

Roberto Fernández Llera

Jefe del Gabinete Técnico de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias
Profesor asociado de Economía en la Universidad de Oviedo

Fines y confines de la fiscalización en el sector público*

RESUMEN/ABSTRACT:

Entre los aspectos positivos que deja la profunda crisis, se puede citar un cierto reconocimiento social de la fiscalización. A los tradicionales retos de comprobación del sometimiento de la actividad económico-financiera pública al principio de legalidad, se han venido a sumar nuevos objetivos operativos, financieros y de cumplimiento. Del mismo modo, la sociedad también exige a la fiscalización que abra sus focos de interés hacia temas como las ayudas públicas al sector financiero, la financiación territorial, el impacto de los beneficios fiscales, la prevención de la corrupción o los procesos de reorganización administrativa e institucional. En el trabajo se abordan estas cuestiones de forma sucinta, desde un triple enfoque: material (temas), competencial (instituciones) y técnico (procedimientos y normas).

Among the positive aspects left by the deep crisis, we can cite a certain social recognition of public auditing. To the traditional challenges of audit the subjection of public economic-financial activity to the principle of legality, new operational, financial and compliance objectives have been added. Likewise, the citizens also require the audit to open its focus to issues such as public aids to the financial sector, territorial financing, the impact of tax benefits, prevention of corruption or administrative and institutional reorganization processes. In the paper these issues are succinctly addressed, from a three-fold approach: material (themes), competence (institutions) and technical (procedures and standards).

FISCALIZACIÓN, INSTITUCIONES DE CONTROL EXTERNO, SECTOR FINANCIERO, TRIBUNAL DE CUENTAS, NORMAS TÉCNICAS
PUBLIC AUDITING, AUDIT INSTITUTIONS, FINANCIAL SECTOR, COURT OF AUDITORS, TECHNICAL STANDARDS

* Una versión previa de este trabajo fue presentada en los XII Encuentros Técnicos y VII Foro Tecnológico de los OCEX, celebrados en Barcelona los días 28 y 29 de septiembre de 2017. Se exponen en exclusiva los juicios de valor del autor y sus propuestas personales.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1.- INTRODUCCIÓN

El fin como objetivo. El confín como límite. Hablando en concreto de la fiscalización del sector público, el fin ha quedado bastante claro desde hace años, aunque no sin una profusa discusión previa (Fernández Llera, 2009). Sirva como síntesis lo dispuesto sobre el concepto de fiscalización en el glosario final de las vigentes Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (TCU), aprobadas el 23 de diciembre de 2013, asimismo incorporado en la introducción de las ISSAI-ES 100 a 400: “conjunto de actuaciones del Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y, en su caso, otros de buena gestión”.

De lo anterior se coligen tres cuestiones sobre los confines de la fiscalización, es decir, sobre el alcance de sus límites. Por un lado, el que se refiere al ámbito material de la fiscalización, esto es, las cuestiones relativas a la gestión de los fondos públicos de las que se podría ocupar, sin entrar en colisión con otras actuaciones y funciones, caso de la evaluación de políticas públicas (Medina Guijarro y Álvarez Tólcheff, 2009), la supervisión presupuestaria o del sector financiero, el análisis económico o la inspección tributaria o laboral, por citar solo algunos ejemplos. En segundo lugar, desde un punto de vista competencial, para determinar la institución más apropiada para acometer esa tarea de fiscalización en cada supuesto concreto, no solo el TCU en tanto que “supremo órgano fiscalizador” (artículo 136 de la Constitución Española), sino también los órganos autonómicos de control externo (OCEX), cada uno en su respectivo ámbito. Por último, se debe precisar el enfoque técnico, en el marco de principios y normas internacionales y nacionales, distinguiendo las principales modalidades de fiscalización (financiera, operativa y de cumplimiento, así como cualquier combinación de ellas). Los tres confines señalados son, por definición, difusos, por lo que conviene tratar de establecer adecuados lindes, aunque sabiendo que las delimitaciones exactas no son factibles, ya que existen multitud de territorios comunales y fronteras tensas.

El objetivo del trabajo es repasar algunos puntos de conflicto o carencias en cada una de las tres esferas citadas, con particular énfasis en el papel de los OCEX. A la luz de la experiencia acumulada y de algún otro indicador, se comentarán ciertas materias controvertidas o escasamente abordadas por la fiscalización (sección 2), se planteará el posible reparto de tareas (sección 3) y se

hará referencia a algunos retos en torno a normas y procedimientos técnicos de fiscalización (sección 4). Una última sección concluye.

2.- ASPECTOS MATERIALES

La fiscalización no es la panacea para una gestión pública acorde con la legalidad y los demás principios de aplicación, aunque se alza como un ideal e imprescindible aliado. Con todo, existen algunas esferas controvertidas y ciertas zonas de sombra que deben ser, como mínimo, reconsideradas, al calor de una mayor sensibilidad social y política, pero también por su relevancia cuantitativa en el marco del sector público y de sus relaciones con otros sectores de la economía. Lo que sigue no es una relación exhaustiva, sino una guía subjetiva de prioridades.

Sector financiero

Una primera controversia sobre el alcance material de la fiscalización, sin duda, atañe a la relación del sector público con el sector financiero, sobre todo por las medidas de calado que se debieron afrontar en el momento álgido de la última crisis financiera y que aún arrastrarán consecuencias sobre el déficit y la deuda del sector público durante bastante tiempo. La magnitud, la amplitud, la persistencia y la intensidad de las ayudas públicas a la banca (Fernández Álvarez y Fernández Llera, 2013; Maudos Villaroya, 2013) han sido considerables, reforzando las interrelaciones entre el sector público y el sector financiero hasta niveles desconocidos, incluso reinstaurando una suerte de banca pública o, en puridad, nacionalizada, ya que la intención para su re-privatización parece evidente en muchos casos. En bastantes países de la UE el tamaño del sector financiero supone varias veces el valor del PIB, por lo que plantea un problema de incentivos derivados del riesgo sistémico (“demasiado grande para caer”). Es por ello que la regulación, la supervisión y el control del sector financiero deben asegurar la garantía de los depósitos y la continuidad de los mecanismos de pagos, lo cual puede exigir ayudas públicas muy considerables en periodos de crisis financieras graves, pero sobre todo un círculo vicioso entre deuda privada y deuda soberana.

El caso español no es una excepción a lo antedicho, en especial desde 2012, por efecto del Programa de Asistencia Financiera y el Memorándum de Entendimiento¹ (vulgo: “rescate”), el cual supuso el estreno de las líneas de apoyo del Mecanismo Europeo de Estabilidad. Lo anterior pone de manifiesto que la supervisión del sector financiero es un prerrequisito para la sostenibilidad de las finanzas públicas. De igual modo, solo unas finan-

¹ BOE del 10 de diciembre de 2012.

zas públicas saneadas pueden servir para atemperar una crisis bancaria o financiera con medidas específicas de apoyo que no comprometan la prestación de servicios públicos fundamentales o trasladen al contribuyente una carga fiscal excesiva.

Como recuerda Monasterio Escudero (2015), a la hora de analizar y comparar las características de las actividades de control desarrolladas sobre el sector público y en el sector financiero, es posible identificar un conjunto de similitudes y diferencias. La principal similitud, a juicio del autor, radica en el problema de delimitar adecuadamente el ámbito subjetivo y objetivo del control (en el sector público, sobre todo, por las entidades instrumentales y sin sectorizar; en el sector financiero, por la llamada “banca en la sombra”). En ambos casos, existe un riesgo latente, aunque también observable y constatable, derivado de la tendencia de los gestores a huir de la regulación aplicable en cada caso. En términos de control, las diferencias entre ambos sectores se manifiestan sobre todo en las consecuencias derivadas de las irregularidades o deficiencias detectadas en la fiscalización (en el sector público, centradas en la exigencia de responsabilidad administrativa, penal o contable de las personas y, solo en algunos casos, con medidas contra la propia entidad; en el sector financiero, pudiendo culminar en casos graves con la disolución y liquidación de las entidades inviables, sin perjuicio de las posteriores sanciones a administradores o directivos).

El reto material de la fiscalización ejercida por las instituciones de control externo (ICEX) reside en la adecuación de sus tareas a la actividad del sector financiero cuando ésta afecte, condicione o limite –incluso en el estadio de la hipótesis– la buena gestión de los fondos públicos. Así, esta precondition parece de trivial cumplimiento cuando se trata de ayudas públicas, subvenciones, préstamos públicos, avales, garantías, inyecciones de capital, compras de acciones o cualesquiera otras formas de apoyo directo o indirecto a entidades financieras. Sin embargo, existen otros supuestos menos claros, aun en el marco del amplio mandato de las ICEX, por ejemplo, acerca de la posibilidad de fiscalizar la actuación supervisora de bancos centrales, comisiones nacionales o agencias, así como la actividad financiera de cajas de ahorro, cooperativas de crédito, bancos, sociedades gestoras de patrimonio inmobiliario² o fundaciones bancarias con participación pública. También, en todos los casos, cuando los representantes públicos ocu-

pen una posición de mayoría o dominio en los órganos de gobierno de esas entidades.

Tomando como referencia un informe pionero de la *Cour de Comptes* de Francia, Velarde Fuertes (2009) plantea las cuestiones consecutivas a formular en este tipo de fiscalizaciones: ¿por qué la puesta en marcha de ayudas públicas ha parecido que era necesaria?; ¿se han alcanzado sus objetivos?; ¿las obligaciones asumidas por los bancos beneficiados van a ser respetadas?; ¿cuál es el impacto para la Hacienda Pública?; ¿cuáles son las condiciones de salida del dispositivo puesto en marcha?; y, ¿de qué garantía dispone el Estado para defender el interés general y sus intereses patrimoniales en esos establecimientos crediticios?

En España, tomando como punto de partida el año 2009, cuando comenzó el amplio proceso de reestructuración bancaria en toda la UE, se puede constatar que el TCU ha elaborado varios informes de fiscalización (cuadro 1) y aún tiene alguno en fase de elaboración al cierre de este trabajo³. De igual modo, entre los OCEX, la Cámara de Comptos de Navarra también se ha adentrado en este campo, eso sí, haciendo notar que ha sido a solicitud parlamentaria. Antes de la crisis, concretamente el 27 de febrero de 2007, el TCU ya había aprobado algunos informes específicos homólogos, en particular, una fiscalización de la organización y los procedimientos de supervisión sobre las entidades de crédito, seguros y servicios de inversión y de la coordinación entre los organismos supervisores y con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En la subsiguiente resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el TCU a ese informe⁴ se acordó literalmente “instar al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones [a] facilitar al Tribunal de Cuentas su labor de fiscalización, permitiéndole el acceso a la documentación necesaria para verificar la aplicación de los procedimientos de supervisión de esos organismos, de acuerdo con las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas [...], respetando por parte de todos los organismos implicados el deber de secreto al que todos ellos están obligados”.

² El caso de la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria.

³ Por ejemplo, la fiscalización prevista en el Programa Anual de Fiscalizaciones para 2017, sobre el cumplimiento de la legalidad y de sistemas y procedimientos de la función supervisora del Banco de España, referida al ejercicio 2015.

⁴ BOE del 5 de enero de 2010.

Cuadro 1. Informes relacionados con el sector financiero (desde 2009)

	ICEX	Fecha de aprobación
TCU	Fiscalización del cumplimiento de la legalidad y de sistemas y procedimientos de la función supervisora del Banco de España, ejercicio 2015	23-2-2017
	Fiscalización de la legalidad de las actuaciones del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de los Fondos de Garantía de Depósitos y del Banco de España, relacionadas con la reestructuración bancaria, referida al periodo 2009-2012	27-3-2014
	Fiscalización del proceso de reestructuración bancaria, ejercicios 2009 a 2015	22-12-2016
	Fiscalización del Fondo de Adquisición de Activos Financieros	27-6-2013
	Informe para la Comisión de Investigación sobre la Caja de Ahorros de Navarra (2000 a 2012)*	13-3-2015
Cámara de Comptos de Navarra	Actuación del Gobierno de Navarra en el ejercicio de sus funciones inspectoras y de protectorado sobre la Caja de Ahorros de Navarra (1982-2011)	12-2-2014

*Informe de asesoramiento. Fuente: elaboración propia, www.tcu.es y www.asocex.es.

La Comisión Mixta para las Relaciones con el TCU aprobó años más tarde una nueva resolución⁵, donde se resume el planteamiento que debería adoptar el sector público ante futuras crisis bancarias o financieras. Así, se insta al Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) a:

- Mantener, en el eventual caso de la apertura de un nuevo proceso de apoyo a las entidades financieras, la extrema diligencia en la adopción de todas las medidas que la normativa le permite (tanto la de carácter general que gobierna el régimen societario como la específica que regula los procesos de reestructuración y resolución), con objeto de asegurar la defensa del interés público en las entidades participadas o apoyadas por el FROB.
- Extremar la diligencia en adoptar todas las medidas que la normativa le permite con objeto de asegurar la defensa del interés público en las entidades participadas o apoyadas por el FROB.
- Establecer mecanismos claros y transparentes de seguimiento, control e información de los apoyos financieros públicos empleados o comprometidos en la reestructuración de entidades financieras, así como de la gestión de esos apoyos por parte de las entidades financieras destinatarias.
- Empezar todas las actuaciones judiciales precisas para la recuperación de los recursos que hayan podido sustraerse de las entidades de crédito beneficiarias de apoyos financieros

por sus directivos y administradores de una forma no ajustada a derecho.

En la citada resolución también se insta al Gobierno de España a continuar fortaleciendo los mecanismos de seguimiento y adecuada rendición de cuentas sobre la utilización de los diferentes instrumentos de reestructuración y resolución de entidades de crédito, y, en particular, aquellos en los que haya de emplearse alguna forma de ayuda financiera pública. Todo ello en línea con el trabajo ya adelantado en la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, y al hilo del proceso de transposición a España de la normativa europea.

Finalmente, se insta al TCU a realizar los informes de fiscalización relacionados con el sistema financiero, mejorando la sistemática en la elaboración que evite la agregación y exposición conjunta de conceptos de distinta naturaleza y en coherencia con los criterios técnicos establecidos para el análisis de los aspectos de registro de operaciones financieras, analizando otros posibles aspectos adicionales de manera independiente y de conformidad con criterios objetivamente evaluables.

Parece obvio que las consecuencias para el sector público del proceso de reestructuración, ordenación e impulso a la solvencia de las entidades de crédito, iniciado en España en 2012, proseguirán aún durante bastantes años e incluso algunas revisten carácter estructural y permanente⁶. En consecuencia, tanto por razones cuantitativas como cualitativas, de transparencia y de interés social, la fiscalización a cargo de las ICEX debe continuar e incluso ser reforzada, incorporando también al Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) y en estrecha coor-

⁵ BOE del 8 de octubre de 2014.

⁶ Baste citar que el importe de las ayudas públicas comprometidas en diversas formas de capital ha ascendido, desde mayo de 2009 hasta el cierre de 2016, a 54.353 millones de euros, aportados por el FROB, de los cuales, el importe recuperado o recuperable solo suponía el 26,3% del total (nota informativa del Banco de España de 7 de septiembre de 2017). Por otro lado, en el mismo periodo el saldo neto por ayudas a instituciones financieras con efecto en el déficit público suma 47.887 millones de euros (dato de la IGAE a 27 de junio de 2017).

dinación y colaboración con la supervisión del Banco de España y del Banco Central Europeo, puesto que se mueven en planos paralelos y, de alguna forma, complementarios. La competencia de las ICEX en este ámbito de la fiscalización está fuera de duda⁷, lo que no es óbice para reclamar un esfuerzo adicional de especialización, dada la complejidad técnica del tema.

Deuda pública

Sin duda, la fiscalización de la deuda pública ha cobrado un especial protagonismo en los años de la crisis, por motivos evidentes que tienen que ver con su importante elevación, con la mayor sensibilidad ciudadana y, en fin, con su vinculación, como ya se ha dicho, a la reestructuración bancaria, pero también a la prestación de servicios públicos fundamentales, dada la fuerte caída de los ingresos tributarios ordinarios. Al calor de esta demanda social, las reglas fiscales se han ido endureciendo, de lo que ofrecen buena prueba en España la reforma constitucional de 2011 y sus desarrollos posteriores, en obvia conexión con el refuerzo de la gobernanza económica en la Unión Económica y Monetaria. Las ICEX no han sido ajenas a este proceso y por eso en los últimos años se han hecho habituales los informes específicos sobre endeudamiento, así como los objetivos concretos dentro de los informes generales de la cuenta general estatal, autonómica y local.

El reto material en este momento no pasa tanto por incluir la deuda como objeto de fiscalización (algo, por otra parte, obligado), sino en hacerlo de tal forma que se analicen determinados aspectos, por su riesgo potencial:

- Conexión entre deuda comercial y deuda pública, con especial seguimiento de los periodos medios de pago a proveedores y el control de la morosidad.
- Restricciones previstas en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, inactivas de facto en este momento y que, en cambio, deberían ser reorientadas a futuro como alertas tempranas, con consecuencias.
- Préstamos entre administraciones públicas.
- Deuda canalizada a través de entidades o “empresas públicas” que no consolidan en términos de Contabilidad Nacional.
- Deudas contingentes por efecto del envejecimiento de la población o por saldos deudores incobrables.
- Distinción entre contingencias presupuestarias (imprevistas, por definición) y gastos pre-visibility con oscilaciones.

- Previsiones macroeconómicas, sensibilidad cíclica de gastos e ingresos y cálculos afinados del déficit estructural.
- Financiación excepcional de servicios fundamentales (o de gasto corriente en general) con cargo al recurso al crédito.
- Creación, en su caso, de fondos de estabilización económica o fondos de reserva.
- Planes extraordinarios de inversiones y de estímulo económico.
- Instrumentos de gestión presupuestaria y reglas de transparencia y suministro de información.

De igual modo, es preciso realizar adecuadas fiscalizaciones del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera y regla de gasto, no sólo para constatar dicho cumplimiento (o su contrario), sino para indagar en las causas y, aún más, para recomendar medidas preventivas y correctoras a futuro, incluyendo guías y criterios para la fijación de nuevos objetivos de forma justa, eficiente y factible. Es preciso en este ámbito que las ICEX contribuyan a definir una relectura de la estabilidad presupuestaria en la que se ajusten mejor los ingresos públicos estructurales al gasto público que se ha acordado financiar, combinando esta operativa con la actual, basada en un gasto determinado por unos ingresos que se han demostrado insuficientes durante la crisis.

Financiación autonómica

El sistema de financiación autonómica de régimen común, con todas sus especificidades (singularmente, las de Canarias), pero todavía más los sistemas de régimen foral basados en Concierto Económico y Convenio, han sido históricamente unos grandes *olvidados* en la fiscalización. Baste recordar que no se han elaborado hasta el momento informes específicos sobre la integridad de los sucesivos modelos de financiación autonómica por parte del TCU, ni informes específicos parciales en los OCEX sobre la aplicación de ese mismo sistema de financiación a las respectivas comunidades autónomas. Tampoco se conocen informes de fiscalización del TCU ni de los OCEX navarro o vasco sobre los regímenes forales, en especial, sobre los criterios de cálculo de la aportación y el cupo. Aún más llamativo resulta este *silencio fiscalizador* si se añade que las solicitudes a las ICEX de este tipo de informes brillan por su ausencia o, en el mejor de los casos, no son bien acogidas. Es preciso volver a indicar que las liquidaciones de los diferentes sistemas de financiación autonómica, siendo absolutamente necesarias, no son suficientes para

⁷ Esto se llegó a cuestionar duramente por parte de las entidades fiscalizadas e incluso dentro del TCU, con votos particulares a los programas anuales de fiscalización (www.tcu.es).

comprender en toda su magnitud muchos de los aspectos relativos a tributación compartida, concertada o conveniada, así como a los mecanismos de nivelación. Incluso en los informes de los OCEX y del TCU relativos al Fondo de Compensación Interterritorial –estos sí, recurrentes y obligatorios- adolecen de excesiva generalidad y un claro sesgo hacia la fiscalización de cumplimiento, en detrimento de la fiscalización operativa, imprescindible para priorizar las inversiones públicas con mayor impacto efectivo.

Desde el comienzo de la crisis, además, los sistemas de financiación autonómica se han visto alterados por mecanismos extraordinarios y adicionales de financiación habilitados por el Estado (mecanismo de pago a proveedores, Fondo de Liquidez Autonómico y, desde 2015, el Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas). Su importancia cuantitativa global, su utilización diferencial entre comunidades autónomas, el impacto sobre la composición de la cartera de deuda autonómica, su deseable retirada⁸, la gestión futura de las deudas contraídas a su cargo y, en resumen, la anomalía que introducen en el funcionamiento general de la financiación autonómica, les han hecho acreedores de atención por parte de las ICEX. Así, el TCU ya prevé en su Programa Anual de Fiscalizaciones para 2017 un in-

forme de fiscalización específico sobre el citado Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas, referido a sus dos primeros ejercicios de aplicación⁹. En todo caso, debe ser el inicio de un camino, nunca el final.

Régimen local y su financiación

Casi idéntica reflexión a la realizada para la financiación autonómica se podría hacer para la financiación local, con un relevante añadido y un importante matiz. El primero, para alertar de que la fiscalización podría alcanzar también, de una forma más amplia que hasta ahora, a todos los procesos de reorganización administrativa –incluidas eventuales fusiones municipales- e institucional, no solo a modo de inventario, sino indagando en sus efectos sobre la sostenibilidad financiera, la eficacia, la eficiencia y la economía de la gestión pública local. El matiz con respecto al mundo autonómico también es relevante, sobre todo en términos de déficit y deuda, puesto que el sector público local, en términos agregados, liquida sus presupuestos con superávit y es el único nivel de gobierno que ha cumplido el objetivo de deuda ya en 2016, cuando el plazo es 2020, de acuerdo con la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Cuadro 2: Cumplimiento de plazos legales de tramitación del presupuesto y de la cuenta general en los ayuntamientos españoles (ejercicio 2015)

<i>Presupuesto aprobado antes del 31/12/2014</i>	<i>Liquidación aprobada antes del 31/03/2016</i>	<i>Cuenta general aprobada antes del 01/10/2016</i>	<i>Cuenta general rendida antes del 15/10/2016</i>
34,1%	68,2%	68,7%	60,4%

Fuente: www.rendiciondecuentas.es.

Si lo dicho en el párrafo anterior es favorable a las entidades locales, quizás no lo sean tanto los aspectos relativos a presupuestación y rendición de cuentas, todavía en niveles muy deficientes, aunque se haya mejorado en los últimos años. La prórroga es una institución demasiado habitual, cuando debería ser justamente lo contrario, de acuerdo con la ley y con una elemental lógica económica, política y contable. En el cuadro 2 se observa que poco más de un tercio de los ayuntamientos aprueba su presupuesto antes del comienzo del ejercicio de referencia o, dicho de otra forma, son más de 5.000 entidades municipales en toda España las que incumplen esta fundamental obligación. En cambio, la presentación de la liquidación del presupuesto, así como la aprobación y la rendición de la cuenta general, aunque muy lejos del 100% y con significativas diferencias

entre comunidades autónomas (cuadro 3), se sitúan en niveles un poco más aceptables, probablemente gracias a la persuasión ejercida por los OCEX y el TCU en los últimos años, pero también por la mayor concienciación de los políticos, gestores e interventores locales, sin olvidar el efecto incentivador de las medidas coercitivas y restrictivas que se han ido aprobando y aplicando en diferentes normativas estatales y autonómicas (Teré Pérez, 2015). Otras medidas, como la eliminación de la exigencia de aprobación –que no el debate- de la cuenta general en el Pleno, podrían ser aconsejables, como se ha propuesto (Fernández Llera, 2015b), ya que no aportan demasiado en términos técnicos ni democráticos y, en cambio, están contribuyendo a empeorar el nivel de rendición de cuentas¹⁰. La crisis económica ha hecho aún más necesario el papel del control externo. Mucho

⁸ Así opina la Comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica (2017).

⁹ También se prevé un informe análogo del Fondo de Financiación a Entidades Locales.

¹⁰ Entre tanto, las ICEX están recomendando que desde la Alcaldía-Presidencia de la entidad local se remita la cuenta general, haciendo constar el rechazo plenario cuando se produzca, aun sabiendo que sin la aprobación del Pleno la cuenta no puede ser considerada *rendida*. Esta siempre será una situación preferible a la absoluta falta de conocimiento de la contabilidad local por parte del OCEX o del TCU.

antes, los OCEX ya habían alertado de *facturas en el cajón*, defectos en contratación y personal, debilidades en el control interno, baja rendición de cuentas o uso desmedido de las subvenciones directas, por citar algunos

ejemplos. Muchas de esas conclusiones y recomendaciones son hoy ensalzadas, pero ya estaban ahí. La ciudadanía ha vuelto la vista hacia los OCEX y el TCU, aun con todos los fallos que hay que reconocer y corregir.

Cuadro 3: Evolución de los niveles de rendición de cuentas locales en plazo

	2013	2014	2015
Andalucía	33,2%	28,9%	19,0%
Aragón	67,2%	66,3%	74,9%
Canarias	38,5%	50,9%	29,0%
Cantabria	57,3%	60,5%	52,4%
Castilla-La Mancha	47,5%	44,7%	41,5%
Castilla y León	76,8%	73,6%	64,3%
Cataluña	80,6%	72,1%	66,2%
Comunitat Valenciana	84,1%	82,7%	73,4%
Extremadura	69,9%	64,4%	61,4%
Galicia	79,4%	77,9%	73,4%
Illes Balears	68,8%	64,9%	55,3%
La Rioja	79,1%	72,3%	70,3%
Madrid	77,6%	71,3%	67,3%
Principado de Asturias	61,1%	80,0%	68,1%
Región de Murcia	69,2%	61,5%	42,3%
Media*	67,8%	64,5%	58,6%

* Sin Navarra ni País Vasco. Fuente: www.rendiciondecuentas.es.

Mención especial merece en el sector público local la largamente demandada reforma de la regla de gasto, ya que a día de hoy está penalizando el superávit y el remanente de tesorería positivo, dadas las fuertes restricciones existentes a su libre utilización, incluso tras la ligera flexibilización que supuso la introducción de las “inversiones financieramente sostenibles”, sometidas en todo caso a numerosos condicionantes y exigentes requisitos. Aquí también se sitúan algunas de las recomendaciones de los OCEX y del TCU en los últimos años, por lo que, si finalmente se lleva a cabo tal reforma, o aunque se mantenga la actual regulación, será casi obligado fiscalizar con detalle esta cuestión. En particular, para poner el foco sobre el coste de oportunidad (principio de economía) que suponen la inmovilización de recursos en depósitos bancarios o la amortización de deuda concertada en condiciones favorables, frente a otras alternativas de mayor valor añadido.

Algunas zonas de sombra con interés

Como se señalaba en las conclusiones de los XI Encuentros Técnicos y del VI Foro Tecnológico de los OCEX¹¹, “la crisis económica ha hecho aún más necesario el papel del control externo” y, ahora más que antes, “la ciudadanía ha vuelto la vista hacia los OCEX, aun con todos los fallos que hay que reconocer y co-

rrigir”. En esta nueva exigencia ciudadana, obviamente predicable también del TCU, hay determinadas áreas de gestión pública o actividades privadas financiadas con fondos públicos que tradicionalmente han quedado fuera de la fiscalización o, aun siendo consideradas, deberían ser reforzadas de manera notable, para que no sigan en esa *zona de sombra* durante más tiempo. Sirva el siguiente listado como enunciado de mínimos, aunque significativo por el valor simbólico y cuantitativo de algunas cuestiones:

- Actividad de los partidos políticos y de sus fundaciones dependientes o vinculadas, aunque para ello deba mediar una reforma de la legislación orgánica sectorial.
- Financiación pública de la Iglesia Católica, en particular, por la asignación del 0,7% de la cuota íntegra del IRPF¹². En paralelo, la financiación pública recibida por otras confesiones religiosas, así como por las organizaciones no gubernamentales y entidades sociales sin ánimo de lucro, por ese mismo mecanismo y por otros complementarios u homólogos.
- Conciertos educativos y sanitarios, subvenciones nominativas, convenios, patrocinios, protocolos y cualesquiera otras formas de colabo-

¹¹ Oviedo, junio de 2015. Las conclusiones están publicadas en *Auditoría Pública*, 66, pp. 9-12.

¹² El Pleno del TCU rechazó incluir este informe en su Programa Anual de Fiscalizaciones para 2017, con el voto particular contrario de varios de sus consejeros (www.tcu.es).

ración, en especial, si su vigencia o prórroga alcanza más de un ejercicio económico.

- Beneficios fiscales, avanzando hacia una fiscalización operativa que determine con razonable seguridad la eficacia, eficiencia y economía de exenciones, bonificaciones, reducciones y deducciones, así como el impacto final en términos económicos y/o sociales de estas rebajas de ingresos (López Díaz, 2016).
- Ayudas públicas al deporte profesional –singularmente, al fútbol– por todo tipo de mecanismos directos e indirectos, tanto en el sector público estatal como en los ámbitos territoriales de cada comunidad autónoma y en el sector público local.
- Inspección tributaria y laboral, incluyendo en especial la selección y gestión del personal asignado a estos organismos, así como el desempeño efectivo de sus tareas y el retorno en forma de recuperación de ingresos públicos defraudados u ocultos.
- Interoperabilidad administrativa y transparencia del sector público, por sus beneficiosos efectos sobre la propia gestión pública y sobre la calidad democrática.
- Actuaciones administrativas y específicas de los órganos constitucionales y estatutarios, incluidos los parlamentos.

Las ICEX, por otro lado, debe explotar más su función consultiva o asesora, eso sí, siempre y cuando no interfiera con su principal función de fiscalización ante eventuales conflictos de intereses, ni tampoco la interrumpa por potenciales sobrecargas de trabajo. Más cuestionable es la tarea genérica de prevención de la corrupción¹³, para lo que sirve de nuevo acudir a las conclusiones de los XI Encuentros Técnicos y del VI Foro Tecnológico de los OCEX: “no son los OCEX los que tienen que perseguir el fraude y la corrupción, pervirtiendo de ese modo su función principal. Por supuesto, sí están obligados a colaborar con otras instancias administrativas y judiciales”.

En definitiva, es muy recomendable que las ICEX sean sensibles a las nuevas demandas y preocupaciones ciudadanas, debidamente instrumentadas a través de sus representantes políticos, pero sin caer en demagogias o modas, ni haciendo peligrar la autonomía, la independencia y la iniciativa fiscalizadora de las propias ICEX, bajo riesgo de descuidar sus tareas principales

¹³ García Garrido y Morán Méndez (2017) relatan la experiencia del Consello de Contas de Galicia.

¹⁴ La cooperación entre OCEX se enmarca en ASOCEX, creada en 2015 (www.asocex.es).

¹⁵ En los regímenes forales aún deben calibrarse otras especificidades, para mitigar conflictos entre el TCU y los OCEX, donde también suelen tomar partido parlamentos y gobiernos.

o de sucumbir a peticiones de todo tipo. Obviamente, tampoco es bueno mantener tabúes o áreas inexploradas, muchas veces con argumentos propios de otros tiempos y coyunturas muy distintas.

3. ASPECTOS COMPETENCIALES E INSTITUCIONALES

Parafraseando a Ortega y Gasset, España es un país que se *sabe* federal, pero no se *siente* federal, lo que suele ser fuente de numerosas disfunciones. También en el ámbito del control externo y la fiscalización (Fernández Llera, 2015a). Sin entrar a discutir la “supremacía” del TCU, no es menos cierto que esta noción debería ser reconstruida en términos de coordinación, no de jerarquía¹⁴. El rol institucional de los OCEX debe ser impulsado y clarificado (Biglino Campos, 2008), tanto en sus aspectos normativos como en los meramente prácticos, para mejorar el encaje entre ambos tipos de ICEX, sobre la base de un mejor reparto de funciones y tareas con el TCU¹⁵. Una buena hoja de ruta la ofreció el Tribunal Constitucional hace ya muchos años (STC 187/1988, de 17 de octubre), cuando señaló que el TCU tiene a la actividad financiera del Estado y del sector público estatal como ámbito “principal y preferente”. De ello se puede inferir que ese podría ser el camino para iniciar la reasignación indicada, sin menoscabo de la supremacía del TCU, pero sí mediante una nueva configuración e interpretación de la misma. Añádase a todo ello una necesaria relación cordial con el TCE.

De igual modo, en el marco del refuerzo institucional de los OCEX y del TCU, sería preciso proteger la independencia técnica de estas instituciones, frente a inadecuadas intromisiones, limitaciones, presiones, injerencias, consignas u otras actuaciones homólogas de parlamentos, gobiernos, grupos de interés, entidades, grupos políticos o personas individuales. Esto abarca desde la designación y la elección de los miembros de las ICEX, hasta la política de personal y presupuestaria, pasando por la gestión relativa a los trabajos de fiscalización en todas sus fases, partiendo de la planificación y hasta la difusión de los informes definitivos.

El papel de las ICEX debe estar perfectamente engarzado con el de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) y el de las respectivas intervenciones generales y órganos de control interno, con los que debe conformarse un perfecto *maridaje* institucional. También con el Ministerio de Hacienda y Función Pública, el Banco de España, la Seguridad Social y la AEAT, así como las entidades gestoras análogas de las

comunidades autónomas. Aun más, las entidades financieras y de crédito deben establecer cauces de comunicación mucho más estrechos y eficaces con las ICEX en lo que se refiere a la información relativa al crédito público. En cada uno de estos engarces existen puntos de fricción y, aún peor, incomunicación o espacios de privilegio e impunidad. Idealmente, se debería avanzar hacia bases de datos de gestión común, compartidas e interoperables, pero en tanto se alcanza ese óptimo, la colaboración interinstitucional debe ser reforzada, sin perjuicio de las debidas garantías de confidencialidad, cuando procedan, pero también haciendo una interpretación lo más extensiva posible del principio de transparencia, del deber de colaboración y de la lealtad institucional.

Las contrapartidas del refuerzo institucional de las ICEX han de ser necesariamente su transparencia *ad intra* y *ad extra*, la protección propia frente a injerencias externas (políticas o de otro tipo), así como la legitimación social de sus funciones, mediante la continua mejora en la agilidad, la calidad y el rigor de los trabajos. En este sentido, los códigos éticos¹⁶ son el marco adecuado para impulsar el bueno gobierno, ya que amplían el grado de autoexigencia personal e institucional, desde lo *legal* a lo *deseable*.

Mención especial merece la consideración del instituto de la responsabilidad contable, tomando el punto de vista de su engarce en un Estado descentralizado. Antes, debe plantearse si debe seguir existiendo como hasta ahora (con una jurisdicción propia en el TCU) o si debería subsumirse en los tribunales ordinarios de justicia, dentro del orden penal, civil y/o contencioso administrativo. Otra vía complementaria de reforma a la anterior, por inexplorada, podría transitar por la exigencia de responsabilidad contable por contravenir los principios y criterios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía. En ambos casos, sea cual sea la solución finalmente elegida, incluido el *statu quo*, debería ser incluida dentro del proceso de reforma del renovado rol institucional de los OCEX, por ejemplo, aunque no necesariamente de forma exclusiva, en el diseño y la ejecución de diligencias preliminares y actuaciones previas.

La envolvente que podría acoger todo lo anterior podría ser una normativa general de control externo, dentro de un pacto de Estado por el control de los fondos públicos, para mejorar la vigente –y, en algunos artículos, obsoleta– legislación orgánica y ordinaria del TCU¹⁷. La reforma constitucional (en particular, del artículo 136) redondearía ese proceso, pero si no existe el

consenso suficiente para llevarla a cabo, podría ser mínimo con el mentado desarrollo legislativo.

4. EL RETO TÉCNICO

Como ya se ha dicho, la crisis económica ha tenido la virtud de poner (o de volver a poner) en valor a el trabajo de fiscalización que desarrollan las ICEX. En tal sentido, como lo síntesis, resulta clarificador el enunciado literal del Manual de Fiscalización de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana¹⁸: “Las auditorías del presente ejercicio necesitarán un mayor nivel de escepticismo profesional, si cabe, y una mayor involucración de los miembros del equipo de trabajo con mayor experiencia. Se convierte en más necesario que nunca documentar correctamente el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas, especialmente en las áreas de riesgo que hubieran sido identificadas”.

No solo es necesario *hacer más*, sino *hacerlo mejor*. Una recomendación clásica es la que se refiere al refuerzo de la fiscalización operativa, así como de la auditoría informática, sin descuidar la auditoría financiera y de cumplimiento, puesto que todas ellas son necesarias, aunque ninguna suficiente por sí sola. El futuro debería avanzar hacia solventes fiscalizaciones combinadas, con mayor o menor alcance, según el caso.

La especialización técnica en las ICEX es una necesidad evidente, por supuesto, en disciplinas jurídicas, económicas, financieras y contables, pero también en otras específicas que pueden complementar a la auditoría pública más tradicional. Sin ánimo de exhaustividad, es el caso del urbanismo, la ingeniería, la informática o la gestión de I+D+i. Las alternativas son conocidas: de un lado, reformulación de plantillas y relaciones de puestos de trabajo; de otra parte, colaboración –que no superposición– del sector privado. Dentro de la autonomía de organización y funcionamiento de cada ICEX, ambas opciones son factibles, así como cualquier combinación de ambas, siempre que se preserven las garantías y los controles de calidad y la independencia de los trabajos de fiscalización.

Finalmente, a las entidades fiscalizadas se les deberá seguir exigiendo una plena rendición de cuentas y una adecuada remisión de contratos en tiempo y forma, sin duda, de forma telemática, salvo excepciones muy justificadas. Por otro lado, es preciso que las recomendaciones de las ICEX sean una guía de actuación cuasi-obligatoria, si no con fuerza coactiva, por su propia concepción, sí como elementos que fuercen al gestor a motivar sus actuaciones cuando son contrarias a tales recomendaciones¹⁹.

¹⁶ Sirva como ejemplo y referencia el Código de Ética de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, a su vez, inspirado en el Código de Ética de INTOSAI (ISSAI 30).

¹⁷ Así se explicita también en la *Declaración de Toledo*, aprobada con motivo del VII Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público (www.fundacionfiasep.org).

¹⁸ Sección 1315.9: “Riesgos de auditoría ante la crisis económico financiera”.

¹⁹ Este principio de “cumplir o explicar” ha sido incorporado en el artículo 5 de la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la AIReF.

5. CONCLUSIONES

La fiscalización debe comenzar a vivir un nuevo tiempo de esplendor, precisamente aprovechando una demanda ciudadana más exigente sobre los recursos públicos. Es preciso explorar los límites del control externo (Viejo Fernández, 2005), incluso forzándolos, dicho sea en el mejor sentido, aunque sin llegar a derribar los muros que lo separan de otras actividades, como la evaluación de políticas públicas. En síntesis: ir *más allá*, pero no *al más allá*.

Las ICEX deben *ser renovadas* y deben *renovarse* ellas mismas, es decir, ser adaptadas con un marco normativo actualizado, pero también cambiando sus propias

rutinas, exigencias éticas y procedimientos internos. En particular, resulta imprescindible la configuración de un marco de control externo que se aproxime al de un país federal o ampliamente descentralizado.

Finalmente, en los aspectos técnicos también hay mucho por hacer (García Muñoz y Pérez Lema, 2016), incluyendo de forma esencial reformas del régimen y de la selección, promoción y formación del personal de las ICEX, así como la aplicación efectiva de estándares internacionales y de las tecnologías más avanzadas en cada momento. La difusión de los trabajos y la consecuente legitimación social son también ineludibles. La sociedad está *ahí fuera* esperando.

6. BIBLIOGRAFÍA

Biglino Campos, P. (2008): "La posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos Estatutos de Autonomía", en Biglino Campos, P. y Durán Alba, J. F. (dirs.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova, pp. 17-42.

Comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica (2017): *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, disponible en www.minhafp.es.

Fernández Álvarez, J. y Fernández Llera, R. (2013): "Taxonomía, impacto y control de las ayudas públicas al sector financiero", *Presupuesto y Gasto Público*, 73, pp. 197-212.

Fernández Llera, R. (2009): "Fiscalización de la gestión pública en los órganos de control externo de las comunidades autónomas", *Presupuesto y Gasto Público*, 57, pp. 135-154.

Fernández Llera, R. (2015a): "Reflexiones federalistas para un nuevo modelo de control externo", *Auditoría Pública*, 65, pp. 59-70.

Fernández Llera, R. (2015b): "Transparencia y rendición de cuentas locales tras la supuesta racionalización", *Presupuesto y Gasto Público*, 81, pp. 131-150.

García Garrido, M. I. y Morán Méndez, E. (2017): "El Consello de Contas de Galicia y la prevención de la corrupción", comunicación en los XII Encuentros Técnicos y VII Foro Tecnológico de los OCEX, Barcelona.

García Muñoz, J. y Pérez Lema, J. M. (2016): "Hacia un *new deal* en control externo español. Evolución o distrofia", *Auditoría Pública*, 67, pp. 31-38.

López Díaz, A. (2016): "Control del ingreso y del 'no ingreso' público: retos y oportunidades", ponencia presentada en el VI Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, Toledo, noviembre 2016.

Maudos Villarroya, J. (2013): "Ayudas públicas a la banca española en el contexto europeo", *Cuadernos de Información Económica*, 236, pp. 11-18.

Medina Guijarro, J. y Álvarez Tólcheff, E. (2009): "La auditoría y la evaluación públicas: una función y una actividad similares con fundamento diferente", *Revista Española de Control Externo*, 33, pp. 15-38.

Monasterio Escudero, C. (2015): "Enseñanzas de la crisis financiera para la estabilidad presupuestaria y el control del sector público", *Revista Española de Derecho Constitucional*, 105, pp. 51-76.

Teré Pérez, A. (2015): "La rendición de cuentas y la remisión de los contratos de las entidades locales a las instituciones de control externo: la distinción entre deber y obligación", *Auditoría Pública*, 66, pp. 93-104.

Velarde Fuertes, J. (2009): "Las ayudas públicas a los establecimientos de crédito: una reacción de la Cour de Comptes francesa", *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, 87, pp. 7-25.

Viejo Fernández, A. (2005): "Explorando límites: nuevos horizontes del control externo", *AECA*, 72, pp. 43-45.