenta a la hora de las auditorías y fiscalizaciones a realizar por los órganos.

Este artículo reconoce que la tarea principal de las Entidades Fiscalizadoras Superiores sigue siendo la del control de legalidad de las operaciones, pero que además hay que añadir “un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos”, y también dentro de este artículo se definen los objetivos de control a los que tienen que aspirar estas entidades y que son: “legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones” pero dotando a su vez a la Entidad Fiscalizadora de la capacidad de determinar las prioridades a la hora de perseguir esos objetivos.

Los principios y objetivos que se definen en las normas han de determinarse más correcta y concretamente como consecuencia de la generalidad de los principios

que deben regular el control económico-financiero y, aunque alguna legislación autonómica sí que ha intentado definir algún concepto como eficacia o economía⁴², de una manera común se continúa manteniendo la indefinición de estos principios que deben ser aplicados por las entidades fiscalizadoras en el momento de las auditorías.

Como última nota y, como ejemplo de los cambios producidos en la sociedad y su repercusión en ámbito de las auditorías públicas, quería referirme brevemente a la situación que se produce en Canadá, donde desde el año 1995⁴³ viene funcionando la Oficina del Comisionado del Medio Ambiente y el Desarrollo Sostenible que depende directamente del Auditor General (entidad fiscalizadora suprema de Canadá), cuya finalidad es la de llamar la atención al gobierno canadiense cuando no se estén llevando a cabo las actividades según la consideración de desarrollo sostenible o directamente en contra del medioambiente.

Este nuevo interés general por cuestiones sociales, como el medioambiente, ha comenzado también a tener su repercusión dentro de nuestras fronteras y para muestra de ello podemos referirnos al artículo noveno de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, reformada en el año 2018, donde establece que el Tribunal de Cuentas, dentro de su función fiscalizadora, supeditarán a las actividades económico-financieras del sector público a diversos principios, algunos ya estudiados en estas páginas como el de legalidad, el de eficiencia o el de economía, pero también se citan otros más novedosos y sociales como el de transparencia, el de sostenibilidad ambiental y el de igualdad de género.

⁴² Véase el artículo 9 de la Ley Reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra.

⁴³ Como se afirma en el “Resumen de derecho ambiental de Canadá” obtenido de: <https://moose.cec.org/moose/lawdatabase/cadoc.cfm?varlan=espanol&topic=2>

5. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS

Como ejemplo de la aplicación de estos principios en la función fiscalizadora de los órganos de control externo procederemos al análisis de dos informes realizados sobre el gasto público, el primer informe analizado será el Núm. 1.318⁴⁴ del Tribunal de Cuentas español el cual es un informe de fiscalización del organismo autónomo de gerencia de infraestructuras y equipamientos de educación y cultura del ejercicio del año 2016 y el segundo informe sobre el que se realizará el análisis será el informe Núm. 19⁴⁵ del años 2018 del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, este es un informe especial sobre la red ferroviaria europea de alta velocidad.

Se han escogido estos dos informes por dos razones principales, la primera es poder realizar un análisis diferenciado sobre los objetivos, principios y puntos de observancia que toman dos entidades fiscalizadoras supremas diferentes sobre un gasto público que a su vez, y esta es la segunda razón, está totalmente diferenciado, ya que en el primer caso se analiza el gasto realizado por el Estado español vinculado a un servicio de obligado cumplimiento por el mismo sobre educación y cultura, mientras que el otro análisis de ámbito europeo lo que se está auditando es la red ferroviaria de alta velocidad y su materialización por parte de los Estados miembros de la Unión Europea.

⁴⁴ Puede descargarse del enlace del propio Tribunal de Cuentas: <https://www.tcu.es/repositorio/379fbaea-11d9-4467-8888-432d87dec6c2/11318.pdf>

⁴⁵ Puede obtenerse del siguiente enlace del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR18_19/SR_HIGH_SPEED_RAIL_ES.pdf

Informe Núm. 1.318 del Tribunal de Cuentas español:

Este informe representa una de las funciones reconocida por el ordenamiento del Tribunal de Cuentas, lo que en él se contiene es una fiscalización por iniciativa del propio Tribunal, siendo ésta una muestra de la autonomía y libertad de la que se ha hablado en este trabajo.

Se define en dicho informe que el objetivo estratégico principal es: “el de contribuir al buen gobierno y a la mejora de la actividad económico-financiera del sector público”, así como “fomentar las buenas prácticas de organización, gestión y control de las entidades que públicas”.

Desde el primer momento el Tribunal deja claro cuáles son los objetivos que se deberán cumplir en el análisis de la situación económico-financiera.

El análisis se realizará sobre la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos de Educación y Cultura (en adelante la Gerencia), que es un organismo autónomo que dispone de patrimonio y tesorería propios, es decir, es un gestor de recursos públicos y que, además, cuenta con autonomía a la hora de gestionarlos. A causa de ello el Tribunal debe realizar su consecuente análisis operativo sobre el buen o mal uso de los recursos con los que cuenta dicho organismo, dependiente del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte en el momento de la realización del informe.

En el apartado de objetivos, alcance y limitaciones de la fiscalización se resumen los objetivos que deberá conseguir la fiscalización, entre ellos en el apartado d) se refiere el Tribunal a que se deberá: “Examinar si la gestión del organismo se adecua a los principios de eficacia, eficiencia y economía, evaluando la validez, suficiencia y representatividad de los objetivos”, representando aquí los principios que también se recogen en el artículo 31.2 del Texto Constitucional.

El Tribunal de Cuentas en relación el artículo 31.2 de la Constitución y el artículo noveno de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, establece, al menos para el caso analizado, que entre sus objetivos principales se encuentra el de examinar que la gestión de los recursos públicos por parte de los organismos que disponen de éstos han de seguir los principios de eficacia, economía y eficiencia sobre los objetivos previstos del organismo.

Igualmente, el citado apartado del informe se refiere al principio de legalidad. También se examina que se cumpla la normativa en materia de igualdad efectiva entre ambos sexos, transparencia y sostenibilidad medioambiental, así se recoge en el apartado e), completando así los principios recogidos en el artículo noveno de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Para llevar a cabo su labor el Tribunal exige al órgano fiscalizado toda la contabilidad del ejercicio auditado para observar en, primer lugar, si se han seguido los principios y criterios contables y, en segundo lugar, si dicha contabilidad representa una “imagen fiel de la empresa” (este el principal interés de la contabilidad).

Tras el análisis de los Estados Contables el Tribunal considera que sí se reflejan, con salvedades, el registro de las operaciones llevadas a cabo durante ese ejercicio. Para dicha conclusión se analizan pormenorizadamente las cuentas recogidas dentro cada balance y cuentas de resultado, así como sus variaciones.

Dentro del informe elaborado por el Tribunal de Cuentas se pueden identificar tres apartados que representan la aplicación de los principios analizados en este trabajo, nos referimos así al Título V “- Análisis de la Eficacia”, el Título VI “- Análisis de la Eficiencia” y también el Título VII donde se analiza si se cumplen los preceptos de igualdad efectiva, transparencia y buen gobierno. A continuación, se procederá a analizar los dos primeros títulos referidos a la eficacia y eficiencia ya que son lo más relevantes en este trabajo.

El Tribunal reconoce que la Gerencia no tiene ningún plan estratégico ni planes operativos, esto dificulta la posibilidad de analizar los objetivos logrados con respecto a los objetivos planteados. Por ello se procede al análisis de la eficacia mediante las memorias presupuestarias del órgano sometido a la auditoría, aunque incluso, en las propias memorias, los datos contenidos son insuficientes o demasiado generales para llevar a cabo un correcto análisis sobre la eficacia.

Este es uno de los principales problemas que surgen a la hora de materializar el análisis de la eficacia dentro de los órganos gestores de los recursos comunes, la falta de objetivos referenciados y recogidos correctamente dificultan el examen del cumplimiento o no de los objetivos de cada órgano, esto es consecuencia de la libertad operativa que ocasiona generalidades que son imposibles de medir.

La misma situación ocurre en el análisis de la eficiencia en el apartado siguiente, ya que como el propio Tribunal reconoce para poder analizar los resultados obtenidos se ha de tener primero unos criterios de definición, programación o formalización de las actuaciones; si estas cuestiones son deficientes el análisis no se podrá llevar a cabo de la forma idónea.

Por todo ello, el Tribunal concluye que no existe ningún plan estratégico u operativo, ni tampoco se realiza una previsión de las actividades llevadas a cabo con los recursos públicos, así mismo no existe una programación realista con fechas o financiación que permita realizar un correcto análisis de la eficacia de las operaciones llevadas a cabo por la Gerencia.

Y de forma similar se argumenta la imposibilidad de llevar a cabo un correcto análisis de la eficiencia de las actividades realizadas por el organismo fiscalizado con los recursos públicos con los que cuenta.

Podemos concluir que, teniendo como ejemplo este informe del Tribunal de Cuentas, hay intención de la Entidad Fiscalizadora Suprema de desarrollar un análisis de la eficacia y la eficiencia, así como de otros principios reguladores, pero en muchas ocasiones las dificultades sobrevenidas como consecuencia de generalidades o libertad de decisión de los órganos fiscalizados suponen en muchas ocasiones que no se puedan realizar correctamente estos exámenes.

Informe Núm. 19 del año 2018 del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea

Se trata de un informe especial sobre la red ferroviaria europea de alta velocidad, está publicado en virtud del artículo 287 del Tratado de Funcionamiento, en su apartado 4, donde se le permite al Tribunal presentar sus observaciones con el formato de informes especiales.

La autonomía del Tribunal le permite realizar, de oficio, informes sobre todo aquello que considere de especial relevancia en el ámbito de sus competencias dentro de la Unión, por ello se consideró de notable importancia el uso de que se ha dado a los recursos comunitarios respecto de las inversiones acometidas en la red ferroviaria de alta velocidad.

España, además, es uno de los países que más avanzado se encuentra dentro de este particular, ya que es fue uno de los que primero comenzó a trazar las vías de la alta velocidad y donde más recursos se han invertido, muestra de ello es que cuenta con 3.152 kilómetros de vía de alta velocidad desde el año 1992⁴⁶, cuando se inauguró la primera línea Madrid-Sevilla.

Como se anticipa en el informe, desde el año 2000 la Unión Europea ha proporcionado 23.700 millones de euros para apoyar las inversiones de estas estructuras, como consecuencia de la elevada cantidad de recursos aportados ha decidido conocer el destino de estos.

El mismo Tribunal reconoce no solo la falta de un plan creíble a largo plazo, ya que carece un enfoque estratégico sólido de ámbito comunitario, y esto puede ser consecuencia de que la decisión de construir este tipo de infraestructuras muchas veces se basa en consideraciones de índole política, manifestando así uno de los principales problemas que surgen a la hora de realizar un control operativo de los fondos público, como ya se ha comentado en varias ocasiones a largo de este texto.

⁴⁶ Dato obtenido del enlace de la empresa Adif encargada de administrar las infraestructuras ferroviarias en España: http://www.adifaltavelocidad.es/es_ES/infraestructuras/lineas_de_alta_velocidad/lineas_de_alta_velocidad.shtml

Previamente el mismo Tribunal ya había realizado una auditoría sobre la rentabilidad y eficacia financiación por parte de la Unión Europea sobre la infraestructura del ferrocarril de alta velocidad desde el año 2000.

A diferencia del informe anterior del Tribunal de Cuentas español, en este caso, a pesar de no existir un plan estratégico conjunto a nivel comunitario, sí existen planes nacionales de desarrollo estratégico sobre la alta velocidad, en los que se ha apoyado el Tribunal de Cuentas Europeo para poder llevar a cabo este informe.

La entidad fiscalizadora reconoce el elevado beneficio que supone para la sociedad el uso de la alta velocidad, no solo entendiendo el servicio al que pueden acceder los usuarios sino también para el conjunto de la sociedad en algo tan relevante en la actualidad como es el medioambiente, siendo el principio de sostenibilidad ambiental un punto común entre ambos órganos de control.

Dentro del informe, concretamente el anexo IV, se recogen los principales indicadores de rendimiento que se han empleado para el análisis plasmado en este informe, donde en muchas ocasiones directamente no se pueden realizar las mediciones ya que, aunque los proyectos han sido presupuestados y dotados económicamente, todavía no están en funcionamiento como es el caso de la “Y vasca” en cuyo proyecto se han asignado ya 318 millones de euros de los Fondos de la Unión.

En este mismo anexo se emplean medidas cuantificadas para las mediciones y comparaciones nacionales, aunque incluso aquí el Tribunal pone de relieve las diferencias entre las naciones ya que, aunque las *ratios* (relaciones entre variables) proporcionen datos fiables y cuantificables, las comparaciones entre los resultados deben ser analizadas en función de los diferentes contextos nacionales.

El Tribunal presta especial relevancia a la ineficacia entre los estados miembros a la hora de realizar las actividades para las que se comprometieron respecto de la creación de conexiones entre los diferentes estados miembros colindantes, como es el caso de la línea Madrid-Lisboa, sobre la que prácticamente no hay visos de interés.

Se fija la vista también en la correlación entre el elevado coste que supone la creación de las líneas de alta velocidad y el rendimiento que se obtiene con base en la demanda prevista para esa línea, ya que como concluye el propio Tribunal en su informe “La «velocidad muy alta» no es necesaria en todas partes”.

De igual modo, se pone de relieve que los propios controles de rentabilidad son infrecuentes por parte de los Estados miembros, siendo pocos los que revalúan los proyectos antes de cada nueva fase de programación para verificar si antes de comenzar con el siguiente tramo se han cumplido los objetivos para el que se acaba de finalizar. Además, los propios análisis de eficiencia y eficacia sobre los costes-beneficios ocasionados en muchas ocasiones no se utilizan como fundamento al hora de tomar las decisiones correspondientes.

Podemos concluir, tras realizar este breve análisis de dos ejemplos que materializan la función fiscalizadora de los órganos de control, que en ambos casos los objetivos últimos de las auditorías quedan reflejados desde el primer momento, el análisis realmente busca, a través de elementos económicos, observar el uso del gasto público realizado y observar si en él se siguen los principios de economía, eficiencia y tantos otros sobre los que se ha reflexionado en este texto.

También hemos de destacar que la autonomía y libertad con la que cuentan los organismos es real desde el momento en que, en los dos casos, pueden decidir no solo aquello que se va a fiscalizar, sino también la forma de hacerlo y los métodos que se llevan a cabo.

6. CONCLUSIONES

El gasto público es algo que realmente nos afecta a todos, a pesar de que parece que se trata de algo ajeno, está presente en nuestro día a día directa o indirectamente, dependemos de lo que los responsables de turno hagan con los recursos comunes aportados por los ciudadanos, buscando así una correcta reasignación y una mayor utilidad de estos.

1. La especial relevancia de los órganos de control externo:

La cuestión de gasto público que se ha analizado en este estudio no son tanto los hechos relativos al destino de este, sino más bien si ese destino elegido por las autoridades es el que realmente interesa a la ciudadanía, y si realmente el camino de la meta que se pretende alcanzar es más correcto desde el punto de vista económico-financiero.

La verdadera finalidad de estos órganos es la de auxiliar en el control político que deben ejercer las asambleas legislativas sobre el poder ejecutivo. Para ello las entidades fiscalizadoras se preocupan de desarrollar todo el trabajo de análisis para finalmente elaborar un informe, cuya temática incluso puede no ser elegida por el propio órgano.

Además, muchas veces los destinatarios de los informes no emplean estos con la finalidad para la que fueron creados porque, aunque se empleen para realizar oposición y control sobre el ejecutivo, el hecho de que estos informes sean puramente descriptivos y no vinculantes también dificulta una mejora en la eficiencia del gasto público empleado.

2. ¿Un gasto público que se realice de manera eficiente y económica, es un gasto bien realizado?

Para esta pregunta pienso que no podría darse nunca una respuesta exacta por el hecho de que la definición de un gasto bien realizado me parece imposible de redactar.

Económicamente hablando, podemos considerar que sí que un buen gasto aquel que sigue los criterios de las 3E, pero socialmente (puede que incluso por la posible falta de cultura económica de la sociedad española) desde hace unos años los nuevos intereses generales han hecho que

además de esos criterios se tengan que cumplir otros, como lo son el de medio ambiente, el de transparencia o el de igualdad de género.

Por eso, la dificultad a la hora de definir un correcto o incorrecto gasto se ha complicado como consecuencia de los nuevos puntos de análisis, que las entidades fiscalizadoras deben tener en cuenta y que no deben ceñirse solo al criterio de legalidad, de economía y eficiencia.

3. El control operativo está condicionado por la división territorial de España:

La realidad territorial y competencial que existe en España genera, a mi entender en el caso de los órganos de control de las cuentas públicas, un problema mayor desde el momento en que hay diferentes órganos para la realización de un mismo análisis, siguiendo cada uno de ellos un criterio diferente basado en la autonomía de cada entidad.

Esta situación puede llegar a generar dilemas sobre los entes fiscalizados, o incluso en los órganos de dirección, en el momento de la interpretación de los informes o a la hora de llevar a cabo el control político de cómo se emplean los recursos disponibles.

Respecto de los Órganos de Control Externo que en territorio español llevan a cabo la función fiscalizadora, hemos de tener en cuenta siempre la sospecha de una posible duplicidad de funciones, lo cual sería realmente contrario a la búsqueda de la eficiencia y la economía para la que fueron creados y basan su existencia.

Por otro lado, no podemos pasar por alto los problemas que pueden surgir en aquellos casos en los que se hace una utilización partidista de estas entidades.

4. La utilidad de los órganos de control externo:

Creo que, aunque la intención del Tribunal de Cuentas y del resto de órganos es buena, todavía falta otra vuelta de tuerca, ya no sobre el propio análisis de las actividades realizadas, sino sobre las que se llevarán a cabo. Esto entraría en contradicción con la libertad organizativa y política de los dirigentes.

No obstante, se ha demostrado que, a pesar de que en muchas ocasiones estos órganos quedan alejados de la superficie pública, su labor es verdaderamente importante para el buen desarrollo de la sociedad democrática en la que hoy vivimos, que ni está valorada ni mucho menos es lo pragmática que debería ser.

La utilización de los informes de los órganos como armas arrojadizas dentro de las asambleas parlamentarias no es la función final de estos órganos que, en muchos casos, hasta ven trabado el desempeño de su trabajo.

A mi entender, por mucho que se exija a los órganos que el control operativo del gasto público se lleve a cabo según unos determinados criterios, como el de legalidad, economía o eficiencia, no serán realmente útiles mientras no se tenga en consideración la relevancia de los controles realizados, ya que estos deben ser una muestra material de la confianza que merecen aquellos que tienen acceso a los caudales públicos.

Quiero concluir este trabajo diciendo que, si realmente la labor realizada por las entidades fiscalizadoras tuviera la repercusión e importancia que se les debiera otorgar, la separación de poderes y los beneficios sociales podrían mejorar considerablemente.

7. BIBLIOGRAFÍA

MONOGRAFÍA

- Abellán López, M^a. A.: “El sistema de control externo y multinivel español: rendición de cuentas, desafíos y oportunidades, *Cuadernos de la Fundación Manuel Giménez Abad*, núm. 13, 2017, pp. 51-64.
- Aguallo Avilés, A. y Bueno Gallardo, E.: “Artículo 31”, en *Comentarios a la constitución española* (dir. M^a E. Casas Baamonde. y Rodríguez-Piñero y M. Bravo Ferrer, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, pp. 861-882.
- Albiñana García-Quintana, C.: “Artículo 31 el Gasto Público” en *Comentario a las Leyes Políticas*, Tomo III (dir. O. Alzaga Villaamil), *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1983, p. 342-347(única monografía disponible para consulta).
- Alzaga Villaamil, O.: *Comentario Sistemático de la Constitución Española de 1978*, Marcial Pons, Madrid, 2016.
- Aranda, E. “Sinopsis artículo 31 de la Constitución española de 1978”, *BOE*, 2003, se puede consultar en: www.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm
- Biglino Campos, P. (2008): “La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos estatutos de autonomía”, en *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas* (dir. P. Biglino Campos y J.F. Durán Alba), Lex Nova, Valladolid, 2008, p. 24-25.
- Borgia Sorrosal, S. “Los principios constitucionales de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos”, *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 36, 2004, pp. 41-74.
- Calsamiglia, A.: “Justicia, Eficiencia y Derecho”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 1, septiembre-diciembre 1988, pp. 305-335.

- Cazorla Prieto, L. M^a: “Artículo 31” de *Comentarios a la Constitución* (Dir. F. Garrido Falla, Civitas, Madrid, 2001, pp. 389-415).
- Chadid, R.: *A função social do Tribunal de Contas no Brasil*, Forum, Belo Horizonte (Brasil), 2019.
- Cuñado Agustín, G.: “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* (dir. P. Biglino Campos y J.F. Durán Alba), Lex Nova, Valladolid, 2008, PP.160-190.
- Durán Alba, J.F.: “La doctrina de la concurrencia funcional en materia fiscalizadora y de la exclusividad jurisdiccional en materia de enjuiciamiento contable” de *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (dir. I. Martín Dégano, G. Menéndez García y A. Vaquera García), Lex Nova, Valladolid, 2005, PP. 2451-2466.
- Iruretagoiena Agirrezabalaga, I.: “El sistema institucional de la Unión Europea (III)” de *Lecciones para el Estudio del Derecho de la Unión Europea* (dir. E.J. Martínez Pérez y S. Salinas Acega), Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2019, pp.109-112.
- Porras Gómez, A-M: *La gobernanza multinivel del gasto público*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.
- Sainz Moreno, F.: *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, Tomo II, *Publicaciones de las Cortes Generales*, Madrid, 1980.

WEBGRAFÍA

- <http://asocex.es/las-relaciones-del-poder-legislativo-y-las-instituciones-de-control-externo>
- <http://asocex.es/el-cumplimiento-de-los-principios-de-economia-eficacia-y-eficiencia-en-la-gestion-de-fondos-publicos-destinados-a-la-ensenanza-primaria-en-la-comunitat-valenciana>.
- <https://moose.cec.org/moose/lawdatabase/cadoc.cfm?varlan=espanol&topic=2>
- http://www.adifaltavelocidad.es/es_ES/infraestructuras/lineas_de_alta_velocidad/lineas_de_alta_velocidad.shtml

JURISPRUDENCIA CONSULTADA:

- STC 187/1988
- STC 18/1991
- STC 86/1985
- STC 77/1985
- STC 107/2017

LEGISLACIÓN CONSULTADA:

- Constitución Española del 1978.
- Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.
- Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
- Estatuto de Autonomía de Castilla y León.
- Ley del Consejo de Cuentas de Castilla y León.
- Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas de Castilla y León.
- Estatuto de Autonomía de Cataluña.
- Estatuto de Autonomía de Andalucía.
- Ley de la Cámara de Cuentas de Andalucía.
- Ley de la Audiencia de Cuentas de Canarias.
- Ley Reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Ley Reguladora de las Haciendas Locales.