

El control de la actividad financiera. Análisis comparado de la fiscalización del gasto público en la Unión Europea y en España

Juan Carlos Gamazo Chillón

Dpto. Economía Aplicada y Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid

1. INTRODUCCIÓN

Cualquier tipo de actividad económica en la que se administren recursos escasos está sujeta a control, y aun cuando ese control se pueda realizar de diversas formas y perseguir finalidades distintas, siempre tenderá a garantizar que la administración de los recursos que se controlan se realice con eficacia, y de acuerdo con las normas que hayan sido establecidas por los máximos responsables de la organización de que se trate. La finalidad última, por tanto, de ese control es garantizar que la actividad económica cumpla las actividades establecidas¹.

Las Administraciones públicas, tanto de la Unión Europea como de España, no podían, ni debían, ser una excepción a esta norma general, máxime cuando los recursos que las mismas gestionan van dirigidos a la satisfacción de necesidades públicas, y tienen su origen, en su mayor parte, en la contribución realizada por los ciudadanos a través de las diversas figuras impositivas. Así, para el caso español, el artículo 92 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (LGP) establece que todos los actos, documentos y expedientes de la Administración civil o militar del Estado de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, deberán ser intervenidos y contabilizados.

El objetivo del presente trabajo, como se puede intuir de lo dicho anteriormente, no es otro que el de presentar, aunque sea sucintamente, los principales rasgos comunes y diferentes del control del gasto público vigente en la Unión Europea y en España. Con ese objetivo, la estructura que vamos a seguir es la siguiente. En primer lugar (**Sección II**) se analizarán, teóricamente, diferentes sistemas de control de la actividad financiera, estableciéndose a tal efecto una clasificación de las diferentes modalidades de control en base a distintos criterios. Seguidamente (**Sección III**), y de acuerdo con una de las clasificaciones vistas en la anterior sección, estudiaremos las principales características del control externo del gasto público para el caso español y comunitario, enfatizando los rasgos comunes y divergentes. Para terminar (**Sección IV**), nos detendremos en el análisis del control interno de los fondos públicos, destacando las principales semejanzas y diferencias existentes entre el caso español y el comuni-

tario. Debe quedar claro, por lo tanto, que el objetivo del presente trabajo no va a ser el estudio pormenorizado del control (externo o interno) del gasto público realizado por las instituciones comunitarias o españolas correspondientes. El objetivo es más modesto, y se limita a pretender remarcar los puntos de coincidencia y divergencia entre los sistemas de control comunitario y español.

2. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO: CONCEPTO, NATURALEZA Y CLASIFICACIÓN²

En primer lugar, y para que todos nos entendamos cuando hablemos de control del gasto público, debemos exponer qué entendemos por control. Una dificultad con la que nos enfrentamos a la hora de intentar definir este término es que todos tenemos una idea del mismo, por más imprecisa que pueda ser. Desde un punto de vista estrictamente gramatical, el término control lleva implícito la idea de comprobación, examen y revisión. Utilizando esta idea algún autor ha entendido que el contenido de la función de control debe consistir en la vigilancia para la fiel ejecución de las obligaciones en relación con los servicios y recursos, a fin de obtener, conforme a los principios de sana gestión financiera, una adecuada y legal administración de los fondos públicos³. Siguiendo esta misma idea, en el presente trabajo vamos a entender que el proceso de control trata de ordenar, limitar y disciplinar las actuaciones de la Administración para cumplir fielmente lo que aparece como programado y aprobado.

Una vez clarificado el concepto de control, a continuación, nos vamos a referir muy brevemente al problema de su naturaleza. En el presente trabajo defendemos la idea de que la naturaleza jurídica y económica se entrelazan en el ejercicio del control, sobre todo cuando éste se refiere al análisis del grado en que los objetivos marcados han sido cumplidos. Ambos aspectos, el jurídico y el económico, tienen una gran importancia en el control de la actividad financiera, ya que, en nuestra opinión, sería tan equivocado negar la importancia del factor económico en el gasto público, como ignorar el aspecto jurídico del control⁴.

Vamos ahora a pasar revista a las diferentes modalidades de control aplicables a toda la actividad financiera, con

carácter general, y al gasto público, en particular. Para ello clasificaremos los diferentes sistemas de control en base a los siguientes criterios:

1. Según el alcance de lo que se quiere verificar podemos hablar de:
 - 1.1. Control de legalidad.
 - 1.2. Control económico.
 - 1.2.1. Control financiero o de costes.
 - 1.2.2. Control de resultados.
 - 1.2.2.1. Control de eficacia.
 - 1.2.2.2. Control de eficiencia.
 - 1.2.2.3. Control de calidad.
2. Según quién lo realiza tenemos:
 - 2.1. Control administrativo.
 - 2.2. Control de los ciudadanos.
3. Según los documentos a través de los que se verifica:
 - 3.1. Control presupuestario.
 - 3.2. Control contable.
4. Según el ámbito desde el que se aplica:
 - 4.1. Control Interno.
 - 4.2. Control Externo.

2.1. Según el alcance de lo que se quiere verificar con el control

Dentro de esta primera clasificación se encuadra el control de legalidad, tendente a comprobar si el gasto realizado por el Sector Público se atiene en cuanto a su destino y cuantía al mandato de la Ley Presupuestaria y demás normativa aplicable. La fiscalización se ha basado tradicionalmente en este control público de legalidad, y en el de regularidad contable también, que comprueba si el gasto a realizar se atiene a los mandatos legislativos. Este control se limita a verificar si las actuaciones públicas en materia financiera se han realizado conforme a la normativa correspondiente, sin establecer ningún juicio sobre cómo se ha realizado el gasto.

Este control de legalidad se puede realizar tanto "a priori" como "a posteriori". Como parece obvio pensar, el control previo a la realización del gasto permitiría un mejor cumplimiento de la legalidad, ya que, en principio, impediría que se transgudiesen las normas, para ello sería suficiente con no autorizar los gastos que vayan en contra de las mismas. Pero, en contrapartida, esta modalidad de control otorga una gran rigidez al sistema, ralentizando la toma de decisiones y las reacciones rápidas que pueda exigir una gestión adecuada. Por su parte, los controles "a posteriori" pueden parecer, al menos en un primer momento, menos efectivos, ya que no impedirían la realización de actos contrario a la Ley. Sin embargo, si esta modalidad de control fuese acompañada con la aplicación de un sistema adecuado de sanciones e incentivos permitiría solventar esta dificultad; y con esta modalidad se ganaría en flexibilidad para el sistema.

Sin restar importancia al control de legalidad, creemos

no equivocarnos si afirmamos que éste no es suficiente para garantizar que no exista despilfarro en la gestión de los fondos públicos. Sería necesario, además de lo anterior, un control de carácter económico que intentase verificar si se ha realizado una adecuada administración de la cantidad de gasto limitada por el Presupuesto. Este control a su vez se puede clasificar en: control financiero o de costes; y control de resultados, que a su vez puede ser de eficiencia, de eficacia y de calidad.

En cuanto al primero, el control financiero, es fundamentalmente un control de caja, por lo que está íntimamente ligado al de legalidad. Este tipo de control recae por tanto sobre los flujos de gasto, considerados como los costes de la actividad pública. Es fundamentalmente un control de costes, pero en un sentido limitado. Es decir, tan sólo se preocupa de la cantidad disponible para gastar y de que no se sobrepase ésta; de lo que cuesta el total de la actuación pública, pero sin efectuar ningún calificativo de la misma. Este sistema de control es más amplio que el de legalidad, ya que se extiende a todos los aspectos de la actuación económico-financiera del órgano que se controle. Además, esta modalidad de control es la más antigua y extendida, siendo su fuente de información la clasificación orgánica y económica del gasto.

El fin, por tanto, de este sistema de control es comprobar el funcionamiento de los órganos del sector público en el aspecto económico-financiero, con arreglo a las disposiciones y directrices establecidas. A diferencia del sistema de control analizado anteriormente, el control de costes es una modalidad de control realizado de forma concomitante o ulterior, pero nunca previa a la actuación administrativa controlada, y que utiliza procedimientos de auditoría.

Mientras que los dos tipos de controles analizados previamente, el de legalidad y el de costes, no alcanzan a relacionar los recursos empleados con los objetivos perseguidos, que es el planteamiento básico de la evaluación económica; "el control de resultados", por el contrario, va más allá y se preocupa no sólo de los costes sino también de los resultados y de la relación entre ambos⁵. Con esta modalidad de control nos encontramos de lleno con la esencia del enfoque económico de la gestión pública, ya que se establece la conexión entre medios y objetivos, de forma que los resultados obtenidos cumplan los objetivos al coste mínimo. En definitiva, se tienen en cuenta las reglas económicas de minimizar costes para un resultado determinado o de maximizar resultados para un coste dado. Así pues, el concepto de control de costes que se usa en este caso es más amplio, puesto que se comparan costes alternativos, y por lo tanto se emitirá un juicio de "caro" o "barato" sobre un servicio público. Pero tanto o más importante que lo anterior es la puesta en relación de los medios con los resultados para poder calificar tales resultados como: eficaces, eficientes, o de calidad, que son precisamente otros tantos sistemas alternativos de control.

El problema con el que se enfrentan los sistemas de

control de resultados será el determinar si se pueden o no medir dichos resultados; es decir, el conocer los costes necesarios para alcanzar los resultados. Esto quedaría resuelto precisamente con una adecuada presentación de los objetivos, tanto finales como intermedios, en los presupuestos. Lo cual exige que sean concretos y claramente especificados a fin de identificar con claridad a qué fin sirven. Recordemos aquí como la claridad es un principio presupuestario imprescindible para la buena información, sin la cual no puede realizarse el control.

El control de resultados, como señalamos previamente, puede contemplar tres aspectos diferentes: la eficacia, la eficiencia y la calidad. Estos tipos de controles económicos van más allá del control financiero previamente analizado y se preocupan no sólo de los costes sino también de los resultados y de su relación.

Un primer paso de avance en el control económico de resultados es el control de eficacia. Esta modalidad de control se limita a verificar si se cumplen o no los objetivos inicialmente propuestos. El grado de realización de un objetivo sería, pues, una medida de la eficacia del servicio público correspondiente. Este sistema de control no nos informa de nada más; y así, no se plantea si hay otras alternativas más baratas para alcanzar el mismo objetivo, ni las ventajas o beneficios del objetivo en sí.

El control de eficiencia va más allá. Trata de comprobar si el Sector Público está obteniendo lo máximo de los recursos puestos a su disposición. En esta modalidad lo esencial es la relación entre recursos empleados y los resultados, contemplándose mecanismos de minimización del coste o de maximización de resultados e incluso formas alternativas de lograr los objetivos. El análisis que realiza del gasto se refiere tanto a si los recursos se dirigen hacia los servicios menos demandados o apreciados, como a si los servicios valiosos se están proporcionando a un coste superior al que sería necesario. De acuerdo con esta modalidad de control la evaluación de los programas de gasto público se convierte en una tarea primordial, y los sistemas de indicadores se convierten en herramientas cada vez más imprescindibles.

Un paso todavía más avanzado en el control del gasto público debería incorporar al análisis la "calidad" de los servicios públicos. Se trata esta de una modalidad de control más novedosa que las anteriores y consecuentemente menos estudiada por la literatura. El concepto de calidad se podría identificar con la satisfacción que encuentran los consumidores porque un determinado producto está de acuerdo con sus especificaciones o exigencias⁶. Se identifica asimismo con un cumplimiento de expectativas. Podemos entender en este sentido que la calidad de un servicio depende de dos variables: el servicio esperado y el servicio recibido. Por lo tanto, cuando se desea mejorar la calidad de un bien o servicio, es necesario conocer cuales son las exigencias de los potenciales clientes o consumidores del mismo⁷. En el caso de los bienes públicos nos enfrentamos ante la consabida falta de revelación de preferencias por parte de

sus consumidores, lo cual dificulta la aplicación de controles de calidad; aunque no los impide, ya que se puede subsanar por sistemas de encuestas, buzones de quejas, etc. A este problema se añade el hecho de que las Administraciones Públicas prestan más servicios que entregan bienes, y por todos es sabido que resulta más difícil medir la calidad de aquellos por razones de intangibilidad.

2.2. Según quién realiza el control

Este tipo de clasificación del control de la actividad financiera público tiene en cuenta las personas interesadas en el control. No parece muy descabellado pensar que estarán interesados en el control de la actividad financiera el propio Sector Público, para evaluar y corregir sus errores en la realización de sus políticas, y los ciudadanos que demandan la prestación de los servicios públicos y han de financiarlos.

Un primer control sería, por lo tanto, el Administrativo. Según este sistema de control será la propia Administración la interesada en comprobar si el personal encargado de la ejecución de la actividad la realiza conforme a los criterios determinados, ya sean de carácter legal o económicos. Este control no es, por lo tanto, incompatible con los anteriores en el sentido de que la Administración estará interesada en el cumplimiento de sus mandatos de gasto conforme a derecho, en que éstos se desarrollen de la forma más eficaz y eficiente posible, y en que se logre mejorar la calidad de sus resultados.

También los ciudadanos están interesados en la existencia de un control sobre la actividad financiera a fin de verificar que los recursos que han entregado al gobierno pagando sus impuestos se han empleado del mejor modo posible. El control de los ciudadanos puede realizarse a través de sus representantes: el control Parlamentario. A través de sus representantes los ciudadanos controlan los planes de gasto e ingreso que el Sector Público presenta en los presupuestos, dándoles o no su conformidad. El alcance de este control, una pura limitación de la cuantía total de gasto, o con mayor transfondo económico, depende de la información recibida y, en consecuencia de las características del documento presupuestario, como veremos más adelante. Además, podrá efectuar un control de su ejecución dirigiendo interpelaciones y preguntas al gobierno. Se trata este último fundamentalmente de un control de carácter político. Junto a este control se puede ejercer otro de mayor alcance económico a través de la realización de auditorías externas, que en nuestro estudio se correspondería con el papel desempeñado por el Tribunal de Cuentas español (TC) y por el Tribunal de Cuentas europeo (TCE).

2.3. Según los documentos a través de los que se verifica

Dos son los principales documentos a través de los que se controla la actividad financiera: uno es el Presupuesto

y el otro la Contabilidad.

Dentro del objetivo de control, el Presupuesto cumple diversos fines y uno de ellos es el servir de información al Parlamento y a la propia Administración. Estaríamos en este caso ante el control presupuestario. El presupuesto es el documento a través del cual el pueblo por medio del Parlamento aprueba el plan de gastos e ingresos del gobierno para el próximo año. Es por lo tanto la principal fuente de información sobre la forma en la que el gobierno va a implementar su política. Dependerá de sus características, de la forma en que se presente esta información, el control que se pueda ejercer a través del presupuesto, e incluso que se pueda realizar algún tipo de control o no.

Este sistema requiere una total implicación de todos los funcionarios de cada unidad responsable en la elaboración y desarrollo posterior del plan. Aquí encajarían los sistemas de incentivos y sanciones antes mencionados y los sistemas de autocontrol; junto con el control interno, como un control paralelo de realizaciones.

En este punto es importante destacar las peculiaridades que presenta el presupuesto comunitario frente a los presupuestos nacionales, en este caso frente al presupuesto español. Tal es así que algún autor ha hablado de

"presupuesto atípico" a la hora de referirse al documento comunitario donde quedan recogidos el plan de gasto e ingreso. Una primera característica que debemos destacar del presupuesto comunitario es que la mayor parte de los gastos comunitarios, en torno al 90%, no son prestaciones directas de servicios ni provisión de bienes públicos, sino que se materializan en subvenciones⁸ (ver Cuadros I, II, y III). En segundo lugar, hay que llamar la atención sobre el hecho de que en torno al 80% de la ejecución de los gastos comunitarios la realizan los Estados miembros de la Unión⁹. En tercer lugar, y a diferencia de los presupuestos nacionales, el presupuesto comunitario tiene que ser un presupuesto equilibrado, con lo que se excluye la posibilidad de recurrir al endeudamiento y, consecuentemente, de utilizar el presupuesto como herramienta de actuación anticíclica sobre la economía. Por último, destacar la escasa importancia del presupuesto comunitario en relación con el Producto Interior Bruto (PIB) de todos los países que conforman la Unión Europea. Así, el presupuesto comunitario previsto para 1997 se sitúa en torno a los 13.5 billones de pesetas, lo que supone tan sólo el 1,2% del PIB comunitario¹⁰.

Cuadro I Principales ingresos de la Unión Europea

1. Recursos propios tradicionales:
 - 1.A. Exacciones reguladoras agrícolas:
 - 1.A.a. Exacciones reguladoras agrícolas en sentido estricto.
 - 1.A.b. Cotizaciones del azúcar y de la isoglucosa.
 - 1.B. Derechos de aduana
2. Recurso IVA.
3. Recurso PNB.
4. Otros ingresos.

Cuadro II Principales gastos de la Unión Europea

1. Gastos de la PAC (FEOGA-Garantía):
 - 1.A. Restituciones a la exportación.
 - 1.B. Intervenciones en el mercado interior.
 - 1.C. Montantes compensatorios.
2. Gastos estructurales.
 - 2.A. Gastos del FEDER.
 - 2.B. Gastos del FEOGA-Orientación.
 - 2.C. Gastos del FSE.
 - 2.D. Fondo de Cohesión.
 - 2.E. IFOP.
3. Otros gastos.

Cuadro III
Ingresos y gastos de la Unión Europea para 1997

	Ingresos		Gastos
Exac. reg. agrícolas	2.015,5	FEOGA-Garantía	41.305,0
Dchos. aduanas	12.203,2	Acciones estructurales	26.634,9
IVA	34.587,7	Otros gastos	14.425,7
PNB	32.947,2		
Otros ingresos	612,0		

* Las cantidades vienen expresadas en millones de ecus.

Fuente: *Vademecum Presupuestario*, 1997.

Otro documento, no independiente del documento presupuestario, es la Contabilidad, a través de la cual se realizaría el control contable. Decimos que no es independiente del control presupuestario porque es el sistema a través del cual se comprueban las realizaciones de los planes previstos. Debemos señalar aquí que la aplicación de una presupuestación por objetivos exige una contabilidad analítica. Sin ella no tendría efecto el proceso que acabamos de describir para hacer efectivo el control presupuestario.

2.4. Según el ámbito desde el que se aplica

El control realizado sobre la actividad financiera se puede clasificar también según se realice por las propias personas encargadas de ejecutarlo o por terceras personas. Si es un órgano de la Administración¹¹, el encargado de efectuar las comprobaciones pertinentes, diremos que estamos ante un control interno. El control interno consiste en dotar a la organización de los instrumentos necesarios para realizar los distintos tipos de fiscalización y así obtener información que ayude a los gestores a cumplir sus objetivos.

Si el control se realiza desde fuera de la Administración, por órganos independientes, diremos que estamos ante un control externo. El control externo es el control de una organización realizado por sus propietarios (en este caso, los ciudadanos y, más concretamente, el Parlamento en su representación). El control Parlamentario y el de los Tribunales de Cuentas son ejemplos de control externo. Sería aconsejable que estos sistemas de control pudieran realizar una valoración adecuada del rendimiento, para lo cual es necesario que estén compuestos por profesionales con un nivel de especialización adecuado. Por lo tanto, el papel fundamental de este control, sin desdeñar el resto, se deber encomendar a los Tribunales de Cuentas.

Dicho lo anterior, sin embargo, debemos de tener presente que la división del control en interno y externo precisa ciertas matizaciones. En primer lugar destacar que la diferenciación entre ambos sistemas de control procede de la dependencia institucional de quien lo ejerce y no de

los objetivos perseguidos. Objetivos éstos que son comunes y que podemos resumir en los tres siguientes: 1º) verificar que la contabilidad refleje correctamente la realidad económica; 2º) comprobar que las actividades económicas de las administraciones públicas se hayan hecho conformes a las leyes y reglamentaciones vigentes; y 3º) verificar que las operaciones recogidas en los presupuestos se realicen conformes a criterios de economía, eficacia y eficiencia. Como consecuencia de esa comunión de intereses el control interno y externo están llamados a la colaboración y complementariedad. En segundo lugar, y en cuanto a lo que al control interno se refiere, señalar que, efectivamente, el órgano controlador interno depende de la Administración controlada, pero dentro de la misma se mueve con independencia para el ejercicio de su función, estando reglados de una forma objetiva los procedimientos de discrepancia entre los órganos de control y los de gestión.

Para terminar con esta clasificación de las distintas modalidades de control de la actividad financiera sería conveniente destacar que lo expuesto en líneas arriba son diversas formas de ver un conjunto de controles que están totalmente interrelacionados y que al mismo tiempo están recogiendo sistemas tradicionales de control con sistemas modernos.

A modo de conclusión señalar que el control de legalidad y el control económico-financiero son los sistemas clásicos, que pueden realizarse por la Administración, el Parlamento o el Tribunal de Cuentas a través del Presupuesto tradicional y la Contabilidad tradicional, ejerciendo la Administración un control interno y los otros órganos un control externo. Este sistema parece que poco más ha servido que para evitar actuaciones de malversación de fondos, y se ha mostrado inútil para administrar el gasto público. Ante esta situación se reclama un control de gestión, que ponga mayor acento en el control de resultados y que exija la aparición de la figura del responsable del cumplimiento de objetivos y en consecuencia del autocontrol. Esto, a su vez, exige un Presupuesto por Objetivos y una Contabilidad Analítica. Todo lo cual se complementa con el mantenimiento de los

controles interno y externo, realizados por los mismos órganos que en el sistema tradicional, pero que deberán cambiar el enfoque del control realizado, ampliándolo también con el control de resultados.

3. EXAMEN DEL CONTROL EXTERNO DE LOS GASTOS PÚBLICOS (COMUNITARIO Y ESPAÑOL)¹²

En la presente sección vamos a intentar presentar las principales diferencias y semejanzas entre el Tribunal de Cuentas europeo (TCE) y el Tribunal de Cuentas español (TC), así como la relación entre ambas instituciones. El objetivo de esta sección va a ser el poner de manifiesto la existencia de rasgos diferenciados entre ambos tribunales, no sólo en sus funciones, sino también en los procedimientos mediante los cuales realizan aquellas, en su posición dentro de la organización política, en sus relaciones con otros órganos o instituciones, etc. Y es la existencia de estas diferencias las que van a conllevar la necesidad de establecer relaciones de cooperación y coordinación entre ambos órganos de control externo, al menos en materia de los recursos comunitarios¹³.

3.1. Creación del TCE y del TC

El órgano de control externo por excelencia de la Unión Europea es el TCE, dicho órgano fue creado por el Tratado de Bruselas del 22 de Julio de 1975 en sustitución del Comisario de Cuentas de la CECA y de la Comisión de Control de la CEE y del EURATOM. El TCE se constituye oficialmente el 18 de Octubre de 1977 y comienza a funcionar el 25 de Octubre de ese mismo año. Sin embargo, a pesar que desde su creación gozó de autonomía presupuestaria y de capacidad jurídica, no ha alcanzado el rango de institución comunitaria (junto al Parlamento, Consejo, Comisión y Tribunal de Justicia) hasta el 1 de Noviembre de 1993 con la entrada en vigor del Tratado de Maastricht. El TCE pasa en esta fecha de tener un rango cuasi-institucional a poseer el rango de institución comunitaria. Sin embargo, dado que esta institución no ostenta legitimación activa ante el Tribunal de Justicia, algún autor ha interpretado esa ascensión del TCE como un mero gesto político, de cara a la galería, y del que no se pueden extraer consecuencias jurídicas concretas.

Frente a este carácter embrionario del TCE, en nuestro país el origen del TC está algo más distante en el tiempo. Aunque con diferentes nombres y funciones esta institución española ha existido durante los últimos siete siglos de nuestra historia. Incluso algún autor se ha referido al Tribunal de Cuentas como la más antigua de las instituciones de la Hacienda Pública española¹⁴. Con la llegada de la Democracia, y desde la aprobación de la constitución de 1978, la institución del TC aparece vinculada directamente a las Cortes Generales.

3.2. Naturaleza, composición y organización del TCE y del TC

A diferencia de lo que ocurre en el caso español, donde resulta difícil determinar la exacta naturaleza jurídica del TC, para el caso europeo la cuestión es más pacífica. De tal forma que la mayoría de los autores que han abordado este tema parecen coincidir a la hora de otorgar las siguientes características al TCE:

- 1ª Alteridad. Esta nota pone de manifiesto la separación orgánica y funcional del TCE con respecto a las restantes instituciones comunitarias, e incluso con respecto de los países miembros sometidos a su control cuando gestionan fondos comunitarios.
- 2ª Neutralidad. La actividad de control desarrollada por el TCE no está guiada por los intereses propios de ninguna de las instituciones comunitarias, sino por el interés general de la Unión Europea.
- 3ª Independencia en relación al resto de instituciones comunitarias, derivado ello de la estructura pentagonal de la Unión Europea (Parlamento, Consejo, Comisión, Tribunal de Justicia, y TCE).

Pues bien, mientras que al TCE se le reconoce el rango de institución comunitaria, con las notas señaladas anteriormente, desde el Tratado de Maastricht, nuestro TC es considerado por la mayoría de la doctrina como un órgano auxiliar de las Cortes Generales en la función fiscalizadora, y con cierta competencia judicial en materia de control de la actividad financiera. Por lo tanto, el TCE tiene una mayor independencia frente al Parlamento que nuestro TC de las Cortes Generales, de las cuales depende orgánicamente. La independencia que se reconoce a nuestro TC es frente a los órganos que fiscaliza, y es que el órgano fiscalizador no debe depender del fiscalizado si se quiere asegurar una mínima credibilidad en sus funciones.

Otra diferencia en la naturaleza de estos órganos de control externo es que mientras el TCE es un órgano colegiado con funciones fiscalizadoras y consultivas, nuestro TC es un órgano colegiado que asume tanto funciones fiscalizadoras como jurisdiccionales.

En cuanto a la composición de estos órganos fiscalizadores decir que el TCE está formado por quince miembros. Uno por cada Estado miembro, elegidos por un período de seis años por el Consejo, por unanimidad, previa consulta del Parlamento, y con posibilidad de reelección. Hay que tener en cuenta que los requisitos para acceder a la condición de miembro del TCE tienden a homogeneizarse con los requisitos exigidos a nivel nacional, ya que en el órgano comunitario se prioriza la pertenencia a alguna de las instituciones nacionales de control para acceder a la condición de miembro del TCE. Nuestro TC, por otra parte, está compuesto por doce consejeros, seis elegidos por el Congreso y seis por el Senado, mediante acuerdo de tres quintos en cada una de las cámaras. La duración del mandato es también distinta, puesto en el

caso español es de nueve años.

Por último, y en relación a la organización interna de estos tribunales, señalar que nuestro TC goza de una potestad autoorganizatoria de la que carece el TCE; es decir, el TC goza de plena autonomía respecto de aquellas materias concernientes al gobierno, régimen interno y personal a su servicio. Frente a este rasgo diferenciador existen dos notas comunes en la organización interna de estas instituciones: a) Los informes y dictámenes de estos tribunales al ser órganos colegiados deben adoptarse por mayoría de sus miembros, y no por cada uno de sus miembros obrando individualmente. b) La organización interna de trabajo de estos dos tribunales responde a una estructura por secciones (TC) y por sectores (TCE).

3.3. Competencias fiscalizadoras de los órganos de control externo

Con carácter previo al análisis de esta función fiscalizadora, es necesario destacar que no vamos a detenernos en el estudio de la función jurisdiccional de estos órganos entre otras cosas, porque como ya dijimos anteriormente, el TCE no tiene encomendada ninguna actividad jurisdiccional. Tampoco nos vamos a parar en el estudio de la función consultiva. Recordemos que, a diferencia del español, el TCE sólo ejerce funciones fiscalizadoras y consultivas, careciendo de cualquier tipo de competencia jurisdiccional contable, a pesar de su denominación de Tribunal.

Dicho lo anterior, la nota más importante a destacar es la plena identidad entre las funciones realizadas por el TCE y por el TC. Así, de acuerdo con el Tratado de la Unión Europea, no sólo confiere atribuciones al TCE en el ámbito de los controles de legalidad y de regularidad de las cuentas sometidas a su fiscalización, sino también en el control de la "buena gestión financiera", término éste con que el TCE se refiere al análisis acerca de si los medios utilizados son los mejores, es decir, los menos costosos y los más eficaces. Lo cual viene a coincidir con los conceptos de economía y eficacia que se contienen en el artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTC). Por lo tanto, en ambos casos se fiscalizan los gastos del Sector Público de acuerdo con determinados principios o reglas (legalidad, regularidad y buena gestión financiera).

Obviamente, este control que ejercen ambos tribunales es un control externo, ya que se realiza por órganos independientes de las instituciones o entidades fiscalizadas. Además, ambos tribunales realizan su actividad fiscalizadora a posteriori, pero con una diferencia importante: el TCE puede efectuar esa función fiscalizadora antes del cierre de las cuentas del ejercicio presupuestario considerado, mientras que nuestro TC tiene que esperar a que se le remitan las cuentas.

En referencia al ámbito de aplicación, señalar que el TCE se extiende, no sólo al Presupuesto General de la Comunidad, sino también a los ingresos y gastos de

cualquier organismo creado por la misma, siempre y cuando el acto constitutivo de ese organismo no excluya dicho control. El TC español tiene un ámbito de aplicación mayor, pues, aun cuando también se fiscalizan todos los gastos, su competencia abarca a todo el Sector Público, sin que exista organismo público ni Administración alguna que esté excluida de su gestión fiscalizadora.

En estrecha relación con el ámbito de actuación de este control está el deber de colaboración con estos organismos de control externo del gasto público. Ese deber de colaboración existe para con ambos tribunales pero con una diferencia básica: en el caso español el incumplimiento de ese deber de colaboración puede ser sancionada con una multa pecuniaria; mientras que el TCE no tiene competencia sancionadora.

La actividad fiscalizadora de estos tribunales se realiza a través de los siguientes medios:

- a) Tanto en el caso comunitario como en el español, una primera herramienta para acometer su actividad fiscalizadora es el control documental. Este soporte documental constituye un instrumento esencial para el ejercicio de la actividad fiscalizadora que realizan el TCE y el TC.
- b) En el caso comunitario, más que en el español, se suele realizar el control "in situ" ante las otras instituciones comunitarias y en los Estados miembros. Este control sobre los Estados miembros se efectúa de forma coordinada entre el TCE y los órganos de control nacional.
- c) El TCE utiliza un instrumento no utilizado por nuestro TC para acometer su actividad fiscalizadora, ese medio es "la técnica de análisis de los sistemas de control interno". Esta técnica consiste en el examen del funcionamiento de los sistemas y procedimientos de control interno establecidos por el organismo auditado. El objetivo de este medio de fiscalización es el sacar el mayor partido posible a los controles internos preexistentes en las instituciones competentes en materia de gastos de la Unión.

El control de legalidad y de regularidad del TCE tiene el mismo significado que el control de legalidad del TC español. Su objetivo es verificar si los gastos comunitarios (españoles) se efectúan de acuerdo con las disposiciones de los Tratados, del Presupuesto, de los Reglamentos Financieros y de todos aquellos actos que hubiesen sido adoptados en ejecución de los Tratados (la observancia de la Constitución, de las leyes reguladoras de los gastos del Sector Público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo).

La principal diferencia en cuanto al control de resultados atribuidos a los tribunales de cuentas es que nuestro TC, al menos literalmente, no tienen encomendada el control de eficacia, ya que según el artículo 17.2 del Texto Refundido de la LGP ese control de eficacia le correspon-

de a la Intervención General del Estado y no al TC. Sin embargo, en la práctica el contenido que se suele dar al término eficiencia permite englobar el contenido de eficacia. Por lo demás, el control de la buena gestión financiera del TCE coincide básicamente con el control de eficiencia y economía que, de acuerdo con el artículo 9.1 de la LOTC, corresponde al TC.

Los resultados a los que lleguen estos controladores externos del gasto público se recogen anualmente en Informes o Memorias. Así, el artículo 12 de la LOTC señala que el resultado de su fiscalización se recogerá en informes o memorias, ordinarios o extraordinarios, que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el BOE. De similar forma, el TCE elaborará el Informe Anual correspondiente donde se recogerá su actividad fiscalizadora, será comunicado a las instituciones de la comunidad y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Tanto el TC como el TCE podrán proponer en sus informes anuales cuantas medidas estimen necesarias para una mejor política; aunque la obligación del resto de instituciones de seguir las recomendaciones recogidas en estos informes tiene más un contenido moral que jurídico. En el caso del TC español estas recomendaciones se pueden presentar como mociones o notas que se publican en el BOE, mientras que en el caso comunitario no está previsto este tipo de documentos, recogiéndose esas recomendaciones en el mismo Informe Anual. Quizás la diferencia más destacable en lo relativo al Informe o Memoria Anual es el plazo de presentación del mismo, pues mientras el TCE lo debe elaborar antes del 30 de Noviembre, el TC español lo debe de hacer en el plazo de seis meses desde la rendición de cuentas.

Junto a estos Informes Anuales los dos tribunales pueden presentar informes especiales sobre algún aspecto en concreto, y cuya iniciativa puede provenir del propio tribunal o de otros organismos (de las Cortes Generales o Asambleas Legislativas de las CCAA para el caso español, y del Consejo y Parlamento para el TCE). El TCE tiene la potestad de decidir la publicación o no de estos informes especiales, mientras que en España estos informes tienen la misma publicidad que el Informe Anual.

Por último, en relación a la presentación de los resultados de control, señalar que a partir del Tratado de Maastricht es competencia del TCE la presentación al Parlamento y al Consejo de una "declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y de la regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes". Esta declaración de fiabilidad, denominada DAS según terminología comunitaria, puede presentarse junto al Informe Anual o por separado, y el objetivo de este informe es el comprobar si los errores que afectan a la fiabilidad de las cuentas comunitarias sobrepasan globalmente el 1% del presupuesto comunitario. Este informe de fiabilidad que emite el TCE tiene su paralelismo en el caso español en la "Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado", comprobándose a tal efecto si dicha cuenta general es coherente con la documentación y cuentas parciales que

le sirven de soporte, si ofrece imagen fiel de la situación que representa, y valoración de la calidad de la presupuestación y del modo de ejecución de la misma.

3.4. Relaciones entre el TCE y el TC¹⁵

Llegados a este punto parece oportuno señalar que las relaciones entre la Unión Europea y los Estados miembros en materia de control del gasto público comunitario están regidas por dos principios capitales: la subsidiariedad y el principio de autonomía. La idea de subsidiariedad que está en la base de las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros, informa toda la construcción comunitaria, no resultando ajena a la actividad financiera. En base a este principio, por tanto, fuera de aquellas competencias exclusivas de la Comunidad, los Estados pueden asumir la aplicación del Derecho Comunitario, que se manifiesta, en el aspecto financiero, en la gestión de ingresos y gastos. Esta subsidiariedad implica, según Resolución del Parlamento Europeo del 26 de Junio de 1993, la atribución a la Comisión de mayores poderes para controlar las actuaciones de los Estados miembros cuando éstos tengan la responsabilidad de administrar políticas comunitarias.

Si la idea de subsidiariedad caracteriza las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros en la ejecución y control de los fondos comunitarios, podemos señalar que las relaciones entre los entes subcentrales y los Estados, en materia de gasto comunitario, se rigen por el principio de autonomía institucional interna. Este principio tiene dos manifestaciones esenciales:

- La responsabilidad de los Estados miembros frente a la Unión Europea; es decir, serán los Estados miembros los responsables de la adopción de cuantas medidas estimen necesarias para evitar el fraude en relación con los fondos comunitarios, aun cuando la competencia en el ámbito interno corresponda a otros entes territoriales inferiores.
- La segunda manifestación de la autonomía institucional interna consiste en que la normativa comunitaria no afecta al reparto interno de competencias, que se regirán por la normativa propia de cada Estado. Por lo que el reparto de competencia en materia de control del gasto público establecido en nuestra Constitución no se ha alterado por nuestra incorporación a la Unión Europea.

En la normativa española no existe ningún precepto que aborde el tema de la colaboración entre el TC y el TCE, pero en el artículo 188C,3 del Tratado de la Unión Europea sí se prevé esa colaboración entre ambas instituciones. En ese artículo se establece una vinculación funcional entre el TCE y los órganos nacionales de control. Concretamente, esa colaboración se articula sobre la base de una cooperación potestativa por parte de los tribunales nacionales y no de una cooperación obligatoria.

Antes de analizar el caso particular de las relaciones

entre nuestro TC y el TCE habría que preguntarse por qué es conveniente estudiar la relación entre ambos organismos. La respuesta, como vimos líneas arriba, es muy sencilla: gran parte del gasto comunitario es ejecutado por los Estados miembros, por lo que añadido esto a los problemas que encuentra el TCE derivados de las diferencias propias de gestión en cada país, desconocimientos lingüísticos, dificultades inherentes a la diversidad geográfica, etc; todas estas circunstancias imponen una necesaria relación de colaboración y cooperación entre esos organismos de control.

Centrándonos en el caso español, en un principio y atendiendo a las normas reguladoras de ambos tribunales, parece no presentarse excesivas dificultades para la colaboración entre ambas instituciones. En efecto, al margen de la ausencia de función jurisdiccional en el TCE, la función fiscalizadora parece responder a idénticos parámetros (legalidad, eficiencia y economía) y goza también de una amplia coincidencia en el ámbito de la actuación, tanto subjetivo como objetivo. La relación entre ambos tribunales podría complicarse por la existencia de órganos de control externo de las comunidades autónomas. Hasta el momento en la práctica este problema se ha resuelto con la colaboración de una unidad de enlace del TC español, en la cual se incorporaba algún miembro de los órganos de control externo autonómicos, pero en todo caso se trata ésta de una técnica de cooperación informal que precisaría de una mínima institucionalización en aras de conseguir un tratamiento homogéneo en esta materia.

4. EXAMEN DEL CONTROL INTERNO DE LOS GASTOS PÚBLICOS (COMUNITARIO Y ESPAÑOL)¹⁶

4.1. Naturaleza, composición y organización

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es la institución competente en nuestro país para efectuar el control interno, tal como se recoge en el artículo 16 y en los artículos 92 al 96 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Mientras que en el caso comunitario es la Dirección General XX, denominada Dirección de Control Financiero, la que ejerce este tipo de fiscalización a nivel comunitario. Siendo, por tanto, el Director General de esa oficina el equivalente al Interventor General español¹⁷.

En el caso institucional español, y relativo a la naturaleza de los órganos que realizan este control interno, hay que destacar la doble naturaleza del IGAE: independencia funcional e integración orgánica. Así, por un lado, la IGAE está encuadrada orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda y como tal se encuadra dentro de la Administración Pública estatal. Pero, por otro lado, la normativa legal reconoce a la IGAE una situación de independencia funcional respecto al ejercicio de sus funciones de control, lo que implica la imposibilidad de que órganos jerárquicamente superiores puedan dictar mandatos respecto al ejercicio de control. El artículo 16 del

Texto Refundido de la LGP recoge esta idea: "La IGAE ejercerá las funciones previstas en el artículo 93 de esta ley, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás Entidades cuya gestión fiscalice". Como consecuencia de esta independencia funcional el centro gestor sujeto a control puede percibir la actividad realizada por el IGAE como un control llevado a cabo por un órgano ajeno al que realiza la gestión, es decir, un control externo. Percepción errónea, ya que la IGAE es una institución orgánicamente dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, y por lo tanto el control que realiza es un control interno a la propia Administración.

Esa misma independencia funcional la podemos predicar también en el caso comunitario. El artículo 39 las Normas de Desarrollo del Reglamento Financiero del 19 de Diciembre de 1993 destaca que el interventor está dotado de un especial estatuto de independencia. De tal forma que el nombramiento, cese, ascenso, sanción, traslado, etc. debe de adoptarse por medio de decisión motivada, la cual se deberá comunicar al Parlamento, al Consejo, a la Comisión y al Tribunal de Cuentas. Otro hecho que pone de manifiesto la independencia funcional de los interventores en el marco comunitario, es que éstos pueden interponer recurso antes el Tribunal de Justicia por cualquier acto relativo al ejercicio de su función de control.

Para finalizar con la naturaleza del control interno nos gustaría destacar una peculiaridad que se observa en el caso comunitario. La misma se refiere a que el sistema de control interno comunitario se vertebra mediante la articulación de las figuras del ordenador, interventor y contable. El ordenador atiende y revisa la actividad jurídica que suponga el reconocimiento de compromisos y liquidación de ingresos y gastos. Por su parte el contable es el responsable de la ejecución de ingresos y gastos. Según el organigrama europeo las instrucciones del ordenador son pues supervisadas por el interventor y ejecutadas por el contable. Estructura ésta que parece ofrecer fuertes garantías en términos de control.

Otra nota organizativa común entre el control interno español y el comunitario es que ambos presentan una estructura desconcentrada. Conforme a lo cual se constituyen unidades interventoras en los diferentes niveles organizativos del Sector Público, e incluso en el caso comunitario esa desconcentración del control se realiza hacia organismos nacionales encargados de acometer esa función fiscalizadora. Así, en el caso español es la propia IGAE la que tiene encomendada esa función. Por lo tanto, se está produciendo a nivel de control interno un proceso de colaboración y complementariedad entre las instituciones nacionales y las comunitarias. Este proceso de colaboración tiene su plasmación más palpable en la creación de un gran número de comités, en materias financieras y presupuestarias, entre el Consejo y la Comisión (Comité de Reforzamiento de Medios de Control, Comité Presupuestario, Comité de Recursos Propios, etc.)

4.2. *Ámbito de la actividad fiscalizadora de los órganos de control interno*

En lo referente al ámbito de actuación de los órganos responsables de control interno la principal característica es que su ejercicio se lleva a cabo mediante dos diferentes modalidades: un control previo y un control posterior. El control previo se caracteriza por ser un control de legalidad, cuyo objetivo se concreta en la verificación de que los procedimientos de gestión económico-financiera se realicen de acuerdo con la normativa aplicable. Por su parte, el control posterior tiene como objetivo, no sólo la legalidad del supuesto anterior, sino también la verificación de la fiabilidad de los estados financieros y el grado de consecución de los objetivos de la actividad en relación con el coste en que se ha incurrido para ello. Este último aspecto queda recogido en el artículo 17.2 del Texto Refundido de la LGP, y la terminología comunitaria se refiere a él como "buena gestión financiera".

Bajo las órdenes del Interventor General de la Comisión se ubican tres unidades que dependen directamente de él y que llevan a cabo las siguientes funciones de control:

- La Dirección A cubre el control de gastos funcionamiento, investigación, energía e industria, metodología, control de la contabilidad y del sistema informatizado de contabilidad.
- La Dirección B asume el control de los Fondos Estructurales, de los préstamos y empréstitos, y de los movimientos de capital.
- La Dirección C, por su parte, se dedica al control de los gastos FEOGA-Garantía, y de los gastos de cooperación y ayuda alimentaria.

4.3. *Relaciones entre los órganos de control interno español y comunitario*

Las facultades de los "controladores financieros", interventores comunitarios, no se detiene en la gestión efectuada por las instituciones comunitarias, sino que se proyecta también sobre la gestión que realizan los Estados miembros, España en nuestro caso, los cuales gestionan la mayor parte del presupuesto comunitario, ya sea directamente o a través de otras autoridades locales o regionales. Sin embargo, hay que destacar que este control comunitario sobre la gestión de los fondos comunitarios que realizan los Estados miembros no es excluyente ni exclusiva, sino que, como señalamos anteriormente, se complementa con los controles que pueden llevar a cabo los propios Estados miembros. Tal es así, que este control comunitario sobre fondos de la Unión Europea, más que un control directo sobre los gastos gestionados por los Estados miembros, se convierte en un control sobre los procedimientos estatales de gasto y control. Como consecuencia de la participación de los Estados miembros en la gestión de recursos comunitarios da lugar a que se

generen relaciones entre cada Estado y la Comisión Europea en relación al control interno de dichos gastos. De estas relaciones podemos diferenciar aquellas que se generan con ocasión de los controles efectuados por los Estados miembros y, por otro lado, aquellas que surgen cuando es la propia Comisión la que efectúa los controles del gasto comunitario gestionado por los Estados miembros¹⁸. Sin embargo, el estudio detallado de esta tipología de relaciones es colateral al objetivo fundamental de este trabajo, por lo que no nos vamos a detener en su análisis.

5. CONCLUSIONES

El objetivo de las páginas anteriores ha sido el analizar las diferentes modalidades de control de la actividad financiera, para a continuación exponer esquemáticamente las semejanzas, diferencias y relaciones entre los sistemas español y comunitario de control, tanto interno como externo, del gasto público. Con ese objetivo hemos comparado el Tribunal de Cuentas español con el Tribunal de Cuentas europeo, por un lado, y, por otro lado, la Intervención General del Estado con la Dirección General XX de la Comisión Europea; examinando para ello su fundamento jurídico-económico y las características principales de su configuración institucional actual.

De todo lo expuesto a lo largo del presente trabajo nos gustaría destacar las siguientes conclusiones. En primer lugar, la necesidad de establecer relaciones de complementariedad, no sólo entre las entidades que realizan el control externo y el interno, sino también entre aquellas instituciones que tienen encomendadas estas funciones de control en el marco comunitario y en el marco español, con el propósito de asignar racionalmente los recursos escasos disponibles para las actividades de control y evitar duplicaciones innecesarias en el ejercicio del control de los gastos públicos. Para ello sería conveniente que los organismos encargados de realizar el control externo (TCE y TC) tuvieran en cuenta los resultados alcanzados por los organismos que realizan el control interno (IGAE y Dirección General XX de la Comisión Europea), y que estos últimos tomaran buena nota de los problemas señalados por aquellos en sus informes y memorias anuales. Una segunda recomendación en relación con este punto sería que la fiscalización realizada por los órganos de control de la Unión Europea (TCE y Dirección General XX de la Comisión Europea) debería apoyarse en la actividad fiscalizadora acometida por las entidades de control de los Estados miembros, a la vez que éstos deberían intentar evitar la duplicación de controles y enriquecerse con los resultados obtenidos por sus homólogos comunitarios en el marco del control de los fondos procedentes de la Unión Europea.

En segundo lugar, en este trabajo hemos intentado explicar los rasgos distintivos del control comunitario de los gastos públicos, tanto interno como externo, frente al control de los Estados miembros, español en nuestro caso, en base a las peculiaridades del presupuesto comunitario.

Así, hemos destacado como el 90% de los gastos comunitarios son subvenciones; como el 80% de los gastos de la Unión son ejecutados por los Estados miembros, etc.

Por último, a lo largo del presente trabajo hemos remarcado la necesidad de que los controles del gasto público tengan en cuenta no sólo la legalidad y regularidad de las operaciones, sino también de la relación entre recursos empleados y objetivos alcanzados (control de resultados denominación acuñada en España o "buena gestión financiera" según terminología comunitaria). Sin embargo, hemos de reconocer que la puesta en práctica de esta modalidad de control del gasto público no es sencilla, ya que requiere el uso de técnicas de análisis más complejas y de una formación más adecuada del personal implicado en el control de los gastos públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALABAU I OLIVERAS, M., *El Control Externo por los Tribunales de Cuentas en la Europa Comunitaria*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.
- ALBI, E. et al., *Gestión Pública. Fundamentos, Técnicas y Casos*. Barcelona, Ariel, 1995.
- BAREA, J., "Causas del Crecimiento del Gasto y Mecanismos de para su Control", *Papeles de Economía Española*, nº 23, 1985, pp. 100-116.
- BAYÓN, M., *Aprobación y Control de los Gastos Públicos*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972.
- CASTELLS, A., "La Fiscalización del Gasto Público en la Comunidad Europea", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 23, 1996, pp. 71-86.
- COMISIÓN EUROPEA (ed.), *Vademecum Presupuestario*. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1997.
- EDO, V. et al., *El Presupuesto como Instrumento de Control del Gasto Público*. Fundación BBV, Papeles de Trabajo, 1995.
- FUENTES, S., *Presupuesto y Control de los Gastos del Estado*. Madrid, Ministerio de Transporte, Turismo y Comunicaciones, 1984.
- GRONROSS, C., "A Service Quality Model and Its Marketing Implications", *European Journal of Marketing*, vol. 18, nº 4, 1984.
- LELONG, P., "El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas: Composición y Funcionamiento", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, 1984.
- LÓPEZ, A., "El Control del Gasto Público Comunitario. Relaciones entre Comunidades Autónomas, Estado y Comunidades Europeas", *Revista de Derecho Financiero y Tributario*, nº 243, 1996, pp. 165-202.
- LÓPEZ, M.T. y UTRILLA, A., *Introducción al Sector Público Español*. Madrid, Cívitas, 1996.
- MAÑEZ, G., "El Modelo de Control Interno de la Actividad Económico-Financiera del Sector Público Estatal Español: Características y Fundamento", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 27-36.
- MUÑOZ M. y BONETE, R., *Introducción a la Unión Europea. Un Análisis desde la Economía*. Madrid, Alianza Editorial, 1997.
- PALOMAR, A. y LOSADA, G., *El Procedimiento Administrativo y la Gestión Presupuestaria y su Control*. Madrid, Dykinson, 1995.
- PELECHA, F., *La Hacienda Pública y Derecho Comunitario. La Hacienda Pública Comunitaria*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- REES, L., "Managing Quality in Public Services", en *The Evolution of Public Management, Concepts and Techniques for the 1990's*, en DUNCAN, Collin (ed.), Mcmillan Press, 1992, pp. 67-83.
- SÁNCHEZ REVENGA, J., *Presupuestos Generales del Estado y Aspectos Básicos del Presupuesto General de la CEE*. Barcelona, Ariel, 1989.
- SESMA, B., "Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y Tribunal de Cuentas Español: Diferencias y Relaciones", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 87-111.
- STRASSER, D., *La Hacienda de Europa*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
- TRIBUNAL DE CUENTAS (ed.), *El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y los Tribunales de Cuentas de los Estados Miembros: Competencias y Relaciones*. Madrid, 1986.
- VELARDE, J., "El Control Externo del Gasto Público", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 37-47.

NOTAS

¹ Ver SÁNCHEZ REVENGA, J., *Presupuestos Generales del Estado y Aspectos Básicos del Presupuesto General de la CEE*. Barcelona, Ariel, 1989.

² Para un estudio más detallado de este tema ver:
- BAREA, J., "Causas del Crecimiento del Gasto y Mecanismos para su Control", *Papeles de Economía Española*, nº 23, 1985, pp. 100-116

- EDO, V. et al., *El Presupuesto como Instrumento de Control del Gasto Público*. Fundación BBV, Papeles de Trabajo, 1995.

- ALBI, E. et al., *Gestión Pública. Fundamentos, Técnicas y Casos*. Barcelona, Ariel, 1997.

- SÁNCHEZ REVENGA, J., *op. cit.*, 1989.

³ Ver BAYÓN, M., *Aprobación y Control de los Gastos Públicos*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 248.

⁴ Ver FUENTES, S., *Presupuesto y Control de los Gastos Públicos*. Madrid, Ministerio de Transportes, Turismo y Comunicaciones, 1984.

⁵ A esta modalidad de control de la actividad financiera en el ámbito comunitario se la denomina, como ya tendremos oportunidad de ver más adelante, "buena gestión financiera".

⁶ Ver REES, L., "Managing Quality in Public Services", en *The Evolution of Public Management, Concepts and Techniques for the 1990s*, en DUNCAN, Collin (ed.), Mcmillan Press, 1992, pp. 67-83.

⁷ Ver GRONROSS, C., "A Service Quality Model and its Marketing Implications", *European Journal of Marketing*, vol. 18, nº 4, 1984.

⁸ Ver LÓPEZ, M.T. y UTRILLA, A., *Introducción al Sector Público Español*. Madrid, Cívitas, 1996.

⁹ Según el Informe Anual del Tribunal de Cuentas europeo de 1994, publicado en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 14 de Noviembre de 1995, el gasto comunitario no territorializado suponía tan sólo el 12% del total del gasto de la Unión.

¹⁰ Ver MUÑOZ DE BUSTILLO, M. y BONETE, R., *Introducción a la Unión Europea. Un Análisis desde la Economía*. Madrid, Alianza Editorial, 1997

¹¹ Edo et al. diferencian del control interno el autocontrol. En este último sistema de control es la propia unidad administrativa que realiza el gasto la que efectúa las averiguaciones y valoraciones tendentes a comprobar si su actuación está dentro de los criterios legales y económicos. Ver EDO, V., *op. cit.*, 1995.

¹² En este estudio vamos a dejar al margen el control que sobre el gasto público realizan el Parlamento europeo (la acción de descargo), y las Cortes Generales (control de las desviaciones presupuestarias y la aprobación de la Cuenta General). La razón estriba en el carácter marcadamente político de este tipo de control de la actividad financiera.

¹³ Un estudio más amplio sobre el control externo de la actividad financiera puede verse en:

- ALABAU I OLIVERAS, M., *El Control Externo por los Tribunales de Cuentas en la Europa Comunitaria*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

- CASTELLS, A., "La Fiscalización del Gasto Público en la Comunidad Europea", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 71-86.

- LELONG, P., "El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas: composición y funcionamiento", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, 1984.

- SESMA, B., "Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y Tribunal de Cuentas Español: Diferencias y Relaciones", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 87-111.

- TRIBUNAL DE CUENTAS (ed.), *El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y los Tribunales de Cuentas de los*

Estados Miembros: Competencias y Relaciones. Madrid, 1986.

¹⁴ Para un estudio de la historia del TC español ver VELARDE, J., "El Control Externo del Gasto Público", *Presupuesto y Gasto Público*, vol. 18, 1996, pp. 37-47.

¹⁵ Ver:

- LÓPEZ, A., "El Control del Gasto Público Comunitario. Relaciones entre Comunidades Autónomas, Estado y Comunidades Europeas", *Revista de Derecho Financiero y Tributario*, nº 243, 1996, pp. 165-202.

- STRASSER, D., *La Hacienda de Europa*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

¹⁶ Para un estudio particular del control interno español ver:

- MAÑEZ, G., "El Modelo de Control Interno de la Actividad Económico-Financiera del Sector Público Estatal Español: Características y Fundamento", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18, 1996, pp. 27-36.

- PALOMAR, A. y LOSADA, G., *El Procedimiento Administrativo y la Gestión Presupuestaria y su Control*. Madrid, Dykinson, S.L., 1995.

Para el caso comunitario ver:

- CASTELLS, A., *op. cit.*, 1996.

- PELECHA, F., *La Hacienda Pública y Derecho Comunitario. La Hacienda Pública Comunitaria*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

- STRASSER, D., *op. cit.*, 1993.

¹⁷ A pesar de que cada institución comunitaria pueden nombrar a su interventor (financiero), en nuestro estudio nos vamos a limitar al estudio de la Comisión Europea, y ello porque esta institución tiene asignada la mayor parte del presupuesto general de la Unión (concretamente, en el año 1997 un 98,2% del presupuesto comunitario).

¹⁸ Para un estudio detallado de este tema ver LÓPEZ, A., *op. cit.*, 1996, pp. 186-190.