

# El control financiero en las Entidades Locales tras el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el Régimen Jurídico del Control Interno en las entidades del Sector Público Local. Análisis crítico del modelo y propuesta de aplicación práctica del mismo

Enrique Martínez Díez

Instituto Andaluz de Administración Pública | Premios Blas Infante XVIII Edición



**Junta de Andalucía**

Consejería de Justicia, Administración Local  
y Función Pública

Instituto Andaluz de Administración Pública



**EL CONTROL FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES  
TRAS EL REAL DECRETO 424/2017, DE 28 DE ABRIL, POR  
EL QUE SE REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL  
INTERNO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO  
LOCAL. ANÁLISIS CRÍTICO DEL MODELO Y PROPUESTA DE  
APLICACIÓN PRÁCTICA DEL MISMO**

*Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudio e Investigación en el ámbito de la Comunidad Autónoma, en su XVIII edición en la modalidad B, “Innovación en la Administración Pública”, incluyendo estudios de ámbito internacional, que reflexionen sobre nuevas maneras de abordar los distintos ámbitos de la acción pública o supongan actuaciones innovadoras en sus respectivas áreas, relativas a su organización, funciones, modernización de la gestión del servicio público, innovación en servicios y procesos y aplicación de nuevas tecnologías.*

**EL CONTROL FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES  
TRAS EL REAL DECRETO 424/2017, DE 28 DE ABRIL, POR  
EL QUE SE REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL  
INTERNO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO  
LOCAL. ANÁLISIS CRÍTICO DEL MODELO Y PROPUESTA DE  
APLICACIÓN PRÁCTICA DEL MISMO**

Enrique Martínez Díez

Instituto Andaluz de Administración Pública  
Sevilla 2022

El control financiero en las entidades locales tras el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local. Análisis crítico del modelo y propuesta de aplicación práctica del mismo / Enrique Martínez Díez

Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2022  
128 p. ; 24 cm. - (Estudios).

Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudio e Investigación sobre Administración y Gestión Pública, en su XVIII edición en la modalidad B, "Innovación en la Administración Pública", a trabajos de estudio e investigación sobre Administración Pública, incluyendo estudios de ámbito internacional, que reflexionen sobre nuevas maneras de abordar los distintos ámbitos de la acción pública o supongan actuaciones innovadoras en sus respectivas áreas, relativas a su organización, funciones, modernización de la gestión del servicio público, innovación en servicios y procesos y aplicación de nuevas tecnologías.

ISBN: 978-84-8333-720-2

1. Administración pública. 2. Administración local. 3. Control financiero.

RESERVADOS TODOS LOS DERECHOS. NO ESTÁ PERMITIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL EN NINGÚN TIPO DE SOPORTE SIN PERMISO PREVIO Y POR ESCRITO DEL TITULAR DEL COPYRIGHT

TÍTULO: EL CONTROL FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES TRAS EL REAL DECRETO 424/2017, DE 28 DE ABRIL, POR EL QUE SE REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL. ANÁLISIS CRÍTICO DEL MODELO Y PROPUESTA DE APLICACIÓN PRÁCTICA DEL MISMO

AUTOR: Enrique Martínez Díez

Este trabajo se elaboró como TMF en el marco del máster en Derecho y Administración Local de la Universidad de Burgos y de la Universidad de Almería, curso 2021-2022, y bajo la tutorización del Prof. Dr. D. Amable Corcuera Torres, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Burgos.



© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Coordinación y corrección: María Jiménez Cornejo

Diseño y maquetación: Imprenta Flores

Impresión: Servicio de Publicaciones y Boja

ISBN: 978-84-8333-720-2

## ÍNDICE

<b>ÍNDICE DE ABREVIATURAS</b> .....	11
<b>RESUMEN / ABSTRACT.</b> ....	15
<b>PALABRAS CLAVE / KEYWORDS</b> .....	16
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	17
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>ORIGEN Y ANTECEDENTES DE LA CUESTIÓN</b> .....	21
1.1. EL ORIGEN Y LA RAZÓN DE SER DEL CONTROL FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES: LA LEY DE HACIENDAS LOCALES DE 1988 Y LA CONFIGURACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO COMO UNA MODALIDAD DE CONTROL MÁS AMPLIO QUE EL MERO CONTROL DE LEGALIDAD .....	21
1.2. EL PROBLEMA DE LA NO APLICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO Y DEL CONTROL DE EFICACIA EN LA REALIDAD PRÁCTICA DE LAS ENTIDADES LOCALES .....	28
1.3. EL INTENTO DE ARBITRAR UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA: LA REFORMA OPERADA EN EL TRLRHL A TRAVÉS DE LA LRSAL Y LA PREVISIÓN EN LA MISMA DE PROCEDER A UN DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL RÉGIMEN DE CONTROL INTERNO PREVISTO EN EL TRLRHL .....	30
1.4. LA MATERIALIZACIÓN DE LA SOLUCIÓN PROPUESTA POR LA LRSAL: LA APROBACIÓN DEL RD 424/2017, QUE CONFIGURA UN MODELO DE CONTROL INTERNO LOCAL EQUIPARABLE AL DEL ESTADO .....	31

## CAPÍTULO 2

<b>EL FUNDAMENTO DEL CONTROL FINANCIERO: HACIA UN NUEVO PARADIGMA EN MATERIA DE CONTROL INTERNO</b> .....	37
---	----

## CAPÍTULO 3

<b>LOS PILARES BÁSICOS DEL MODELO DE CONTROL FINANCIERO PARA LAS ENTIDADES LOCALES PREVISTO EN EL RD 424/2017</b> .....	41
---	----

3.1. CONCEPTO DEL CONTROL FINANCIERO EN EL ÁMBITO LOCAL .....	41
---	----

3.2. LOS DOS REGÍMENES DE CONTROL INTERNO CONTEMPLADOS POR EL RD 424/2017 Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL FINANCIERO .....	43
--	----

3.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO...	46
--	----

A) Según su objeto y ámbito de aplicación .....	46
---	----

B) Según si son susceptibles de ser o no incluidas en el Plan Anual de Control Financiero .....	53
---	----

3.4. EL CICLO DEL CONTROL FINANCIERO .....	56
--	----

A) La planificación del control financiero .....	56
--	----

B) El desarrollo de las actuaciones de control financiero .....	60
---	----

C) La plasmación de los resultados del control financiero .....	64
---	----

## CAPÍTULO 4

<b>CUESTIONES CLAVE A EFECTOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO DE CONTROL FINANCIERO EN UNA ENTIDAD LOCAL</b> .....	67
--	----

4.1. EL CONTROL FINANCIERO DERIVADO DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL .....	67
---	----

4.2. EL ANÁLISIS DE RIESGOS .....	77
-----------------------------------	----

4.3. LA POSIBILIDAD DE RECABAR COLABORACIÓN PÚBLICA Y/O PRIVADA EN LAS ACTUACIONES DE AUDITORÍA PÚBLICA .....	83
---	----

## CAPÍTULO 5

<b>LAS LIMITACIONES Y LAGUNAS DEL MODELO Y ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS. POSIBLES SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS INNOVADORAS A NIVEL PRÁCTICO</b> .....	89
---	----

5.1. LAS LIMITACIONES Y LAGUNAS DEL MODELO, ASÍ COMO ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS .....	90
--	----

A) Un modelo de control financiero local irreal, diseñado a espaldas de las Entidades Locales y de los órganos interventores locales .....	90
--	----

B) El problema de las actuaciones de control interno que tradicionalmente se venían ejerciendo por los órganos interventores locales y que no cumplen los criterios de la respuesta dada por la IGAE a la interventora de la Diputación Provincial de Gerona en su consulta sobre control permanente obligatorio .....	93
--	----

C) Una configuración del control financiero local en contra del espíritu y la razón de ser del control financiero .....	96
---	----

5.2. POSIBLES SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS INNOVADORAS A NIVEL PRÁCTICO .....	100
--	-----

A) Las interpretaciones de la IGAE como potencial “tabla de salvación” para los órganos interventores de las Entidades Locales pequeñas e intermedias .....	100
---	-----

B) El artículo 7.3 de la LOEPySF como mecanismo para justificar el informe del interventor local en aquellas ocasiones en que propiamente no se esté ejerciendo la función interventora y en que no se trate de una actuación de control financiero permanente planificable .....	105
---	-----

C) La necesidad de un modelo de control financiero innovador, que mida la eficiencia y eficacia de las actuaciones públicas, que aporte criterios útiles para la toma de decisiones y que cree valor para la organización y la gestión pública .....	109
--	-----

<b>CONCLUSIONES</b> .....	119
---------------------------	-----

<b>BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS</b> .....	123
1. Artículos de revistas.....	123
2. Artículos de revistas consultados de forma electrónica.....	124
3. Documentación de cursos.....	124
4. Informes.....	125
5. Legislación .....	125
6. Páginas web .....	127
7. Video actas de Congresos .....	127

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AGE	Administración General del Estado.
Apdo./s	Apartado/s.
Art./s	Artículo/s.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
COSITAL aaaaaaaa	Consejo General de Secretarios, Interventores y Tesoreros de la Administración Local.
DA	Disposición Adicional.
DF	Disposición Final.
etc	Etcétera.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
INE	Instituto Nacional de Estadística.
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Ley 40/2015	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.	ROF	Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.	RPT	Relación de puestos de trabajo.
LHL	Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.	TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
LOEPySF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.	TRRL	Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
LPGE 2021	Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.		
LRSAL	Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.		
Min.	Minuto.		
ONA	Oficina Nacional de Auditoría.		
Párr.	Párrafo.		
RAE	Real Academia Española.		
RBEL aaaaaaaa	Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.		
RD	Real Decreto.		
RD 128/2018	Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.		
RD 2188/ 1995	Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.		
RD 424/2017	Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del Sector Público Local.		



## RESUMEN / ABSTRACT.

El TRLRHL configuró un sistema de control interno local en base a tres modalidades de control: la función interventora, el control financiero y el control de eficacia. Sin embargo, la falta de desarrollo normativo (hasta 2017) del TRLRHL y la tradicional escasa importancia del control financiero y del control de eficacia en la administración local provocaron que, en la práctica, la mayoría de los órganos interventores locales vinieran ejerciendo únicamente la función interventora. Con la aprobación del RD 424/2017 la situación ha cambiado, pues este obliga a las Entidades Locales a aplicar un modelo de control financiero cuya puesta en práctica, en los términos en lo que ha sido regulado por el RD, no ha estado (y sigue estando) exenta de problemas y dificultades. En el presente trabajo se lleva a cabo un análisis crítico del modelo de control financiero local, en particular, abordando sus limitaciones y aspectos conflictivos, así como posibles soluciones y alternativas a nivel práctico para superarlos.

The TRLRHL regulated a local internal control system based on three controls: the auditing function, the financial control and the effectiveness control. However, most local auditors only exercised the auditing function because of the lack of law development of the TRLRHL, along with the traditionally low relevance of financial and effectiveness controls. This situation has changed since 2017, with the passage of RD 424/2017. Now the local administration must enforce a financial control model whose implementation, in the terms regulated by the RD, has not been free of problems, and it still is not. In the present essay, a critical analysis of the local financial control model is carried out. In particular, we broach its limitations and conflictive aspects and propose possible solutions and alternatives to overcome them.

## PALABRAS CLAVE / KEYWORDS

Control financiero, Entidad Local, interventor local, IGAE, eficiencia y eficacia.

Financial control, local administration, local auditor, IGAE, efficiency and effectiveness.

## INTRODUCCIÓN

El *objeto* del presente trabajo es llevar a cabo un análisis crítico del modelo de control financiero de las Entidades Locales configurado por el RD 424/2017, mediante el estudio de su configuración teórica y normativa, así como de las principales implicaciones que puede conllevar su aplicación en la práctica, abordando los problemas con que puede encontrarse el órgano interventor local para su puesta en funcionamiento y las posibles soluciones para superar dichas dificultades; todo ello a la luz de la realidad de medios disponibles y características propias de la administración local en España.

La cuestión no está exenta de actualidad e interés, habida cuenta de la *trascendencia* alcanzada en los últimos tiempos por la materia objeto de análisis. En efecto, el TRLRHL configuró un modelo de control interno para las Entidades Locales en base a tres modalidades de control: la función interventora, el control financiero y el control de eficacia (que después el RD 424/2017 ha reducido a dos: la función interventora y el control financiero, integrando en este último el control de eficacia). Sin embargo, la falta de desarrollo normativo (hasta 2017) del TRLRHL y la tradicional escasa aplicación práctica del control financiero y del control de eficacia en el mundo local provocaron que, en la realidad práctica, la inmensa mayoría de los órganos interventores locales vinieran ejerciendo únicamente la función interventora, quedando el control financiero y el control de eficacia totalmente en el olvido. Todo ello hasta la aprobación del citado RD 424/2017 que obliga a todas las Entidades Locales (salvo a las de un tamaño y dimensión más reducido, para las que se prevé un régimen específico de carácter simplificado) a adoptar y aplicar un modelo de control interno integral, basado en las dos modalidades de control interno: función interventora y control financiero (en el

que se incluye, como ya se ha dicho, el control de eficacia). En consecuencia, los órganos interventores locales se han visto en la necesidad, a fin de cumplir la función de control interno de la gestión económico-financiera y presupuestaria en los términos en que el ordenamiento impone, de diseñar e implantar en la práctica un modelo de control interno local sustentando, en parte, en un nuevo pilar hasta ahora escasamente conocido, desarrollado y aplicado en la realidad local: el control financiero.

La *finalidad*, por tanto, de la investigación es doble. Primero, analizar los principales aspectos en base a los cuales el Real Decreto configura y diseña, a nivel teórico, el modelo de control financiero local. Y segundo, estudiar las claves e implicaciones que, a la luz de la realidad local, conlleva la aplicación de dicho modelo de control financiero en la práctica: los problemas y dificultades que plantea y las posibles soluciones que el propio RD y el resto del ordenamiento jurídico en general (así como la interpretación que la IGAE ha realizado de las normas reguladoras del modelo) ofrecen al órgano interventor local para abordar y superar con éxito dichos problemas.

La *hipótesis* de la que parte el trabajo no es otra que la necesidad (y también la conveniencia) de alcanzar un modelo de control financiero local que cumpla con las garantías y exigencias impuestas por la norma pero, al mismo tiempo, que sea capaz de adaptarse a la realidad de escasez de medios que caracteriza a la mayoría de las entidades integrantes de la Administración Local en España. Por ello, partiendo de esa necesidad y conveniencia de cumplir con el modelo y las exigencias que el ordenamiento fija, se proponen soluciones y alternativas que permitan alcanzar lo anterior de una forma razonable y adaptada a los problemas y particularidades específicas que caracterizan a las Entidades Locales españolas; tratando finalmente de ir un paso más allá para las grandes Entidades Locales, para las que se propone una apuesta de control financiero más ambiciosa capaz de generar auténtico valor para la organización.

En cuanto a la *metodología*, se ha optado por aplicar un método de carácter interdisciplinar, en la convicción de que la elección de un único método de investigación no habría sido lo más apropiado habida cuenta de la complejidad de la realidad objeto de análisis y de sus múltiples implicaciones en lo referente a su aplicabilidad práctica (a raíz de la gran diversidad que caracteriza a la Administración Local). Preeminentemente, en líneas generales, se ha llevado a cabo un estudio descriptivo y valorativo basado fundamentalmente en el método deductivo, tratándose de obtener conclusiones yendo de lo general a lo particular; todo ello orientado a la extracción de conclusiones de carácter práctico. Junto a ello, en algunos aspectos de índole más particular, se ha combinado el uso de

dicho método con técnicas propias de otros métodos como el histórico (y también en parte el teleológico), por ejemplo, en el estudio del origen y los antecedentes de la cuestión (capítulo 1); el análisis sistemático (a fin de, mediante la aplicación lógica de la norma, buscar principios y reglas generales de aplicación), por ejemplo, en el análisis teórico de los pilares del modelo de control financiero local (capítulo 3) y también en las cuestiones clave a efectos de la implantación en la práctica del modelo (capítulo 4); y, finalmente, la jurisprudencia de conceptos (buscando colmar las lagunas de una norma a partir del resto de disposiciones del ordenamiento, según las reglas de la lógica formal), por ejemplo, en la búsqueda de soluciones prácticas a las limitaciones y lagunas del modelo (capítulo 5).

Para ello, se han consultado *fuentes* de tipo bibliográfico, legislativo y doctrinal.

En las próximas líneas se seguirá la siguiente *estructura formal*. En primer lugar, se analizará el origen y antecedentes de la cuestión objeto de investigación (capítulo 1). Seguidamente y, a la luz de lo anterior, se hará una breve referencia al fundamento del control financiero y la tendencia lógica a la que la creciente importancia del mismo parece conducirnos (capítulo 2). Más tarde, en la parte central del cuerpo del trabajo, se abordarán los pilares básicos que configuran y articulan a nivel teórico el modelo de control financiero local (capítulo 3), así como las cuestiones clave a tener en cuenta para la implantación del mismo a nivel práctico (capítulo 4). Y finalmente, como corolario de todo el estudio previo, se analizarán las principales limitaciones, lagunas y aspectos conflictivos que presenta el modelo y se tratará de ofrecer soluciones y alternativas (siempre en base a la normativa aplicable) para que el órgano interventor local pueda superarlas (capítulo 5).

## CAPÍTULO 1. ORIGEN Y ANTECEDENTES DE LA CUESTIÓN

### 1.1. EL ORIGEN Y LA RAZÓN DE SER DEL CONTROL FINANCIERO EN LAS ENTIDADES LOCALES: LA LEY DE HACIENDAS LOCALES DE 1988 Y LA CONFIGURACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO COMO UNA MODALIDAD DE CONTROL MÁS AMPLIO QUE EL MERO CONTROL DE LEGALIDAD.

La existencia de un control interno de la actividad económico financiera de las Entidades Locales se prevé en el TRLRHL. El precedente más inmediato de este texto refundido lo constituye la antigua LHL.

Dicha Ley fue publicada en el BOE el 30 de diciembre de 1988, entró en vigor al día siguiente de dicha publicación y en su artículo 194 configuraba el control interno en las Entidades Locales en torno a una “triple acepción” de “funciones”: la función interventora, la función de control financiero y la función de control de eficacia:

*“Se ejercerán en las entidades locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia”.<sup>1</sup>*

La primera de ellas, la función interventora, es la típica modalidad de control interno tradicionalmente ejercida en las Entidades Locales y consiste en:

---

<sup>1</sup> Art. 194 de la LHL en su versión original. Dicho art. se transcribió literalmente con posterioridad al TRLRHL, en su art. 213.

*“Fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”.*<sup>2</sup>

Constituye, por tanto, un control de mera legalidad.

Las otras 2 modalidades gozan de mucho menor tradición en las Entidades Locales. De hecho, podría afirmarse que, a priori, eran grandes desconocidas en el ámbito local hasta la aprobación de la LHL (y, en realidad, en buena parte, también después, como posteriormente se verá). Así lo admitió la propia exposición de motivos de la LHL:

*“En cuanto a la fiscalización en las Corporaciones locales venía centrada hasta ahora en el llamado control de legalidad, ignorándose, prácticamente, los otros controles que, incluso por precepto constitucional, son exigibles en las Administraciones Públicas. De ahí la necesidad, como la Ley lo hace, de regular no sólo el control interno en su faceta interventora sino también en sus acepciones de control financiero y control de eficacia”.*<sup>3</sup>

Así, la LHL recogió en su articulado, por vez primera para las Entidades Locales, estas dos modalidades (o “funciones”, como decía la Ley) de control. Y los artículos de la LHL relativos a las dos nuevas “funciones” de control se reprodujeron posteriormente, con igual tenor literal, en el TRLRHL de 2004.

La primera, el control financiero, fue regulada por la LHL en su artículo 201 (después, artículo 220 del TRLRHL) en los siguientes términos:

*“1. El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los Servicios de las Entidades locales, de sus Organismos Autónomos y de las Sociedades Mercantiles de ellas dependientes.*

*2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.*

*3. El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público.*

<sup>2</sup> Art. 195.1 de la LHL y, posteriormente, artículo 214.1 del TRLRHL.

<sup>3</sup> Apdo. VI, in fine, de la exposición de motivos de la LHL.

*4. Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen”.*<sup>4</sup>

Aun cuando no se dice expresamente, esta función de control financiero parece vincularse, al menos en parte, a la posibilidad que el artículo 200 de la LHL daba a las Entidades Locales de limitar (en el caso de los gastos) y de sustituir (en el caso de los ingresos) la intervención previa a la comprobación de una serie de extremos (en el primer caso, según el artículo 200.2) y por la toma de razón en contabilidad (en el segundo caso, según el artículo 200.4).

En efecto, el apartado 2 de dicho artículo permitía limitar la intervención previa de los gastos a la comprobación de una serie de extremos (existencia y adecuación del crédito, cumplimiento de lo preceptuado en la propia LHL en relación con los compromisos de gastos de carácter plurianual, generación de las obligaciones o gastos por órgano competente y aquellos otros extremos fijados por el Pleno, a propuesta del Presidente, a causa de su “trascendencia en la gestión”). Esto se permitía únicamente para “los Ayuntamientos con una población superior a 50.000 habitantes y demás Entidades Locales de ámbito superior”, por acuerdo del Pleno, a propuesta del Presidente y previo informe del órgano interventor. Posteriormente, en el artículo 219.2 del TRLRHL, se suprimió la referencia a los Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes y Entidades Locales superiores, por lo que se amplió el uso de esta posibilidad para cualquier Entidad Local con independencia de su población.

En tal caso, según el apartado 3, dichas obligaciones y gastos sometidos a una intervención previa “limitada” habrían de ser “objeto de otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría”. Por tanto, en la medida en que, según el artículo 201.3 de la LHL (posteriormente, artículo 220.3 del TRLRHL) la realización del control financiero se hará por “procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público” y que, según el apartado 2 de dicho precepto, entre los fines del control financiero estará “informar acerca [...] del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación” (fin propio también de la función interventora), se infiere, aun cuando no se enuncia expresamente, que la “aplicación de técnicas de muestreo o auditoría” a las que se refiere el artículo 200.3 de la LHL (posteriormente artículo 219.2 del TRLRHL) habría de circunscribirse dentro de la función de control financiero.

<sup>4</sup> Art. 201 de la LHL y, después, art. 220 del TRLRHL.

Asimismo, el apartado 4 del mencionado artículo permitía, en este caso desde un primer momento para cualquier Entidad Local con independencia de su población, sustituir, mediante acuerdo del Pleno, la fiscalización previa de derechos “por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría”. Por ende, también parece inferirse que dicha utilización de “técnicas de muestreo o auditoría” para llevar a cabo el control posterior de los ingresos respecto de los cuáles se hubiera hecho uso de la posibilidad que tal artículo otorgaba, se haría en el marco de las actuaciones de control financiero (que es la función que propiamente se ejercía mediante técnicas y procedimiento de auditoría, según la propia Ley afirmaba).

En consecuencia, parece que, aunque la Ley no limitaba el control financiero a estos controles posteriores en caso de haber hecho uso de las facultades de ejercicio de una función interventora “limitada”, sí que, al menos, establecía una exigencia mínima de control financiero, en la medida en que las Entidades Locales que adoptaran una función interventora “limitada” habrían de llevar a cabo, obligatoriamente, controles posteriores mediante técnicas y procedimiento de auditoría, por lo que el control financiero parecía el mecanismo más adecuado para dar cumplimiento a dicha obligación.<sup>5</sup>

Ahora bien, si bien la adopción de la función interventora “limitada” implicaba la exigencia del ejercicio de la función de control financiero, esta no se agotaba con dicha previsión, puesto que nada impedía a las Entidades Locales que no adoptaran esa función interventora “limitada” ejercer, además, dicha función. Podían, por tanto, en tal caso, ejercer actuaciones de control financiero “a mayores” sobre las ya ejercidas en la función interventora (plena en este caso). No parece que estuvieran obligados a ello, pues el artículo 194 de la LHL (hoy 213 del TRLRHL) decía que

<sup>5</sup> De hecho, así se terminó confirmando posteriormente en el RD 424/2017: concretamente en el art. 9.2 para los ingresos (“El control posterior de los derechos e ingresos de la Tesorería de la Entidad Local y la de sus organismos autónomos se efectuará mediante el ejercicio del control financiero”) y en el art. 13.4 para los gastos (“Las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización e intervención limitada previa a que se refiere el apartado 2 de este artículo serán objeto de otra plena con posterioridad. Dichas actuaciones se llevarán a cabo en el marco de las actuaciones del control financiero que se planifiquen en los términos recogidos en el título III de este Reglamento”).

También en LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2018, p.4: “El artículo 219 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recoge la obligación de llevar a cabo un control posterior en aquellos casos en que se lleve a cabo la fiscalización limitada previa [...]”

Por otro lado, el artículo 13 del RDCIEL recoge, en su apartado 4, que “las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización e intervención limitada previa a que se refiere el apartado 2 de este artículo serán objeto de otra plena con posterioridad. Dichas actuaciones se llevarán a cabo en el marco de las actuaciones del control financiero que se planifiquen en los términos recogidos en el título III de este Reglamento.”

En conclusión, las actuaciones que en base a estos artículos se vayan a llevar a cabo con posterioridad al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, tendrán en todo caso la consideración de control financiero”.

“se ejercerán en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes”, y ya se ha visto que dichos artículos sólo preveían el control financiero como algo obligado en el caso de que se adoptara la función interventora “limitada”, (según se infería de los apartados 3 y 4 del artículo 200), no en el resto de casos. Pero, en todo caso, tampoco estaba excluida dicha posibilidad de un control financiero “a mayores” respecto de la función interventora plena. Por tanto, se podría afirmar que el control financiero resultaba exigible en caso de adoptarse la función interventora “limitada”, pero no necesariamente se veía agotado por esta.

Por otra parte, desde una perspectiva enfocada en los fines y la razón de ser de cada modalidad de control interno, se podría esgrimir, como argumento para apoyar esta idea de un control financiero no limitado a la simple función de completar o complementar una función interventora “limitada”, el hecho de que la función interventora, tal y como venía configurada en origen en la LHL (y actualmente en el TRLRHL) descansa básicamente en un mero control de legalidad, mientras que los objetivos del control financiero son mucho más ambiciosos y van más allá. En efecto, el artículo 201.2 de la LHL (ahora 220.2 del TRLRHL) asignaba al control financiero como fin el “informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos”. Es decir, en la medida en que uno de los objetivos del control financiero es informar el cumplimiento de las normas y directrices que resulten de aplicación (objetivo de mera legalidad), tiene sentido que el mismo pueda servir para complementar una función interventora (control de legalidad) “limitada”. Pero el control financiero no queda simplemente ahí, ya que, además de ese, tiene otros fines, por lo que, aun no habiéndose adoptado una función interventora “limitada”, la lógica indica que mediante algún mecanismo que no fuera la función interventora habría que verificar el cumplimiento de las otras variables que el artículo 201.2 LHL (ahora 220.2 del TRLRHL) preveía: la adecuada presentación de la información financiera y el grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

El último de esos objetivos (eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos previstos) podía verificarse mediante la aplicación del control de eficacia (al que a continuación me referiré), pero el objetivo de velar por la adecuada presentación de la información financiera sólo podría lograrse mediante la función de control financiero. En consecuencia, en aras a adoptar un modelo de control completo e integral, parece que el control financiero no habría de limitarse sólo a los casos de adopción de la función interventora “limitada”. De aquí también puede inferirse

la conclusión de que la función interventora “limitada” presupone el control financiero, pero no lo agota.

De toda esta reflexión que acaba de exponerse puede concluirse que el fundamento o razón de ser con el que la LHL concibió al control financiero es doble: por una parte, servir como complemento a la función interventora “limitada” a efectos de llevar a cabo un control de mera legalidad; y, por otra, servir de complemento a la función interventora (tanto a la plena como a la “limitada”) a efectos de garantizar un control integral que no se limitara a la comprobación de aspectos relacionados con el cumplimiento de legalidad, sino que, yendo más allá, ampliara los horizontes del sistema de control, adentrándolo en terrenos hasta entonces desconocidos en las Entidades Locales, consistentes en verificar aspectos vinculados a la adecuada presentación de la información financiera y a al grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.<sup>6</sup>

La segunda de las “funciones novedosas” que introdujo la LHL fue el control de eficacia. Respecto del mismo, el artículo 202 de dicho cuerpo legal (hoy artículo 221 del TRLRHL) simplemente se limitaba a afirmar que “tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones”. Nada más.

En la primera parte de su objeto, coincide sustancialmente con uno de los fines del control financiero (grado de cumplimiento de los objetivos), pero el control de eficacia añade algo más: “así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones”. Es decir, no se trata sólo de vigilar que se cumplen los objetivos que se hayan marcado (suponiendo que se haya previsto alguno), sino que además debe hacerse en consonancia con el “coste de funcionamiento” de los servicios e inversiones. Por tanto, podría inferirse, no se trata sólo de cumplir los objetivos previstos, sino también de hacerlo a un coste adecuado y ponderado a la categoría de dichos objetivos y al grado de consecución de los mismos.

En efecto, esta referencia al “análisis de los costes de funcionamiento” parece dar a entender que lo que la Ley quiere vigilar no es sólo el cumplimiento de los objetivos, sino también el coste en el que la Entidad Local incurre para lograrlos (o incluso para no lograrlos, puesto que aunque el objetivo pretendido no se consiguiera

<sup>6</sup>>. Como quedó patente en ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2019, p.11: “Según lo expuesto, el control financiero no es sólo un control de legalidad, sino que también se pretende a través del mismo controlar los principios económicos de actuación: legalidad, eficacia, eficiencia, adecuado registro y contabilización de operaciones, estabilidad presupuestaria y equilibrio financiero”.

finalmente, el coste ya habría sido realizado y ya se habría incurrido en el mismo, desde el momento en que se adopta la actuación o política pública de que se trate).

Este hecho quizá podría permitir inferir que el control de eficacia no se agota con el último de los objetivos del control financiero enunciados en el artículo 201.2 de la LHL (hoy 220.2 del TRLRHL): informar el grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. O quizá sí, si entendemos que el análisis del coste de funcionamiento en el que se incurre para intentar conseguir los objetivos pretendidos estaría incluido en el control financiero en la medida en que este está enfocado a analizar no sólo la eficacia, sino también la “eficiencia” en la consecución de los objetivos previstos. Así parece desprenderse de la definición que da la RAE al término eficiencia: “capacidad de lograr los resultados deseados con el mínimo posible de recursos”; de lo que parece deducirse que esta última interpretación es la correcta.<sup>7</sup>

En todo caso, aun, como parece, la función de control de eficacia, en cuanto a sus fines, sería redundante al objetivo ya previsto para el control financiero consistente en informar el “grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos”, lo cierto es que la LHL y el TRLRHL lo configuran como una función aparentemente independiente del control financiero.

¿Por qué crear una tercera “función” de control cuya finalidad es redundante con una de los objetivos ya previstos para el control financiero? Quizá pueda pensarse que lo que pretendió el legislador fue evitar que el modelo de control se quedara en un mero control de legalidad. En efecto, quizá el legislador temía que se aplicara la función de control financiero como un mero complemento a la función interventora “limitada” a efectos de completar el control de legalidad “limitado” llevado a cabo por esta y no desde una perspectiva más integral; y, para evitar los riesgos que conllevaría esa interpretación, “se inventó” una tercera función de control, que se aplicaría, ya sin duda ninguna, con independencia de que la función interventora se ejerciera de forma plena o “limitada” y que, en todo caso, habría de poner el foco en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos y el coste en que se haya incurrido para intentar alcanzarlos.

Esta sería una interpretación acorde con una búsqueda de un control integral y no meramente formalista y legalista. Pero, si esto fuera cierto y esa hubiera sido

<sup>7</sup>. El término eficiencia hace referencia a una realidad más amplia que el término eficacia, pues esta se refiere al simple cumplimiento de los objetivos previstos, mientras que aquella pretende el logro de los objetivos empleando los menores recursos posibles. Así se desprende de las definiciones que da la RAE a dichos términos. La eficacia la define la RAE como “la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera”. Respecto a la eficiencia, ya se ha expuesto más arriba su definición. De esto se desprende que, en la medida en que el control financiero tiene por objeto informar “del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos” (artículos 201.2 de la LHL y 220.2 del TRLRHL), el mismo parece abarcar, por sí sólo, el objeto del control de eficacia.

verdaderamente la intención del legislador, entonces ¿por qué la LHL y el TRLRHL se limitan a enunciar esta “función” de control de eficacia, sin concretarla, precisarla ni desarrollarla en nada, más allá de esa genérica referencia a su finalidad?

En todo caso y más allá de estas reflexiones, lo cierto es que la Ley configura una tercera función de control interno: el control de eficacia, que, según el artículo 194 de la LHL (hoy 312 del TRLRHL) debe ejercerse en las Entidades Locales, si bien, como ya ha sido señalado previamente, “con la extensión y efectos que se determina” en la propia Ley, que ni desarrolla ni precisa esta función, ni prevé un posterior desarrollo reglamentario que lo haga, por lo que dejó herido de muerte al control de eficacia, alumbrándolo y, simultáneamente, evitando darle una mínima regulación que permitiera aplicarlo con garantías y con mínimo contenido, lo que determinó que en el fondo quedara en el más absoluto de los olvidos en lo relativo a su ejercicio real en la práctica.

## 1.2. EL PROBLEMA DE LA NO APLICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO Y DEL CONTROL DE EFICACIA EN LA REALIDAD PRÁCTICA DE LAS ENTIDADES LOCALES.

Y es que, en definitiva, este fue el gran problema de la LHL y del TRLRHL con estas dos modalidades de control novedosas: que simplemente se limitan a enunciarlas, sin desarrollarlas apenas (muy poco en el caso del control financiero, nada en el caso del control de eficacia).

Y esto trajo como consecuencia que, en la práctica, prácticamente ninguna Entidad Local ejerciera estas dos modalidades de control.<sup>8</sup> Así, aun cuando el control financiero y el control de eficacia se encontraban dentro de las tres “funciones” de control interno que preveían la LHL primero y el TRLRHL después, la realidad es que el control interno ejercido por los órganos interventores en la mayoría de las Entidades Locales se limitaba al ejercicio de la función interventora.<sup>9</sup> Lo que, a la luz de la propia configuración legal que la LHL y el TRLRHL daban a la misma, significaba que el control interno que se estaba ejerciendo en la práctica consistía en un mero control de legalidad, sin más.

<sup>8</sup> ENRIQUEZ MOSQUERA, J.J., “Análisis crítico del reglamento de control interno de las Entidades Locales: aspectos positivos y negativos” [versión electrónica], *Auditoría pública*, 73 (2019), p.72: “El control financiero es hasta la fecha una modalidad del control interno muy escasamente utilizada en nuestras entidades locales fuera de aquellos casos en los que es el único control existente por la propia naturaleza de la entidad (Sociedades Municipales por ejemplo). A este hecho ayudaba la regulación existente parca, confusa y que no fijaba ningún tipo de procedimiento, lo que significó y significa que [el] control financiero es desconocido en muchos municipios”.

<sup>9</sup> Y ni siquiera la función interventora se venía ejerciendo adecuadamente, tal y como puso de manifiesto el Tribunal de Cuentas en su “moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales”, de 20 de julio de 2006.

Así lo puso de manifiesto el Tribunal de Cuentas en el año 2006:

“Asimismo, en las Entidades en las que el Pleno, según la facultad prevista en el artículo 219 del TRLRHL, acordó el ejercicio de la intervención previa limitada de las obligaciones y los derechos, se incumple de forma generalizada la obligación de realizar otra plena posterior sobre una muestra representativa de los gastos y los ingresos y, en los casos en que se realiza, ésta no se documenta mediante informes escritos en los que consten las conclusiones”.

[...]

“En las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Tribunal, se ha puesto de manifiesto que la función del control financiero no se ejerce en la mayoría de las Entidades, ni respecto a la propia Entidad ni a sus entes dependientes y, en los casos en que se realiza, dicho control no se documenta según establece la normativa mediante informe que junto con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, se remita al Pleno para su examen.

De igual modo, no se ejerce el control de eficacia a causa de la generalizada falta de definición de objetivos en las Entidades locales. En este sentido, el art. 211 del TRLRHL regula que los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás Entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste. Sin embargo, muchas Entidades no elaboran dichas memorias y, en su caso, no tienen el alcance y contenido regulado debido a que los presupuestos no se confeccionan por programas ni la contabilidad implantada está organizada para permitir obtener entre sus fines la determinación de los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios”.<sup>10</sup>

Es uno de los problemas típicos de la Administración Pública: las preocupaciones por los asuntos y las reformas legislativas se centran en configurar y abordar las medidas normativas hasta su publicación en el boletín oficial correspondiente; pero, una vez producida dicha publicación y comenzada la vigencia de la norma, se asume como dogma y se da por hecho que lo plasmado en la misma va a cumplirse (y, de hecho, se cree que va a cumplirse), sin que nadie se preocupe de dotar los medios necesarios y arbitrar las garantías suficientes para garantizar que realmente dichas previsiones pueden ser objeto de cumplimiento en verdad.

<sup>10</sup> NIETO DE ALBA, U., *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales* (nº 722), Madrid, Tribunal de Cuentas, 2006, pp. 10 y 12.



### 1.3. EL INTENTO DE ARBITRAR UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA: LA REFORMA OPERADA EN EL TRLRHL A TRAVÉS DE LA LRSAL Y LA PREVISIÓN EN LA MISMA DE PROCEDER A UN DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL RÉGIMEN DE CONTROL INTERNO PREVISTO EN EL TRLRHL.

Entre las propuestas que aportaba el Tribunal de Cuentas en su ya citada “Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales”, de 2006, para alcanzar una solución al problema se encontraba la siguiente:

*“Desarrollar reglamentariamente el régimen de control y fiscalización contemplado en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, en su triple acepción de función interventora y función de control financiero y de eficacia”.*<sup>11</sup>

Y esta fue la solución elegida, a través de la reforma operada en el TRLRHL por la LRSAL, que reformó dos artículos del TRLRHL: el 213 y el 218.

En lo que a efectos del presente trabajo atañe, se pondrá el foco de atención en la reforma del artículo 213, cuya redacción quedó como sigue (se han subrayado las novedades introducidas por la LRSAL respecto de la redacción anteriormente vigente):

*“Se ejercerán en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.”*

*A propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior.*

*Los órganos interventores de las Entidades Locales remitirán con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los citados controles desarrollados en cada ejercicio, en el plazo y con el contenido que se regulen en las normas indicadas en el párrafo anterior”.*<sup>12</sup>

<sup>11</sup> NIETO DE ALBA, U., Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales (nº 722), op. cit. supra, p. 13.

<sup>12</sup> Art. 213 del TRLRHL en su redacción dada por la LRSAL.

Es decir, en el nuevo párrafo segundo introducido por la LRSAL en el artículo 213 del TRLRHL se prevé, precisamente, que se llevará a cabo dicho desarrollo reglamentario que el Tribunal de Cuentas recomendaba en 2006.

Conviene tener presente el contexto reinante en el momento histórico en que se aprueba la LRSAL. Era el año 2013, España se encontraba sumida en plena crisis económica provocada por la Gran Recesión mundial de 2008, los efectos de los estabilizadores automáticos, así como las primeras medidas y decisiones gubernativas tomadas por el anterior gobierno durante la primera parte de la crisis económica para intentar revertirla, enfocadas en grandes programas de gasto público para lograr una salida “keynesiana” de la recesión (Planes E), habían disparado el déficit y el nivel de deuda pública. A eso se unía el incremento de los costes de financiación, a causa del aumento de la prima de riesgo. A finales de 2011 se había producido un cambio de gobierno, pasando de un ejecutivo de corte socialista a uno nuevo que seguía una línea ideológica liberal-conservadora, lo que supuso un viraje en cuanto a las prioridades: ahora el acento se ponía en el control del gasto público y en el rigor presupuestario. Se acababa de aprobar, el año anterior, la LOEPySF, que desarrollaba las nuevas previsiones del reformado artículo 135 de la Constitución Española.<sup>13</sup>

Es decir, era el caldo de cultivo ideal para desarrollar de una vez por todas un sistema de control interno integral, que no se limitara a las meras comprobaciones de cumplimiento de legalidad, sino que apostara definitivamente por controles de eficacia en el cumplimiento de los objetivos y de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. Era, sin duda, el momento para el control financiero y el control de eficacia.

### 1.4. LA MATERIALIZACIÓN DE LA SOLUCIÓN PROPUESTA POR LA LRSAL: LA APROBACIÓN DEL RD 424/2017, QUE CONFIGURA UN MODELO DE CONTROL INTERNO LOCAL EQUIPARABLE AL DEL ESTADO.

A fin de materializar la previsión de desarrollo reglamentario introducida en el artículo 213 del TRLRHL por la LRSAL, se creó un grupo de trabajo en el seno de la IGAE, dirigido por la ONA. Dicho grupo de trabajo se dispuso a elaborar un

<sup>13</sup> Según RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, Revista de Estudios Locales CUNAL, 217 (2018), p.21: “El contexto económico-financiero y presupuestario, la aprobación por el Consejo de Ministros del Programa Nacional de Reformas de España en abril de 2012 y la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera -pretendía evitar que las Entidades Locales gastaran más de lo que ingresaran y que financiaran servicios para los que no disponían de competencia o dotación presupuestaria- implicaron una mayor presencia y relevancia de los órganos de control interno de las Entidades Locales y aceleraron la tramitación [de la] Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local con la que se pretendía en general: [...] garantizar un control financiero y presupuestario más riguroso [...]”.

borrador de reglamento de control interno en el sector público local. Y lo hizo con la vista puesta en el modelo de control interno que regía en el Estado. En efecto, el diseño del modelo de control interno local se quiso hacer a imagen y semejanza del modelo de control interno estatal, modelo contenido y regulado en la LGP y en el RD 2188/1995. De hecho, si se observa la estructura del nuevo reglamento de control interno local que finalmente terminaría por aprobarse, se verá que es prácticamente calcada a la del RD 2188/1995.

Y ello a pesar de que las modalidades de control interno que preveía el TRLRHL, que era la norma con rango de ley que este reglamento en ciernes debía desarrollar normativamente, no eran exactamente las mismas que las que la LGP recogía para el Estado. Efectivamente, la LGP regulaba para el Estado tres modalidades de control: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública; mientras que el TRLRHL hablaba de estas tres modalidades de control interno local: la función interventora, el control financiero y el control de eficacia.

El motivo, según se ha dicho, descansaba en que:

*“El modelo de control que se recogió en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, actual TRLRHL, fue el establecido por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria con las modalidades de función interventora, control financiero y control de eficacia, y no se ha adaptado a las reformas para el sector estatal que se plasmaron en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, por lo que en la elaboración del borrador del Real Decreto de desarrollo del control interno de las entidades locales habrían de tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:*

- 1. Si bien puede entenderse [que] la función interventora como control previo se realiza en términos parecidos al ámbito estatal, no puede decirse lo mismo con respecto a la “fiscalización plena posterior” (artículo 219.3 del TRLRHL) que en el ámbito del sector estatal ha desaparecido.*
- 2. Por otro lado, el control financiero como una categoría genérica también se suprimió con la entrada en vigor de la LGP, por lo que habían de tomarse como referentes para la adaptación la categorías actualmente existentes, esto es, el control financiero permanente y la auditoría pública, encajando en estas últimas tanto el control de eficacia como la auditoría de cuentas anuales (artículos 213 y 221 del TRLRHL)”*.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Según RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, op. cit. supra, p. 23.

Sin embargo, esta explicación puede ser matizada.

Y es que, aun siendo cierto que el modelo de control que se recogió en la LHL de 1988 fue el diseñado para el Estado por el texto refundido de la LGP de 1988; que dicho modelo preveía las tres modalidades de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia y que el mismo fue objeto de reforma mediante la aprobación de la LGP del año 2003 (que pasó a contemplar como modalidades de control para el Estado la función interventora, el control financiero permanente y a la auditoría pública), habiéndose adaptado a dicha reforma el RD 2188/1995 para el Estado, mientras que la LHL no había hecho lo propio para las entidades locales; no es menos cierto que el legislador, con posterioridad a la reforma de las tres modalidades de control para el ámbito estatal operada por la LGP de 2003, había tenido la oportunidad de adaptar, hasta en dos ocasiones (como mínimo), las modalidades de control interno local a las nuevas tres modalidades recogidas para el ámbito estatal y no lo hizo.

En efecto, el legislador pudo hacer dicha adaptación, primero, al aprobar el TRLRHL en el año 2004 (la LGP había introducido las tres nuevas modalidades de control interno en 2003), pero decidió no hacerlo y seguir manteniendo, en el ámbito local, las tres antiguas “funciones” de control interno: función interventora, control financiero y control de eficacia.

Y después, en una segunda ocasión, al reformar el artículo 213 del TRLRHL mediante la aprobación de la LRSAL, el legislador tuvo una segunda oportunidad de reformular las tres modalidades del control interno local, de forma idéntica a las tres modalidades previstas en la LGP para el Estado, pero tampoco lo hizo.

Cabría, por tanto, preguntarse en qué medida la IGAE estaba legitimada para proponer la reformulación, por vía reglamentaria, de las tres modalidades de control interno local previstas en el artículo 213 del TRLRHL: función interventora, control financiero y control de eficacia (que es lo que supuestamente el reglamento de control interno local debía desarrollar), con vistas a “amoldarlas” a las modalidades de control interno previstas en el modelo de control interno estatal, cuando el verdaderamente legitimado para haberlo hecho -el legislador- había podido hacerlo ya por dos veces y no lo había hecho.

En realidad, la IGAE optó por la solución más sencilla y cómoda para la propia IGAE -adaptar el modelo de control interno local al existente en el Estado-, sin tener en cuenta que la realidad, necesidades y medios con los que cuenta el grueso de las Entidades Locales no son, ni de lejos, las de la IGAE ni la del Estado y, con independencia de lo anterior, dando la espalda a una realidad: el reglamento respecto del cual se les había pedido que elaboraran un borrador debía desarrollar

una norma con rango de ley -el TRLRHL- y dicha norma con rango legal lo que contemplaba eran tres modalidades concretas de control: la función interventora, el control financiero y el control de eficacia. El borrador de reglamento propuesto por la IGAE, por tanto, no se limitaba a desarrollar una ley, sino que, al menos en parte, lo que hacía era, de alguna manera reelaborar o reformular la ley, tomando autónomamente y por su cuenta y riesgo la decisión de hacer una adaptación al modelo de control interno estatal, cuando el legislador no había decidido eso, habiendo tenido ocasión de hacerlo hasta, como mínimo, dos veces. La IGAE se atribuyó una facultad (y el gobierno lo consintió) que, desde mi humilde punto de vista, no le correspondía.

Por otra parte, también cabría cuestionar a la “versión oficial” de la IGAE el hecho (que parece implícito en dicha “explicación oficial”) de que el modelo de control interno local debiera de adaptarse, porque sí, al modelo estatal. La adaptación al modelo estatal podía ser quizá una opción posible a valorar, pero no es menos cierto que no era la única opción posible y que quizá no era la mejor opción posible. Así, también cabría haber diseñado un modelo de control interno local específico, en base a las tres modalidades que preveía el artículo 213 del TRLRHL. Y no sólo eso (puesto que, al fin y al cabo, eso no era lo más importante, pues ya se ha expuesto previamente que parece que, razonablemente, el control financiero podría, por sí sólo, abarcar el objeto del control de eficacia); sino que además (y esto sí que es mucho más relevante que lo anterior) tuviera en cuenta la compleja realidad de las Entidades Locales en España: la diferencia de tamaño y medios entre las grandes ciudades y los innumerables municipios minúsculos (en los que ya el hecho de que se ejerza simplemente función interventora es un sueño) y la existencia de otros municipios medianos, que en muchas ocasiones son aquellos en los que más dificultades podrían encontrarse para configurar un modelo de control interno integral y eficaz porque, siendo demasiado pequeños para tener medios suficientes, son a la vez lo bastante grandes como para tener una actividad financiera y presupuestaria de cierta relevancia, por lo que en ellos, podría decirse, “se junta el hambre con las ganas de comer” (mucho actividad, escasos medios para controlarla). Además, hay que tener en cuenta que, al fin y al cabo, las Entidades Locales presentan unas peculiaridades que el Estado no tiene. Este, probablemente, habría sido un enfoque más adecuado y certero para basar en él el desarrollo reglamentario y no la adaptación al modelo de control interno estatal.

En definitiva, había argumentos suficientes para haber respetado lo que el artículo 213 del TRLRHL decía (función interventora, control financiero y control de eficacia) y para que el desarrollo reglamentario del mismo se hubiera enfocado en adaptar el modelo de control interno local a la realidad de las Entidades Locales y no, como se terminó haciendo finalmente, al modelo del Estado.

Por el contrario, en lo que se refiere a este particular, el reglamento -como se tendrá ocasión de analizar posteriormente- se limitó a establecer la posibilidad de acogerse a un modelo simplificado de control interno para las Entidades Locales que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad. Ya está, nada más.

En esta ceguera de la IGAE respecto a la realidad y necesidades de las Entidades Locales quizá pudo tener algo que ver el hecho de que el grupo de trabajo estuviera integrado exclusivamente por “interventores estatales y locales destinados en la IGAE”.<sup>15</sup> Quizá habría sido conveniente que de dicho grupo de trabajo formaran parte, además, interventores locales que desempeñaran su labor en Entidades Locales. Habría sido algo lógico.

<sup>15</sup> RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, op. cit. supra, p. 22.

## **CAPÍTULO 2. EL FUNDAMENTO DEL CONTROL FINANCIERO: HACIA UN NUEVO PARADIGMA EN MATERIA DE CONTROL INTERNO**

Ya se ha expuesto y razonado previamente que el fundamento con el que la LHL y el TRLRHL concibieron el control financiero fue doble: por una parte, servir de complemento a la función interventora “limitada” a fin de reforzar el control de legalidad (cuya amplitud se veía limitada precisamente por el hecho de constreñir la comprobación a una serie de extremos tasados); y, por otra parte, servir de complemento a la función interventora (tanto a la plena como a la “limitada”) en aras a asegurar un modelo de control interno integral que no sólo descansara en la realización de controles de mera legalidad, sino que además llevara a cabo verificaciones orientadas a vigilar si la gestión se adecúa a los principios de buena gestión financiera.

Las dos facetas son importantes y complementarias. Y las dos, en el fondo, se incardinan hacia una misma lógica, cuyo fundamento empieza a ser tendencia en la evolución del control interno: reducir progresivamente el peso del control previo (función interventora), que es la modalidad de control interno que se venía ejerciendo tradicionalmente, y aumentar simultáneamente la relevancia del control posterior (control financiero)<sup>16</sup> a través de la aplicación de técnicas de muestreo y auditoría.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Aunque este en determinados casos puede ser previo o concomitante, lo más habitual es que sea posterior a la adopción de la actuación que es objeto de control.

<sup>17</sup> APARISI APARISI, M<sup>a</sup> C., “La auditoría continua y el control financiero” [versión electrónica], *Revista de Derecho Local*, 80 (2019), pp. 3-15. Consultado el 08.01.2022 en <https://elderecho.com/la-auditoria-continua-y-el-control-financiero>, en una línea similar opina que: “Si consideramos las dos vertientes del modelo de control interno, debemos insistir en el mayor peso específico que se le debe dar al control financiero, tanto por sus características (es un control que se realiza a posteriori, pero también puede ser previo y concomitante) como por el mayor número de servicios que se prestan de forma indirecta (concesión, concierto, gestión interesada...) o a través de sociedades o por el control de las subvenciones y por la clara tendencia marcada por la Intervención General del Estado hacia este tipo de control”.

Esta tendencia, en síntesis, lo que busca es limitar la función interventora (previa) a una serie de extremos de general comprobación y requisitos básicos (consistentes en cuestiones básicas de legalidad cuyo cumplimiento resulta irrenunciable habida cuenta de su radical importancia); y ya posteriormente, una vez adoptada y ejecutada la actuación de que se trate, realizar sobre una muestra representativa, utilizando técnicas y métodos de auditoría, un control financiero (posterior) a fin de verificar el cumplimiento de otros extremos de legalidad no comprobados en la función interventora “limitada”, así como otras cuestiones que van más allá del simple cumplimiento de la legalidad y que están más relacionadas con la adecuación de la gestión pública a los principios de buena gestión financiera (tradicionalmente suele hablarse de eficacia, eficiencia y economía, aunque pueden añadirse más principios).

Esta forma de concebir el control interno tiene la ventaja de agilizar la gestión -en la medida en que se reduce el número de extremos y requisitos que han de ser comprobados con carácter previo a la adopción de la actuación o política pública- y, además, permite al órgano de control, mediante el uso de técnicas de muestreo y auditoría y la realización de análisis de riesgos, poner el foco en aquellas cuestiones que se haya demostrado que son críticas (ya sea por su relevancia económica-financiera, por tratarse de novedades fruto de recientes reformas normativas, porque reiteradamente se hayan observado incumplimientos en las mismas, ya sea en el ejercicio de la función interventora o en otras actuaciones de control financiero llevadas a cabo con anterioridad, o por cualquier otro motivo que se considere, motivadamente, por parte del órgano de control en base a su experiencia y conocimiento adquirido a lo largo del tiempo y/o de otras variables en juego) y que van más allá de la mera comprobación del cumplimiento de la legalidad.

En efecto, el simple control de cumplimiento de legalidad resulta incompleto por su incapacidad para abarcar todas las dimensiones que presenta la complejidad de la gestión pública en la actualidad y, además, se ha demostrado insuficiente para contribuir a lograr la consecución de los objetivos perseguidos por la gestión pública, pues es evidente que el simple cumplimiento de la legalidad no es en sí mismo un objetivo, sino el medio para conseguir una serie de objetivos que van mucho más allá.

Con ello no quiere decirse que se haya de prescindir del control previo de legalidad, sino que este, por sí sólo, no es bastante para colmar las necesidades y aspiraciones del control interno actual y que conviene evolucionar hacia un nuevo modelo de control interno que combine los controles previos de legalidad con controles financieros posteriores y auditorías operativas, cuyo objeto sea seleccionado en base a análisis de riesgos (con importancia creciente y fundamental de las nuevas

herramientas informáticas: big data, etc) y a la experiencia del auditor, a fin de incrementar el valor aportado por la función de control interno.<sup>18</sup>

La tendencia, por tanto, acerca de hacia dónde debe dirigirse el modelo de control interno está clara y el futuro mira al control financiero, en la confianza de superar las limitaciones de un mero control previo de legalidad, que al fin y al cabo, termina convirtiéndose siempre en “más de lo mismo”, frente al espíritu innovador –análisis de riesgos, auditorías específicas, uso de técnicas estadísticas, hacer valer la experiencia del auditor, etc–, que inspira las actuaciones de control financiero.<sup>19</sup>

Ahora bien, no se trata de pasar de un extremo al otro, es decir, de hacer sólo función interventora previa (sin control financiero) a realizar únicamente control financiero posterior (dejando olvidada la función interventora), puesto que no

<sup>18</sup> GARCÍA MUÑOZ, J., “Evolución y tendencias del control interno público para la próxima década. De la fiscalización previa a un sistema de Governance, Risk Management & Compliance en la Administración Pública” [versión electrónica], *Presupuesto y gasto público*, nº 86 (2017), pp. 120 y 121. Consultado el 09.01.2022 en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86_07.pdf): “La función interventora es menos intensiva en conocimiento que el ejercicio de control financiero a través de auditorías. Las fiscalizaciones previas (plenas o limitadas) se basan en el establecimiento de unos puntos de control automáticos, predeterminando los resultados de control a los alcances previamente fijados. El alcance condiciona el procedimiento de control y limita, por tanto, sus resultados. Por el contrario, la auditoría de regularidad u operativa, presenta una mayor flexibilidad en sus procedimientos de control. Las comprobaciones a realizar no están predeterminadas. Para formar una opinión, el auditor aplica su juicio profesional moviéndose en terreno resbaladizo de alternativas y soluciones no finitas. Así, frente a limitadas comprobaciones previas sobre la existencia de crédito adecuado y suficiente o la verificación sobre la competencia del órgano que acomete un acto administrativo, el auditor deberá testar la cobrabilidad del saldo de la cuenta de deudores o la razonabilidad de las deudas con proveedores, el valor actual de los elementos de su patrimonio, la eficiencia y el rendimiento sacado de sus activos, el valor de sus intangibles, la eficacia de las políticas públicas o el impacto de una determinada asignación presupuestaria. No se debe descuidar lo primero, pero se deben acometer de la manera más eficiente posible orientando la acción de control rápidamente hacia lo segundo. Las condiciones del terreno de juego son mucho más duras, requieren más esfuerzo, más capacidades, más competencias, pero es ahí y no en un cómodo control previo de legalidad donde maximiza su valor el servicio de control interno.

[...]

*El control previo sistemático en alcance y elementos a verificar es improductivo, desaprovecha los recursos y provoca que la acción de control sea predecible y conocida, lo que facilita la labor a quien pretende burlar intencionadamente los puntos y procedimientos de revisión. Por el contrario, se consigue un mejor rendimiento de las actividades de control a través de muestreo estadístico sobre las poblaciones de gastos, ingresos o elementos –personas, bienes...– a controlar. La matemática y aleatoriedad es quien determina los elementos muestrales a comprobar. Ante tal incertidumbre, la primera línea de defensa, los sujetos gestores, extreman su comportamiento y cuidado sobre las actividades que realizan, potencialmente seleccionables en futuras auditorías. Dicha imprevisibilidad, junto con la plasmación formal del principio de responsabilidad y de gestión responsable, refuerzan enormemente el entorno de control, elemento basal del sistema”.*

<sup>19</sup> RUIZ GARCÍA, E., “Panel 2. La mejora de la gestión de los fondos públicos: auditoría operativa vs. evaluación de políticas públicas”, *Video acta del II Congreso sobre control interno local: Estrategias para un ejercicio eficaz del control interno* (Huesca, 2021), min 09:10-10:28: “Porque cuando hoy se hablaba de ese modelo, del nuevo modelo de control interno a partir del Real Decreto [424/2017] yo me doy cuenta de que, desde mi punto de vista, el modelo que se está ahora poniendo en funcionamiento es un modelo que va a ser llamado a ser transformado urgentemente y muy rápidamente como ha sido el caso de la Unión Europea, de las instituciones de la Unión Europea a partir del año 2004 cuando cayó la “Comisión Santer” por un escándalo en la gestión de una comisaría y eso provocó un cambio radical en el modelo de control interno: desapareció la intervención, que en aquel momento era ejercida por la Dirección General de control financiero: desapareció, y el control interno, la responsabilidad, fue transferida a la gestión, con muchas salvaguardas y muchos métodos desde análisis de riesgos, normas de control interno, declaraciones, control ex ante, control ex post; pero siempre bajo la responsabilidad del gestor. Y se creó la función de la auditoría interna, en cada Institución, únicamente encargada de realizar auditoría, no ningún tipo de control ex ante”.

conviene olvidar que el control financiero posterior analiza las actuaciones una vez que estas han sido ya llevadas a cabo, por lo que las debilidades detectadas podrán servir como aprendizaje para el futuro, pero la actuación en cuestión ya se ha realizado y no se puede corregir (pues, evidentemente, no se puede volver atrás en el tiempo). Hay aspectos fundamentales de legalidad cuyo cumplimiento es innegociable y a cuya verificación previa no se puede renunciar en un modelo de control interno que se precie. Por ende, sobre los mismos, habrá de ejercerse siempre y en todo caso la función interventora previa -son los requisitos básicos a los que se refieren los Acuerdos del Consejo de Ministros relativos a ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos<sup>20</sup> y que constituyen un mínimo indispensable e indisponible para la configuración, en su caso, del acuerdo de adopción de la función interventora “limitada” en el ámbito de las Entidades Locales (artículo 13.2, letra c) del RD 424/2017)-.

Se trata, en consecuencia, de alcanzar un equilibrio, ya que como suele decirse “en el término medio se encuentra la virtud”, a fin de aprovechar al máximo el potencial del control financiero posterior y el valor que este puede aportar, sin descuidar los aspectos básicos de legalidad cuya comprobación previa es irrenunciable, en base al mandato constitucional dirigido a la Administración Pública de regir su actuación “con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Resolución de 16 de junio de 2021, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de junio de 2021, por el que se modifica el de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos; y Resolución de 25 de julio de 2018, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2018, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios.

<sup>21</sup> Art. 103.1 *in fine* de la Constitución Española.

### **CAPÍTULO 3. LOS PILARES BÁSICOS DEL MODELO DE CONTROL FINANCIERO PARA LAS ENTIDADES LOCALES PREVISTO EN EL RD 424/2017**

Lógicamente, para poder analizar un modelo desde un punto de vista crítico, previamente es necesario conocerlo, al menos en sus aspectos fundamentales, para poder posteriormente, a la luz de su estudio y de la experiencia acumulada, proceder a llevar a cabo dicho análisis crítico. Ese es el objetivo del presente capítulo: desgranar los pilares básicos del modelo de control financiero propuesto por el RD 424/2017 para, una vez explorado a fondo el citado modelo, poder posteriormente –en los siguientes capítulos– identificar las cuestiones clave del mismo a efectos prácticos y analizarlo con un enfoque crítico.

#### **3.1. CONCEPTO DEL CONTROL FINANCIERO EN EL ÁMBITO LOCAL.**

Finalmente y aunque con retraso respecto del calendario inicialmente previsto -debido al año durante el cual el gobierno estuvo en funciones (desde la convocatoria de las mismas en octubre de 2015, pasando por la celebración de nuevas elecciones en junio de 2016 y hasta que finalmente se logró la investidura de un Presidente del Gobierno en octubre de 2016)-, se aprobó el reglamento previsto en el artículo 213 del TRLRHL, siguiendo el espíritu que había sido propuesto por la IGAE en su borrador.

Así, tras pasar por todos los trámites legalmente previstos, se publicó en el BOE, número 113, del 15 de mayo de 2017, el RD 424/2017, si bien su entrada en vigor no se produjo hasta el 1 de julio del año siguiente (según preveía su DF segunda).

Este es el reglamento que regula y desarrolla el modelo de control interno local previsto en el artículo 213 y siguientes del TRLRHL, y lo hace en base a las modalidades de control interno previstas para el control interno estatal por la LGP y el RD 2188/1995: función interventora, control financiero permanente

y auditoría pública. Puesto que el TRLRHL no habla propiamente de control financiero permanente y auditoría pública, sino simplemente de control financiero, lo que hizo el RD 424/2017 fue configurar el control interno del sector público local en torno a 2 formas de ejercicio (aunque el preámbulo del Real Decreto, al igual que el TRLRHL, también las denomina modalidades): la función interventora y el control financiero -obviando, por tanto, el control de eficacia (ahora se verá en qué situación quedó el mismo)-; y, para lograr encajar la pretensión de la IGAE de realizar una equiparación al modelo de control interno estatal, fue ya dentro del control financiero donde se previeron las 2 modalidades (en realidad, submodalidades, puesto que el control financiero en sí mismo ya constituye una modalidad) previstas en el modelo de control interno estatal distintas a la función interventora: el control permanente y la auditoría pública.

El RD 424/2017 define el control financiero como aquella modalidad o forma de ejercicio del control interno en el sector público local que

*“tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales”.*<sup>22</sup>

Dentro del mismo se prevén como (sub)modalidades el control permanente y la auditoría pública.

Pero recuérdese que el artículo 213 del TRLRHL hablaba de una tercera modalidad de control: el control de eficacia, modalidad no prevista en la LGP -motivo por el cual fue desterrada del reglamento de control interno local por la IGAE-. Y entonces, ¿qué ocurrió con el control de eficacia? El RD 424/2017, a la definición previamente reproducida, añade lo siguiente:

*“El control financiero así definido comprende las modalidades de control permanente y la auditoría pública, incluyéndose en ambas el control de eficacia referido en el artículo 213 del texto refundido de la Ley de las Haciendas Locales”.*<sup>23</sup>

En consecuencia, la función de control de eficacia, prevista por el TRLRHL como una de las tres modalidades de control interno local, quedó subsumida en el control financiero (en sus dos (sub)modalidades). Se asume, por tanto, por el RD

<sup>22</sup> Art. 3.3 del RD 424/2017.

<sup>23</sup> Art. 3.4 del RD 424/2017.

424/2017, que los objetivos previstos para el control de eficacia por el artículo 221 del TRLRHL pueden lograrse con la sola aplicación del control financiero; algo que, al menos a priori, no resulta descabellado pensar que efectivamente así pueda ser, pues como ya ha sido dicho -y como el artículo 3.3 del RD 424/2017 recalca-, el control financiero aúna controles orientados a contrastar la eficacia y la eficiencia (el RD 424/2017 añade, además de estos que ya preveía el TRLRHL, la economía, la calidad, la transparencia, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera), por lo que su objeto resulta coincidente con el que el artículo 221 del TRLRHL atribuye al control de eficacia.

### 3.2. LOS DOS RÉGIMENES DE CONTROL INTERNO CONTEMPLADOS POR EL RD 424/2017 Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL FINANCIERO.

Según reza la exposición de motivos del RD 424/2017:

*“El desarrollo reglamentario del control interno en las Entidades Locales, no ha querido obviar la especial heterogeneidad que impera en el ámbito del sector público local, principalmente en el ámbito municipal. Siguiendo un tratamiento paralelo y similar al ya establecido para el régimen contable local, pero sin transgredir los principios generales del control interno y sin diluir las obligaciones que el ordenamiento jurídico establece para el órgano interventor de las Entidades Locales, se desarrolla en el título V del texto un régimen de control simplificado de aplicación potestativa para aquellos municipios que cuentan con una menor dimensión en su actividad económico-financiera y que podrían encontrarse, en principio, en peores condiciones para asumir el régimen de control general”.*<sup>24</sup>

Es decir, el RD prevé dos regímenes de control interno: un régimen de control simplificado y un régimen de control general. La aplicación de uno u otro tiene una incidencia decisiva en lo relativo al control financiero.

El régimen de control simplificado se configura en torno a tres elementos característicos:

Primero, es potestativo acogerse o no al mismo para aquellas entidades que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación. En este sentido, se ha considerado que:

<sup>24</sup> Párr. 1º, Apdo. IV, de la exposición de motivos del RD 424/2017.

*“La decisión de aplicar el régimen simplificado u ordinario de control es una decisión que compete exclusivamente al órgano de control de la entidad local, no teniendo que someterla a aprobación del Presidente ni del Pleno de la Corporación Local”.*<sup>25</sup>

Si bien, en la práctica, se observa que es muy común que la aplicación del régimen simplificado de control interno se adopte mediante acuerdo del Pleno, ya sea a través de un acuerdo expreso haciendo opción por dicho régimen de control o mediante la aprobación de un reglamento de control interno de la Entidad Local que se trate -por tanto, vía aprobación plenaria también- en el que se hace constar que la Entidad Local se acoge al referido régimen de control interno. Otra opción, a efectos prácticos, sería hacerlo constar en las Bases de Ejecución del Presupuesto (en la medida en que estas se aprueban junto al Presupuesto podría considerarse que en tal caso existiría también un pronunciamiento del Pleno acogiendo al régimen de control interno simplificado).

Es necesario acogerse expresamente al mismo. De lo contrario resultaría aplicable el régimen de control general.<sup>26</sup>

Segundo, pueden acogerse al mismo las Entidades Locales que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre (modelo simplificado de contabilidad local). Es decir:

“1. [...]”

a) Los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 euros, así como aquellos cuyo presupuesto supere este importe pero no exceda de 3.000.000 de euros y cuya población no supere 5.000 habitantes.

b) Las demás entidades locales siempre que su presupuesto no exceda de 3.000.000 de euros.

c) Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores.

[...]

3. A efectos de lo previsto en los apartados anteriores, se tomará como importe del Presupuesto el de las previsiones iniciales de ingresos del último Presupuesto aprobado definitivamente por la entidad local y, en su caso, el de las previsiones iniciales de ingresos que, para la entidad local y sus organismos autónomos, se

<sup>25</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL, op. cit. supra, p.2.

<sup>26</sup> MEGÍAS GONZÁLEZ, A., “El modelo de control en los pequeños municipios tras el RD 424/2017, de 28 de abril, Revista de Estudios Locales CUNAL, 217 (2018), p. 48: “De no adoptarse el referido régimen simplificado, será aplicable el régimen de control financiero en su integridad”.

*deduzca del estado de consolidación del Presupuesto a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 166 del Texto refundido de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, correspondiente al último Presupuesto aprobado.*

4. *La determinación del número de habitantes se efectuará en función de las cifras de población resultantes de la última revisión del padrón municipal.*

5. *Cuando las entidades que apliquen la presente Instrucción dejen de cumplir los requisitos del apartado 1 anterior, sólo vendrán obligadas a aplicar la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, si dicha circunstancia se mantiene durante tres ejercicios consecutivos. El nuevo modelo contable se aplicará, en todo caso, por ejercicios completos”.*<sup>27</sup>

Estos y no otros son los únicos criterios a tener en cuenta para definir el ámbito de aplicación del régimen simplificado.<sup>28</sup>

No resulta necesario que la Entidad Local esté aplicando el modelo simplificado de contabilidad local, sino que es suficiente con que se encuentre dentro del ámbito de aplicación del mismo<sup>29</sup> (este matiz es importante, porque la instrucción permite aplicar el modelo normal de contabilidad local aun cuando se esté dentro del ámbito de aplicación del modelo simplificado).<sup>30</sup>

Por último, la principal repercusión que entraña el hecho de acogerse a este régimen de control interno simplificado radica precisamente en la no obligación de llevar a cabo actuaciones de control financiero, salvo excepciones contadas. Así, en caso de acogerse al mismo solamente resultará obligatorio, en materia de

<sup>27</sup> Regla 1, apdos. 1, 3, 4 y 5 del modelo simplificado de contabilidad local.

<sup>28</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL, op. cit. supra, p.1: “El modelo de control simplificado que recoge el artículo 39 del RDCIEL se podrá aplicar a aquellas Entidades Locales que cumplan los requisitos recogidos en la Regla 1 de la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local, que se reducen básicamente a requisitos de presupuesto y población. En consecuencia, en el punto 2.2 del modelo de informe del Secretario Interventor, no debería vincularse la aplicación del modelo de control simplificado a otros requisitos distintos que no sean la población y el presupuesto de la Entidad Local. El resto de requisitos a los que hace referencia COSITAL, tales como plantilla de puestos de trabajo o no existencia de entes dependientes, pueden ser un referente para determinar el alcance del modelo de control, pero no parece que se deban proponer como requisito obligatorio para su implantación”.

<sup>29</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL, op. cit. supra, p.3: “El artículo 39 RDCIEL señala que podrán aplicar el régimen de control interno simplificado aquellas Entidades Locales incluidas en el ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad local. Así, de la literalidad del mencionado precepto se deduce que la posibilidad de utilizar un modelo de control simplificado por una Entidad Local no está condicionado por la aplicación del modelo contable, sino por la inclusión dentro del ámbito de aplicación del citado modelo, independientemente del modelo contable que siga la Entidad Local”.

<sup>30</sup> ENRIQUEZ MOSQUERA, J.J., “Análisis crítico del reglamento de control interno de las Entidades Locales: aspectos positivos y negativos” [versión electrónica], op. cit. supra, p.72: “Sobre esta cuestión es importante destacar que se ha interpretado que no es necesario que la entidad esté aplicando la ICAL simplificada sino que basta que tuviese esa posibilidad. Esto solucionará el problema de aquellas entidades que aplican la ICAL normal por exigencias del programa informático, muchas veces suministrado en estas condiciones por la diputación provincial”.



control interno, ejercer la función interventora, así como las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal (en el capítulo número 4 del presente trabajo se analizarán pormenorizadamente las mismas) y la auditoría de cuentas sobre los entes del sector público local que vengan obligados a realizar tal auditoría (también se analizará en el capítulo correspondiente del presente estudio). El resto de actuaciones de control financiero son potestativas para el órgano interventor.<sup>31</sup>

Esto es así, aun incluso cuando el Pleno hubiera acordado ejercer la función interventora “limitada” o en régimen de requisitos básicos: ni siquiera en tal caso el órgano interventor vendría obligado a realizar actuaciones de control financiero más allá de las anteriormente citadas: las derivadas de una obligación legal y la auditoría de cuentas de los entes sujetos obligatoriamente a la misma.<sup>32</sup>

Por su parte, el régimen de control general se define por exclusión: resultará de aplicación a aquellas Entidades Locales que no se encuentren dentro del ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad local, así como a aquellas que, encontrándose dentro del mencionado ámbito de aplicación, no acuerden acogerse al régimen de control simplificado. Y en el mismo será obligatorio el ejercicio de ambas modalidades de control interno: tanto la función interventora como el control financiero.

### 3.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO.

Pueden distinguirse dos criterios a efectos de articular una clasificación de las actuaciones de control financiero: según su objeto y ámbito de aplicación y según su susceptibilidad de ser o no incluidas en el Plan Anual de Control Financiero.

#### A) Según su objeto y ámbito de aplicación.

Cómo ya ha sido dicho, el RD 424/2017 distingue, dentro del control financiero, dos (sub)modalidades: el control financiero permanente y la auditoría pública, dentro de las cuales se incluye el control de eficacia.

<sup>31</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, op. cit. supra, p.1: “Si cumplen los requisitos de población y presupuesto, potestativamente, podrán aplicar el régimen de control simplificado del Título V del RDCIEL. En este caso, las funciones de control financiero no es de aplicación obligatoria, salvo en los supuestos en los que se deban realizar auditoría de cuentas de algún ente o los controles financieros que deriven de obligación legal”.

<sup>32</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, op. cit. supra, p.4: “Así, la inclusión de este control dentro del marco de las actuaciones del control financiero [...] y dado que el artículo 40 exige a las entidades locales que apliquen el modelo simplificado de la obligación de aplicar la función de control financiero, podemos concluir que éstas podrán establecer la función interventora en régimen de requisitos básicos sin necesidad de llevar a cabo un control financiero posterior”.

El RD configura ambas (sub)modalidades en base a dos criterios: su objeto y su ámbito de aplicación:

El control financiero permanente tiene por objeto:

*“comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental. A estos efectos, el órgano de control podrá aplicar técnicas de auditoría”.*<sup>33</sup>

Se ejerce sobre la “Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora”<sup>34</sup> (es decir, sobre los organismos autónomos locales) y comprende tanto las actuaciones planificadas anualmente en el Plan Anual de Control Financiero (posteriormente se verá en qué consiste), como aquellas que deriven de una obligación legal.

Aquí conviene matizar que habrá de ejercerse la función interventora -y, por tanto, también el control financiero permanente- en los consorcios adscritos a la Entidad Local “en los supuestos en que así lo determine la normativa aplicable [...] cuando el régimen de control de la Administración pública a la que estén adscritos lo establezca”.<sup>35</sup> En consecuencia, dependiendo de su normativa específica, también podría resultar aplicable el control financiero permanente a los consorcios locales.

Por su parte, dentro de la auditoría pública, el RD distingue a su vez entre tres tipos de auditoría: la auditoría de cuentas, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa.

El objeto de la auditoría de cuentas es verificar

*“si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada”.*<sup>36</sup>

Se debe realizar anualmente la auditoría de las cuentas de los organismos autónomos locales, las entidades públicas empresariales locales, los fondos

<sup>33</sup> Art. 29.2 del RD 424/2017.

<sup>34</sup> Art. 29.2 del RD 424/2017.

<sup>35</sup> Art. 3.2, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>36</sup> Art. 29.3, A) del RD 424/2017.

carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local, los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015, las fundaciones del sector público local cuyas cuentas deban auditarse por establecerlo así su normativa específica y las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse pero cuya auditoría de cuentas se hubiera incluido en el Plan Anual de Control Financiero (el artículo 29.3.A).e) habla de “plan anual de auditorías”, pero debe entenderse que se refiere al Plan Anual de Control Financiero).<sup>37</sup>

La auditoría de cumplimiento tiene por objeto verificar

*“que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación”.*<sup>38</sup>

Mientras que el objeto de la auditoría operativa es

*“el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas”.*<sup>39</sup>

Ambas –auditoría de cumplimiento y operativa– se ejercen sobre “las entidades del sector público local no sometidas a control permanente”,<sup>40</sup> es decir, sobre todas las entidades del sector público local salvo aquellas sobre las que se ejerce la función interventora, esto es, la propia Entidad Local y sus organismos autónomos, así como los consorcios adscritos a la Entidad Local cuando su normativa específica así lo disponga.

Todo lo expuesto anteriormente se recoge de forma gráfica en la siguiente tabla:

Tabla 1. Ámbito de aplicación de las actuaciones de control financiero

	FUNCIÓN INTERVENTORA	CONTROL FINANCIERO			
		CONTROL FINANCIERO PERMANENTE	AUDITORÍA PÚBLICA		
			AUDITORÍA DE CUENTAS	AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	AUDITORÍA OPERATIVA
Entidad Local	X	X			
Organismos autónomos	X	X	X		
Entidades públicas empresariales			X	X	
Sociedades mercantiles			*	X	
Fundaciones			*	X	
Fondos carentes de personalidad jurídica			X	X	
Conorcios	**	**	X		

FUENTE: Elaboración propia.

\* Según el artículo 29.3, A), c) del RD 424/2017, deben someterse anualmente a auditoría de cuentas aquellas “fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica”. Además, según la letra e) del mismo precepto, se ejercerá la auditoría de cuentas sobre “las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías” (debe entenderse en el Plan Anual de Control Financiero).

\*\* Si su normativa específica aplicable así lo establece, estarán sometidos a función interventora (artículo 3.2 del RD 424/2017) y, por tanto, también a control financiero permanente.

Para finalizar este epígrafe me gustaría añadir dos aspectos para la reflexión.

En primer lugar, las dos (sub)modalidades del control financiero -control financiero permanente y auditoría pública- incluyen el control de eficacia, cuyo objeto es

*“verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales”.*<sup>41</sup>

El RD 424/2017 no dice expresamente cuál es el ámbito de aplicación del control de eficacia. No obstante, en la medida en que este está incluido tanto en el control financiero permanente como en la auditoría pública, puede inferirse que el ámbito de aplicación del control de eficacia estaría constituido por todas las entidades

<sup>37</sup> Por tanto, no es necesario que el órgano de control interno realice auditoría de cuentas sobre la propia Entidad Local, sin perjuicio de la obligación de remitir la Cuenta General al Tribunal de Cuentas o al Órgano de Control Externo autonómico correspondiente que establece el artículo 212.5 del TRLRHL.

<sup>38</sup> Art. 29.3, B) del RD 424/2017.

<sup>39</sup> Art. 29.3, B) del RD 424/2017.

<sup>40</sup> Art. 29.3, B) del RD 424/2017.

<sup>41</sup> Art. 29.1, párr. 2º del RD 424/2017.

comprendidas en el ámbito de aplicación del control financiero permanente y de la auditoría pública.

En segundo lugar, me gustaría plantear una cuestión que, en caso de producirse en la práctica, podría tener incidencia en materia de control interno en las Entidades Locales.

El RD 424/2017 reza que el control financiero permanente se ejerce sobre la Entidad Local y sus “organismos públicos en los que se realice la función interventora”. En el momento de aprobarse el RD 424/2017, la Ley 40/2015, regulaba dos tipos de organismos públicos: los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales. Por tanto, en ese momento, cuando el RD hablaba de “organismos públicos en los que se realice la función interventora” se estaba refiriendo a los organismos autónomos locales (en las entidades públicas empresariales locales no se ejerce la función interventora).<sup>42</sup>

Ahora bien, hay que tener en cuenta que la Ley 40/2015 ha sido recientemente reformada por la LPGE 2021. Dicha reforma incluye un nuevo tipo de entidad de derecho público dentro de los organismos públicos: las agencias estatales. Es cierto que, en principio, esta reforma se hace pensando en el ámbito de la AGE, no en el de las Entidades Locales. Así, los artículos relativos a las normas de funcionamiento y organización del sector público institucional contenidas en la Ley 40/2015 (donde se incluye la regulación de las agencias y del resto de entes del sector público institucional) no tienen carácter básico, según la DF 14ª.2 de la Ley, y se aplican exclusivamente a la AGE y su sector público institucional. Pero también es cierto que lo mismo ocurre con las fundaciones públicas (previstas en la Ley 40/2015) y, por el contrario, no previstas como entes del sector público local en el artículo 85 de la LRBRL y, aun así, el recurso al uso de fundaciones por parte de las Entidades Locales ha sido y sigue siendo abundante. Así ha sido señalado por el Tribunal de Cuentas:

*“Esta denominación [se refiere a las fundaciones públicas locales] no será recogida en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), cuyo artículo 85 considera como formas de gestión directa de los servicios municipales a los organismos autónomos locales, las entidades públicas empresariales locales, o a las sociedades mercantiles de titularidad íntegramente municipal, sin que en ningún caso se incorpore como tal a las fundaciones [...]. Tampoco se manifiesta la voluntad del legislador estatal de habilitar expresamente a las entidades locales para la constitución de fundaciones como forma de gestión de los servicios públicos en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para*

<sup>42</sup> Art. 3.2, párr. 1º del RD 424/2017.

*la modernización del gobierno local, que modifica la LRBRL y concretamente actualiza el citado artículo 85 [...]. Por tanto, cabe concluir que no existe amparo legal en la normativa básica estatal de régimen local, que permita la utilización de la figura fundacional a las entidades locales”.*<sup>43</sup>

¿A dónde pretendo llegar con esto? Pues a que, a la vista de lo anterior, no sería la primera vez que las Entidades Locales hacen uso de alguno de los entes del sector público institucional previstos para la AGE y no específicamente regulados en la legislación local. Y, al igual que ha ocurrido con las fundaciones, podría suceder que alguna Entidad Local aprovechara la inclusión de las agencias estatales en la reciente reforma de la Ley 40/2015 para crear un nuevo tipo de entidad del sector público local: las “agencias locales”. Y, en tal caso, ¿a qué tipo de control estarían sometidas estas “agencias locales”.

Esta cuestión es importante, pues estas supuestas “agencias locales” no están previstas como tal dentro del RD 424/2017, por lo que sería relevante definir su régimen de control interno, a fin de evitar que su creación fuera aprovechada como un mecanismo para evitar la aplicación de los debidos controles internos.

En este sentido, parece que no hay dudas acerca de que estas “agencias locales” quedarían comprendidas dentro del ámbito de aplicación del RD 424/2017 a efectos del ejercicio del control interno en el ámbito local pues, aunque el artículo 2.2 del RD no las contempla específicamente como parte integrante del sector público local, no es menos cierto que en la letra h) de dicho precepto se refiere genéricamente a “las entidades con o sin personalidad jurídica distintas a las mencionadas en los apartados anteriores con participación total o mayoritaria de la Entidad Local”. Ahora bien, el problema en este caso estribaría en determinar a qué modalidad de control interno, en concreto, estarían sujetas ya que, aunque el artículo 2.2 del RD 424/2017 configura un ámbito de aplicación general del control interno local, lo cierto es que su apartado 1 precisa que el control interno sobre estos entes será ejercido “con la extensión y los efectos que se determinan en los artículos siguientes” y los artículos que definen el ámbito de aplicación de la función interventora, el control financiero permanente y los tres tipos de auditoría pública se refieren a una relación tasada de entes locales -como ya se ha visto- que lógicamente no incluye estas “agencias locales”, sin contemplar una cláusula final general al estilo de la letra h) del artículo 2.2 del RD.

Esta es una laguna del RD 424/2017, que debería haber previsto, en el ámbito de aplicación de alguna de las modalidades y/o (sub)modalidades de control interno local, una cláusula general de aplicación para aquellas “entidades con o

<sup>43</sup> NUÑEZ PÉREZ, M., *Informe de fiscalización de las fundaciones del ámbito local* (nº 932), Madrid, Tribunal de Cuentas, 2012, p. 16.

sin personalidad jurídica distintas a las mencionadas en los apartados anteriores con participación total o mayoritaria de la Entidad Local” a las que se refiere su artículo 2.2, letra h).

A efectos prácticos, considero que la mejor solución para los órganos interventores locales sería tratar de evitar la creación de estas entidades, puesto que propiamente no están previstas en la legislación básica estatal de régimen local. Pero en caso de no poder lograrlo, quedarían dos posibles soluciones de último recurso, a fin de evitar que la creación de estas entidades se utilizara para eludir los mecanismos de control interno:

Primera, equiparar las “agencias locales” a los organismos autónomos locales. En tal caso, estas entidades estarían sujetas a la función interventora y, por ende, también al control financiero permanente, así como a auditoría de cuentas. Esta es la opción que conllevaría un régimen de control interno más severo.

Segunda, equiparar las “agencias estatales” a las entidades públicas empresariales. En caso de apostar por esta opción, habría de ejercerse sobre las “agencias locales” la auditoría pública (en sus tres modalidades). Esta opción resultaría, por ende, más liviana a efectos de régimen de control.

Considero que ambas opciones podrían ser válidas, en la medida que los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las agencias son -los tres- tipos de organismos públicos. En consecuencia, teniendo los tres el carácter de organismos públicos, parece que no sería descabellado equiparar las agencias, a efectos del control interno, a cualquiera de las otras dos entidades, en la medida en que comparte con ellas el carácter de organismo público. La duda radica en elegir a cuál de las dos opciones equipararlas, pues el hecho de hacerlo a una u otra determinará que el resultado, a efectos de la modalidad de control interno aplicable, sea muy distinto. Lo que sí queda claro es que, si se sigue esta línea de interpretación, en todo caso las “agencias locales” estarían sometidas a auditoría de cuentas (pues tanto los organismos autónomos como las entidades públicas empresariales locales lo están).

En todo caso, a mi parecer, creo que lo más apropiado sería equipararlas a los organismos autónomos, puesto que en la configuración que hace la Ley 40/2015 de las agencias estatales existen más diferencias entre estas y las entidades públicas empresariales, que entre ellas y los organismos autónomos.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> Así, analizada la regulación que se hace de las agencias estatales en la Ley 40/2015, como un tipo de organismo público junto a los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales, se infiere que su regulación se asemeja más a la de los organismos autónomos que a las entidades públicas empresariales, pero con algunos matices y diferencias que se han incluido respecto de la regulación de los organismos autónomos a fin de establecer una dirección y gestión más profesionalizada y orientada por objetivos y a

### B) Según si son susceptibles de ser o no incluidas en el Plan Anual de Control Financiero.

Esta clasificación se refiere sólo a las actuaciones de control financiero permanente -no a las de auditoría pública (puesto que estas siempre son planificables)-<sup>45</sup> y se deduce del análisis conjunto del RD 424/2017 y de la respuesta dada por la IGAE, con fecha 8 de mayo de 2019, a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona. Posteriormente, en el capítulo número 5 de este trabajo, se tendrá ocasión de abordar ampliamente algunos aspectos derivados de la respuesta que la IGAE dio a esta consulta. En este momento, simplemente procede exponer cómo de la respuesta de la IGAE se deriva otra clasificación adicional de las actuaciones de control permanente en función de si las mismas son o no susceptibles de ser incluidas en el Plan Anual de Control Financiero. A estos efectos, la IGAE distingue entre el control financiero planificable y el no planificable.

Las actuaciones de control financiero planificable son aquellas que son susceptibles de ser incluidas en el Plan Anual de Control Financiero. Dentro de ellas, la IGAE diferencia dos tipos de actuaciones: las que derivan de una obligación legal (su realización viene exigida al órgano interventor por el ordenamiento jurídico) y las

---

resultados. Así, las principales diferencias de regulación entre organismos autónomos y agencias estatales son las siguientes:

- Ambas se rigen por el derecho administrativo, pero en la regulación del régimen jurídico de las agencias estatales se incluye un contrato plurianual de gestión, que rige su actuación y en el que se prevé una fijación clara de objetivos y resultados, algo que no se menciona en el caso de los organismos autónomos.

- En materia de régimen jurídico de personal, la principal peculiaridad que presentan las agencias estatales es la presencia de personal directivo que, aunque se dice que debe ser “preferente funcionario”, es nombrado y cesado por su Consejo Rector a propuesta de sus órganos ejecutivos, atendiendo a criterios de competencia profesional y experiencia. En esto se separan las agencias estatales de los organismos autónomos y se acercan a las entidades públicas empresariales.

- En cuanto al régimen económico-financiero se prevé en las agencias estatales la existencia de un sistema de información económica que proporcione información de costes sobre su actividad que sea suficiente para una correcta y eficiente adopción de decisiones y un sistema de contabilidad de gestión que permita efectuar el seguimiento del cumplimiento de los compromisos asumidos en el contrato de gestión. Todo ello muy en línea con la planificación basada en objetivos y la gestión orientada a resultados.

Con las entidades públicas empresariales las diferencias son mayores, ya que estas se rigen por el derecho privado y se financian mayoritariamente con los ingresos que se deriven de sus operaciones, obtenidos como contraprestación de sus actividades comerciales, aunque se asemejan en la previsión del personal directivo.

En definitiva, parece que lo que se ha intentado es crear una especie de entidad intermedia entre organismos autónomos y entidades públicas empresariales, pero con mayor semejanza a los primeros, de forma que las agencias estatales se rigen por el derecho administrativo, no por el privado, pero introduciendo en sus formas de planificación y gestión elementos más propios de la gestión privada (orientación a objetivos, análisis del coste de las actividades para la toma de decisiones, control de resultados, etc), lo que también puede venir favorecido por la posibilidad de incorporación de personal directivo proveniente de las empresas privadas.

<sup>45</sup> Así se deduce de SALVADOR RODRÍGUEZ, M.A., “Módulo 1. Plan de Control Financiero: definición y modalidades de control financiero, elaboración del Plan de Control Financiero. Contenido y ejercicio del control financiero”, *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020, p.20.

seleccionadas anualmente por el órgano de control sobre la base de un análisis de riesgos (su realización, por tanto, no está impuesta por la normativa, sino que es el propio órgano interventor quien, a la luz del análisis de riesgos previsto en el artículo 31 del RD 424/2017, decide incluirla voluntariamente en el Plan Anual de Control Financiero). Según la IGAE, estas actuaciones de control planificable han de cumplir los siguientes requisitos:

*“Referirse, en todo caso, al funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico-financiero (artículos 3.1, 29.1 y 29.2 del RDCIEL).*

*Han de referirse a actuaciones de gestión realizadas, sobre las que se efectúa un control a posteriori.*

*Se ha de concluir con la emisión de un informe escrito en el que consten hechos comprobados, conclusiones obtenidas y recomendaciones (artículo 35.1 del RDCIEL).*

*Los informes a emitir están sometidos a procedimiento contradictorio (artículo 4.1 del RDCIEL) que en el ámbito del control financiero se sustancia a través de las alegaciones del órgano gestor controlado al informe provisional emitido por el órgano de control”.*<sup>46</sup>

Estas actuaciones de control financiero planificable son, en consecuencia, siempre posteriores (se refieren a actuaciones ya realizadas) y el informe que se emite fruto de las mismas ha de ser sometido a procedimiento contradictorio (es decir, se emitirá un informe provisional de control financiero que será remitido al órgano gestor concediéndole un plazo para hacer alegaciones y, posteriormente, una vez transcurrido dicho plazo y, en su caso, a la vista de las alegaciones formuladas, se emitirá un informe definitivo de control financiero).

Por otra parte, las actuaciones de control financiero no planificable son aquellas que derivan siempre de una obligación legal, no pudiendo incluir, en ningún caso, actuaciones de carácter voluntario para el órgano de control interno. En este caso, siguiendo el criterio de la IGAE, los requisitos a cumplir por este tipo de actuaciones son los siguientes:

*“Han de referirse, en todo caso, al funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico-financiero (artículos 3.1, 29.1 y 29.2 del RDCIEL).*

*Se efectúan en el momento y con las condiciones establecidas en la norma que las prevé.*

*Concluyen con la emisión de un informe que no está sometido a procedimiento contradictorio”.*<sup>47</sup>

<sup>46</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, Madrid, IGAE, 2019, p.2.

<sup>47</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit. supra, p.2.

Aquí, por tanto, ya no se trata de actuaciones que deban ser necesariamente posteriores a la actuación objeto de control, sino que se trata de actuaciones que habrán de realizarse en el momento en que la norma lo disponga, pues se tratará siempre y en todo caso de actuaciones derivadas de una obligación legal. Pueden, por ende, tener carácter previo, concomitante o posterior a la actuación objeto de control. Además, en lógica con ello, el informe que se emita como resultado de dichas actuaciones de control financiero no está sometido a procedimiento contradictorio, esto es, no resulta necesario remitirlo al órgano gestor a efectos de conceder un período de alegaciones.

De la respuesta de la IGAE se deduce que no puede haber actuaciones de control financiero permanente que sean voluntarias para el órgano interventor y que no hayan sido previamente planificadas mediante su inclusión en el Plan Anual de Control Financiero. En consecuencia, toda aquella actuación de control que haya de definirse como control financiero permanente y que el órgano de control interno quiera realizar por iniciativa propia -sin venir obligado por el ordenamiento jurídico-, habrá de incluirlo en el Plan Anual de Control Financiero o, de lo contrario, no podrá llevarla a cabo.<sup>48</sup>

La única solución, en caso de no haberla incluido en el Plan Anual de Control Financiero, sería incluirla en el Plan del ejercicio siguiente o encontrar una norma jurídica que sirva de fundamento para poder llevarla a cabo. En este sentido, en el capítulo número 5 del presente trabajo se analizarán las repercusiones de esta respuesta y las posibles interpretaciones que pueden hacerse de la misma, en relación con el caso concreto que la interventora de la Diputación Provincial de Gerona planteaba en su consulta.

En todo caso, conviene matizar que una respuesta de la IGAE a una consulta formulada por un interventor no es fuente del Derecho, sino simplemente un

<sup>48</sup> Según ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit. supra, pp. 2 y 3: “Salvo las actuaciones señaladas, otras actuaciones para las que se requiera informe del órgano de control, que no reúnan los requisitos anteriores para incluirse entre las de control financiero, (o en su caso de función interventora), y que tampoco se encuadren entre las funciones contables que el órgano de control interno también tenga asignadas, deben enmarcarse en labores de asesoramiento o consultoría, pero no pueden definirse como actuaciones de control financiero.

En particular, de existir, serían aquellas en las que expresamente alguna norma requiera un informe del órgano de control pero la actividad sobre la que se deba informar no está relacionada con el funcionamiento del sector público local en el aspecto económico-financiero.

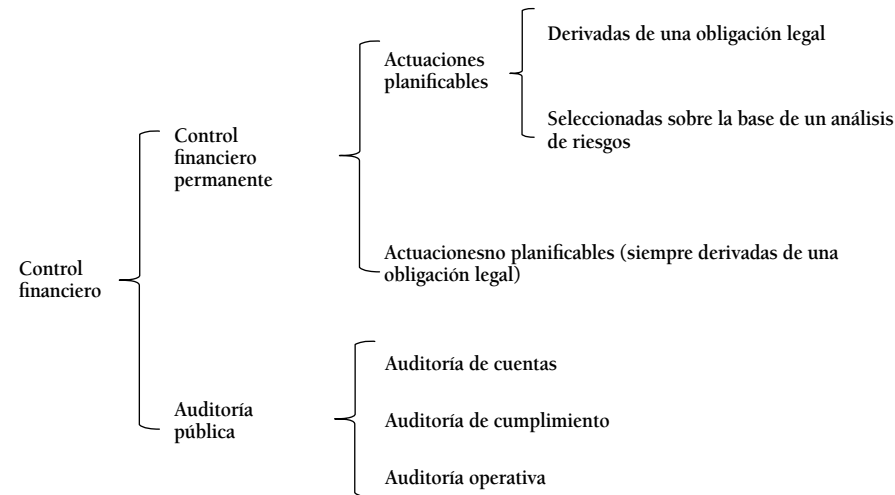
[...]

En todo caso, tomando en consideración que el control permanente es una modalidad de control que contempla con un enfoque global las actuaciones de gestión realizadas que se someten a revisión, que no tiene eficacia suspensiva, ya que no puede paralizar una actuación de gestión, sino que su eficacia es inductiva a través de las conclusiones y recomendaciones que consten en los informes que se emitan, no resulta coherente que se planifiquen actuaciones de control permanente para ser realizadas antes de que se hayan efectuado las actuaciones de gestión a controlar”.

criterio interpretativo que puede servir como referencia, pero que en ningún caso vincula a los interventores locales.

Para finalizar este apartado 3.3, como corolario del mismo, se muestra a continuación, de forma gráfica, la clasificación de las actuaciones de control financiero que puede hacerse a la luz de la conjunción de las dos clasificaciones previamente expuestas:

Ilustración 1. Clasificación de las actuaciones de control financiero



FUENTE: Elaboración propia

### 3.4. EL CICLO DEL CONTROL FINANCIERO.

En este apartado se abordará, de forma sencilla y sucinta, las fases que habrían de desarrollarse para materializar, en la práctica, de principio a fin a lo largo de un ejercicio, el modelo de control financiero previsto en el RD 424/2017 para una Entidad Local.

Se podrían identificar tres fases principales en este “ciclo de control financiero”: la planificación del control financiero, la realización de las actuaciones y trabajos de control financiero y la plasmación de los resultados del control financiero.

#### A) La planificación del control financiero.

Se regula en el artículo 31 del RD 424/2017 y se sustenta en dos pilares: el Plan Anual de Control Financiero y el análisis de riesgos.

#### a) El Plan Anual de Control Financiero

El artículo 31 del RD regula el Plan Anual de Control Financiero en torno a cuatro elementos básicos:

Primero, ha de recoger todas las actuaciones de control financiero (tanto de control financiero permanente como de auditoría pública) “a realizar durante el ejercicio”<sup>49</sup> –todas, debe entenderse, salvo las actuaciones de control financiero permanente no planificable (esto se deduce no del RD, sino de la respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona, como ya se ha visto previamente)–, ya deriven de una obligación legal o se seleccionen sobre la base de un análisis de riesgos.<sup>50</sup>

En segundo lugar, el Plan debe identificar “el alcance objetivo, subjetivo y temporal”<sup>51</sup> de cada una de las actuaciones de control financiero.

Tercero, no es necesario que el Plan Anual de Control Financiero sea aprobado formalmente por ningún órgano –ni unipersonal ni colegiado– de la Entidad Local. Basta con que lo elabore el órgano interventor y lo remita al Pleno a meros efectos informativos.<sup>52</sup>

Por último, el Plan no es algo inmutable, sino que puede ser modificado en el caso de que concurran circunstancias que así lo aconsejen. En tal caso, simplemente habría de remitirse de nuevo al Pleno el Plan Anual de Control Financiero modificado.<sup>53</sup>

Una cuestión que se ha planteado en torno al Plan Anual de Control Financiero es si las Entidades Locales acogidas al régimen de control simplificado habrían de elaborarlo o no. Esta cuestión tiene sentido plantearse en la medida en que, como ya se ha tenido ocasión de exponer, estas Entidades Locales solamente vienen obligadas a realizar aquellas actuaciones de control financiero que vengan impuestas por el ordenamiento jurídico –es decir, las derivadas de una obligación legal–, así como la auditoría de cuentas de los entes dependientes obligados legalmente a hacerla; no resultando preceptivo llevar a cabo actuaciones de control financiero seleccionadas en base a un análisis de riesgos –y, por tanto, tampoco elaborar dicho análisis de riesgos–. En consecuencia, podría plantearse la reflexión de para qué emplear tiempo y recursos en elaborar un Plan Anual de Control

<sup>49</sup> Art. 31.1 del RD 424/2017.

<sup>50</sup> Art. 31.2 del RD 424/2017.

<sup>51</sup> Art. 31.3 del RD 424/2017.

<sup>52</sup> Art. 31.3 del RD 424/2017.

<sup>53</sup> El art. 31.4 del RD 424/2017 recoge una relación de causas que justificarían la modificación de Plan Anual de Control Financiero: “ejecución de controles en virtud de solicitud o mandato legal, variaciones en la estructura de las entidades objeto de control, insuficiencia de medios o por otras razones debidamente ponderadas”.

Financiero cuando ya se conoce de antemano cuáles van a ser las actuaciones de control financiero que se van a llevar a cabo a lo largo del ejercicio: las derivadas de una obligación legal y, en su caso, las auditorías de cuentas que correspondieran.

Otra cuestión es que el órgano de control interno de una Entidad Local acogida al régimen simplificado de control decidiera, potestativamente, llevar a cabo –“a mayores”– otras actuaciones de control financiero adicionales a las derivadas de una obligación legal, algo que es posible que ocurriera si aquel así lo estima conveniente. En tal caso, sí parece lógico que resulte necesario elaborar el Plan Anual de Control Financiero y también el análisis de riesgos previo al mismo, a fin de que, en base a dicho análisis de riesgos, se seleccionen esas actuaciones de control financiero no obligatorias que se prevé realizar.

No obstante y, a pesar de que esta reflexión parece sensata en aras a ahorrar tiempo y recursos, en opinión de la IGAE debe elaborarse el Plan Anual de Control Financiero en ambos supuestos, aunque sólo en el segundo caso habría de hacerse análisis de riesgos previo. Esto es, incluso aquellas Entidades Locales acogidas al régimen de control interno simplificado que no vayan a realizar más actuaciones de control financiero que las derivadas de una obligación legal (más, en su caso, las auditorías de cuentas de los entes obligados) deben elaborar el Plan Anual de Control Financiero. Si, además de estas (que son las que como mínimo deben realizar), pretendieran llevar a cabo otras actuaciones de control financiero no obligatorias, en tal caso, con carácter previo al Plan Anual de Control Financiero, habrían de elaborar el análisis de riesgos.<sup>54</sup>

¿Qué necesidad había de obligar a las pequeñas Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno y que no fueran a realizar más actuaciones de control financiero que las derivadas de una obligación legal (seguramente la práctica totalidad de ellas) a elaborar un Plan Anual de Control Financiero? Probablemente ninguna.

<sup>54</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, op. cit. supra, pp.1-2: “En estos casos, es decir cuando deba realizar auditorías de cuentas obligatorias, o controles financieros derivados de una obligación legal, deberán elaborar el Plan de Control Financiero tal y como recoge el artículo 31 del RDCIEL. Sin embargo, dado que los citados controles se van a realizar en base a una obligación legal, no sería necesario incluir un análisis de riesgos, puesto que su inclusión en el plan deriva de la citada obligación legal, mientras que la realización de un previo análisis de riesgo va encaminado a determinar, en su caso, controles que no tienen carácter obligatorio en base a la normativa.

No obstante, en el caso de que el órgano de control de la Entidad Local, incluso pudiendo acudir al régimen de control simplificado, decida incorporar al Plan anual de control financiero controles de forma voluntaria, es oportuno llevar a cabo un análisis de riesgos, identificando y evaluando los riesgos existentes en la gestión, de tal forma que se pueda conocer qué áreas presentan debilidades que hagan necesario que se sometan a un control financiero, como es el caso de los contratos menores que se plantea en la consulta.

En definitiva, en las entidades locales que pueden aplicar el régimen de control simplificado, el órgano de control puede aplicar este modelo, sin necesidad de mayores análisis, pero si, teniendo medios, decide incorporar al plan de control una selección de controles financieros sobre la base de un análisis de riesgos, adicionales a los que debe realizar obligatoriamente, en la práctica lo que está haciendo es aplicar el régimen de control ordinario”.

La respuesta de la IGAE deriva de la literalidad del artículo 31.1 del RD 424/2017 (“el órgano interventor deberá elaborar un Plan Anual de Control Financiero...”). Es evidente que dicho precepto dice eso, pero también lo es -y más aún si cabe- que si solamente van a realizarse las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, el hecho de elaborar un Plan Anual de Control Financiero no aporta ningún valor ni tiene ninguna utilidad en la práctica. Es, por tanto, emplear un tiempo y unos recursos para nada.

Se muestra aquí cómo el empeño de realizar una interpretación absoluta de la literalidad de las normas, dando la espalda a su utilidad real, lleva a conclusiones absurdas que conducen a hacer los trámites no porque resulte provechoso y útil hacerlos, sino simplemente porque la norma lo impone y/o porque “hay que cubrir el expediente”.

#### b) El análisis de riesgos.

En el caso de aquellas Entidades Locales que apliquen el régimen de control general (no simplificado), además de realizar aquellas actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, también han de incluir en el Plan Anual de Control Financiero aquellas actuaciones de control financiero “que anualmente se seleccionen sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles”.<sup>55</sup>

Es decir, estas entidades, con carácter previo a la elaboración del Plan Anual de Control Financiero, deberán realizar un análisis de riesgos. Este permitirá deducir aquellas áreas sometidas a mayor riesgo y esto, a su vez, posibilitará seleccionar aquellas actuaciones de control financiero voluntarias (no derivadas de una obligación legal) que hayan de realizarse durante el ejercicio, precisamente en base al riesgo que existe en dichas áreas.

Como ya se ha expuesto, también habrán de hacer el análisis de riesgos las Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno que pretendan llevar a cabo actuaciones de control financiero adicionales a las derivadas de una obligación legal.

A estos efectos, el RD 424/2017 facilita una definición de riesgo:

“El concepto de riesgo debe ser entendido como la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información

<sup>55</sup> Art. 31.2 del RD 424/2017.

*financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión”.*<sup>56</sup>

Siguiendo a Álvarez Villazón (2018), puede distinguirse entre tres tipos de riesgos:

*“Existirá, en primer lugar, un riesgo consustancial a la actividad y a la naturaleza de la entidad y su entorno, con independencia de los controles que puedan establecerse o las medidas que puedan adoptarse para mitigarlo. Este es el denominado riesgo inherente.*

*En segundo lugar, debe ponderarse el riesgo de que el modelo de control interno, o, por mejor decir, los controles establecidos para la mitigación o eliminación del riesgo inherente no sean adecuados, en el sentido de [que] no detecten las incorrecciones que puedan ocurrir, no evite que se produzcan o, no permitan que, una vez producidas, sean corregidas oportunamente. Este es el denominado riesgo de control.*

*Por último, debe considerarse el denominado riesgo de detección, que afecta exclusivamente al órgano controlador. En general, puede definirse como el riesgo de que el órgano de control interno, verificada la actuación de control financiero, emita una opinión inadecuada. En el caso del control financiero sobre la información financiera, porque los estados financieros de la Entidad contengan incorrecciones materiales que no sean apreciadas, y en el caso del control de cumplimiento porque existan incumplimientos materiales que no sean apreciados”.*<sup>57</sup>

Más adelante, en el capítulo número 4 del presente trabajo, se analizarán los aspectos clave, a nivel práctico, para llevar a cabo un análisis de riesgos.

### **B) El desarrollo de las actuaciones de control financiero.**

Una vez elaborado el Plan Anual de Control Financiero (previo análisis de riesgos, en su caso), procedería llevar a cabo propiamente las actuaciones de control financiero incluidas en el mismo.

El aspecto fundamental que ha de tenerse en cuenta de cara al desarrollo de los trabajos de control financiero es que estos habrán de realizarse mediante la aplicación de procedimientos de auditoría en los que deberán observarse las “normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE” (así se desprende

<sup>56</sup> Art. 31.2, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>57</sup> ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, 217 (2018), pp. 145 y 146.

del TRLRHL<sup>58</sup> y del RD 424/2017, tanto para el control permanente<sup>59</sup> como para la auditoría pública<sup>60</sup>).

Dentro de esa genérica referencia a las “normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE”, habrían de considerarse fundamentalmente las siguientes:

Primero, las resoluciones de la IGAE que contienen las instrucciones para el ejercicio del control financiero.<sup>61</sup>

*Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de control financiero permanente.*

*Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.*

Segundo, las normas técnicas de auditoría de la IGAE:<sup>62</sup>

*Normas de Auditoría del Sector Público (01-09-1998).*

*Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (23-11-1999).*

*Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002).*

*Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal (14-03-2003).*

<sup>58</sup> Según el art. 220.3 del RD 424/2017: “El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público”.

<sup>59</sup> A tenor del art. 32.3 y 4 del RD 424/2017: “Las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de control permanente se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida.

En el caso de que dichas verificaciones se efectúen aplicando procedimientos de auditoría se someterán, a falta de norma específica, a lo establecido en las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado”.

<sup>60</sup> El art. 33.1 del RD 424/2017 dispone que: “Las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen, en particular, en los aspectos relativos a la ejecución del trabajo, elaboración, contenido y presentación de los informes, y colaboración de otros auditores, así como aquellos otros aspectos que se consideren necesarios para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública”.

<sup>61</sup> IGAE, “Resoluciones, instrucciones y notas aclaratorias”.

Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/Resoluciones.aspx>

<sup>62</sup> IGAE, “Normas y notas técnicas”.

Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasNotasTecnicas.aspx>



*Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007).*

*Norma Técnica para la elaboración del informe de la auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos (24-05-2016).*

*Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)(01-06-2017).*

*Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público (30-12-2020).*

Tercero, las notas técnicas de auditoría de la IGAE:<sup>63</sup>

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2021 sobre cuestiones clave de la auditoría de cuentas basada en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)”.*

*Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2021 sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas (07-04-2021).*

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020 sobre el tratamiento en la auditora de cuentas de los incumplimientos de la legalidad.*

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020 sobre emisión de los informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales.*

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020, sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP).*

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017 sobre el procedimiento de “términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas” (TDA).*

*Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2016 sobre la planificación y evaluación del control interno.*

*Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2016 sobre la aplicación de algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada.*

*Nota técnica 3/2015 sobre la toma de manifestaciones escritas de la Dirección (carta de manifestaciones de la Dirección).*

*Nota técnica 2/2015 sobre circularizaciones y confirmaciones de saldos.*

*Nota técnica sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre (abril 2014).*

*Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la información incluida en la memoria sobre costes de actividades (abril 2014).*

Y cuarto, las normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español:<sup>64</sup>

*Resolución de la Intervención general de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019.*

A la vista de la regulación previamente enumerada, resulta evidente que por su abundancia y complejidad sobrepasa ampliamente la capacidad de la inmensa mayoría de las Entidades Locales españolas, habida cuenta de que la mayor parte de ellas no tienen apenas tradición en el desarrollo de este tipo de auditorías y carecen de los medios adecuados y suficientes para poder llevarlas a cabo con todas las garantías que en esas normas se contienen.

Por ello, a efectos prácticos, se recogen a continuación, de forma esquemática y sintetizada, los pasos que habrían de darse para desarrollar una actuación de control financiero o auditoría pública cumpliendo las mínimas garantías:

Elaboración del memorándum de planificación y del programa de trabajo.<sup>65</sup>

Comunicación del inicio de las actuaciones de control financiero a los órganos gestores de la actividad controlada.<sup>66</sup>

<sup>64</sup> IGAE, “Normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español”.

Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasInternacionalesAuditoriaEs.aspx>

<sup>65</sup> Regla séptima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y regla octava, apdo. 1, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

<sup>66</sup> Regla novena de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

En el caso del control permanente, la regla octava, apdo. 2, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente, sólo obliga a comunicar el inicio de las actuaciones en caso de que las actuaciones de control requieran de la colaboración del órgano gestor de la actividad controlada.

<sup>63</sup> IGAE, “Normas y notas técnicas”, op. cit. supra. Consultado el 14.01.2022.

Desarrollo de los trabajos y elaboración de los papeles de trabajo.

Emisión del informe provisional de control financiero y remisión del mismo a los órganos gestores de la actividad controlada concediéndoles un período de 15 días hábiles para formular alegaciones.<sup>67</sup>

Emisión del informe definitivo de control financiero (que habrá de tener en cuenta las alegaciones formuladas, en su caso, por los órganos gestores, aceptándolas o rechazándolas motivadamente).<sup>68</sup>

Remisión del informe definitivo de control financiero a los órganos gestores de la actividad controlada y al Presidente de la Entidad Local, así como, a través de este, al Pleno.<sup>69</sup>

### C) La plasmación de los resultados del control financiero.

El resultado de las actuaciones de control financiero habrá de plasmarse en informes escritos cuyo contenido básico vendrá determinado por los hechos observados, las conclusiones obtenidas y las recomendaciones que se considere conveniente realizar por parte del órgano de control.<sup>70</sup>

Al igual que en el caso del desarrollo de los trabajos de control financiero, el RD 424/2017 incluye una previsión para la aplicación de las normas técnicas aprobadas por la IGAE a la “estructura, contenido y tramitación” de estos informes.<sup>71</sup>

<sup>67</sup> Regla decimotercera, apdo. 1, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y regla vigésima, apdo. 1, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública. Este paso puede omitirse en el caso de las actuaciones de control financiero permanente no planificable según se desprende, tal y como ya se ha explicado en el epígrafe 3.3.B), de ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit. supra, p.2.

<sup>68</sup> Regla decimotercera, apdos. 4-8, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y regla vigésima, apdos. 4-9, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

<sup>69</sup> Art. 36.1 del RD 424/2017, regla decimotercera apdo. 6, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y regla vigésima, apdo. 11, de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

<sup>70</sup> Según el art. 35.1 del RD 424/2017: “El resultado de las actuaciones de control permanente y de cada una de las auditorías se documentará en informes escritos, en los que se expondrán de forma clara, objetiva y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas y, en su caso, las recomendaciones sobre las actuaciones objeto de control. Asimismo, se indicarán las deficiencias que deban ser subsanadas mediante una actuación correctora inmediata, debiendo verificarse su realización en las siguientes actuaciones de control”.

<sup>71</sup> Art. 35.2 del RD 424/2017.

Por lo que respecta a la estructura y contenido de los informes, los Anexos I de las Resoluciones de la IGAE de 30 de julio de 2015 por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y para el ejercicio de la auditoría pública prevén lo siguiente:

#### I. Dictamen ejecutivo

1. Introducción
2. Consideraciones generales.
3. Objetivo y alcance.
4. Opinión.
5. Conclusiones y recomendaciones.

#### II. Resultados del trabajo.

En cuanto a la tramitación de los informes, ya se han anticipado en el epígrafe anterior los aspectos fundamentales (emisión de informe provisional de control financiero, remisión a los órganos gestores de la actividad controlada otorgando un período de alegaciones, emisión de informe definitivo de control financiero a la vista de las anteriores y remisión del mismo a los órganos gestores de la actividad controlada, al Presidente y al Pleno de la Entidad Local), por lo que no se abundará más en la cuestión.

El RD 424/2017 contempla dos garantías en relación con los informes de resultados del control financiero:

Primera, el análisis de los informes de control financiero habrá de constituir un punto independiente del orden del día de la sesión plenaria en la que se traten.<sup>72</sup> Constituye una garantía a fin de asegurar que la oposición tenga conocimiento sobre unos informes que, por motivos obvios, pueden servir de base para el ejercicio del control político al equipo de gobierno local y, en su caso, pueda plantear en el debate las consideraciones que estime oportunas.

Segunda, el RD prevé la obligación de remitir los informes a los tribunales de justicia, al órgano competente y/o al Tribunal de Cuentas en el caso de que en los mismos se apreciara la concurrencia de hechos que, indiciariamente, pudieran ser constitutivos de delito, infracción en materia de gestión económico-presupuestaria prevista en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y/o que, en general, pudieran dar lugar a responsabilidad, respectivamente.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Art. 36.1 del RD 424/2017.

<sup>73</sup> Art. 36.1, en relación con el 5.2, del RD 424/2017.

Para finalizar, simplemente señalar que, en última instancia, los resultados más relevantes del control financiero (junto con los de la función interventora) habrán de reflejarse en el informe resumen de control interno que prevén el artículo 213 del TRLRHL y el artículo 37 del RD 424/2017 y que debe remitirse al Pleno de la Entidad Local, por conducto del Presidente, y a la IGAE antes del 30 de abril del ejercicio siguiente a aquel al que se refieran las actuaciones de control interno.

## **CAPÍTULO 4. CUESTIONES CLAVE A EFECTOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO DE CONTROL FINANCIERO EN UNA ENTIDAD LOCAL**

Una vez analizados los pilares fundamentales que sustentan el modelo de control financiero configurado por el RD 424/2017 y antes de adentrarse en el análisis crítico del mismo, se abordarán a continuación tres cuestiones clave para la implantación del modelo, a efectos prácticos, en una Entidad Local: las actuaciones obligatorias de control financiero (derivadas de una obligación legal), el análisis de riesgos y la posibilidad de colaboración en las actuaciones de auditoría pública.

### **4.1. EL CONTROL FINANCIERO DERIVADO DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL.**

La importancia de esta cuestión a efectos prácticos y reales es incuestionable, en la medida en que, como ya se ha tenido ocasión de señalar, aquellas Entidades Locales acogidas al régimen de control interno simplificado sólo deben llevar a cabo, precisamente, estas actuaciones, así como la auditoría de cuentas de los entes obligados a ello. Y, en todo caso, el resto de Entidades Locales (aquellas a las que les resulte de aplicación el régimen general u ordinario de control interno) también habrán de llevar a cabo estas actuaciones –con la diferencia de que, en su caso, con ello no agotarían su obligación de ejercicio del control financiero, al contrario que aquellas–.

Por tanto, en la medida en que se determine cuáles son estas actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, se podrá identificar aquellas actuaciones que, en todo caso, habrán de ser realizadas por todas las Entidades Locales.

En consecuencia, queda patente la absoluta relevancia de este extremo. Por ello, se procede a continuación a identificar estas actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal:

Primero, las actuaciones de control financiero enunciadas en el artículo 4.1, letra b) del RD 128/2018, que son las siguientes:<sup>74</sup>

*El control de subvenciones y ayudas públicas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.*<sup>75</sup>

*El informe de los proyectos de presupuestos<sup>76</sup> y de los expedientes de modificación de estos.*<sup>77</sup>

*La emisión de informe previo a la concertación o modificación de las operaciones de crédito.*<sup>78</sup>

*La emisión de informe previo a la aprobación de la liquidación del Presupuesto.*<sup>79</sup>

*La emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la presidencia, por un tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial,<sup>80</sup> así como el dictamen sobre la procedencia de la*

<sup>74</sup> El art. 4.1, letra b) del RD 128/2018 dice, concretamente, que “el ejercicio del control financiero incluirá, en todo caso, las actuaciones de control atribuidas en el ordenamiento jurídico al órgano interventor, tales como...” y, seguidamente, enumera las actuaciones que han sido reproducidas más arriba.

<sup>75</sup> El Título III de esta Ley regula las normas específicamente aplicables a este tipo de control financiero. A ella se remite también el artículo 3.5 del RD 424/2017: “El órgano interventor ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos que integran el sector público local, que se encuentren financiadas con cargo a sus presupuestos generales, de acuerdo a lo establecido en la Ley General de Subvenciones”. Por tanto, esta Ley y su normativa de desarrollo constituyen la normativa específica por la que se rige el control financiero de subvenciones, tal y como también se desprende de RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, op. cit. supra, p.23.

<sup>76</sup> Tal y como se desprende también del art. 168.4 del TRLRHL.

<sup>77</sup> Tal y como se desprende también del art. 177.2 del TRLHL para el caso de los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito, así como del art. 179.4 del TRLHL para el caso de las transferencias de crédito cuya aprobación fuera competencia del Pleno.

<sup>78</sup> Tal y como se desprende también de los arts. 52.2, párr. 1º y 54 del TRLRHL.

<sup>79</sup> Tal y como se desprende también de los arts. 191.3, párr. 2º y 192.2 del TRLRHL.

<sup>80</sup> Tal y como se desprende también del art. 54.1, letra a) del TRRL.

Ahora bien, tal y como apuntó la IGAE en ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio en los casos de aprobación por mayoría especial formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2019, p.4: “Las actuaciones del órgano de control, como órgano de control interno, solo alcanzan a actuaciones relacionadas con la actividad económico-financiera de la entidad sometida a control, en la que se integra la gestión presupuestaria.

En cuanto al alcance concreto de las actuaciones de control a realizar para verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero a través de la modalidad de control financiero, tal y como señala el artículo 3.3 del RDCIEL, podrán tener por objeto:

- Verificar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen relacionadas con el funcionamiento económico-financiero.

*implantación de nuevos Servicios o la reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera y estabilidad presupuestaria de las respectivas propuestas.*<sup>81</sup>

*Emitir los informes y certificados en materia económico-financiera y presupuestaria y su remisión a los órganos que establezca su normativa específica.*

Segundo, las actuaciones de control financiero señaladas como obligatorias por la IGAE en su respuesta a la consulta sobre el régimen de control interno simplificado planteada por la IGAE con fecha 5 de mayo de 2018:<sup>82</sup>

*Informe de evaluación del cumplimiento de la normativa en materia de morosidad.*<sup>83</sup>

*Auditoría de sistemas del registro contable de facturas.*<sup>84</sup>

- *Comprobar que su gestión se ajusta al principio de buena gestión financiera, y está orientada por los principios de eficacia, eficiencia, economía, calidad, transparencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.*

*Por tanto, ello implica que sólo los informes del interventor sobre esta materia económico financiera pueden encuadrarse como control permanente, siendo el resto actuaciones que no cabe incluir en las funciones propias del órgano de control interno”.*

<sup>81</sup> Se apunta, aunque sin atribuir su elaboración directamente al órgano interventor, en el art. 25 del TRLRHL.

<sup>82</sup> LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, op. cit. supra, p.6.

<sup>83</sup> Tal y como se desprende del art. 12.2 de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre de impulso de factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público: “Anualmente, el órgano de control interno elaborará un informe en el que evaluará el cumplimiento de la normativa en materia de morosidad. En el caso de las Entidades Locales, este informe será elevado al Pleno”.

<sup>84</sup> Tal y como se desprende del art. 12.3 de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre de impulso de factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público: “Las Intervenciones Generales u órganos equivalentes de cada Administración realizarán una auditoría de sistemas anual para verificar que los correspondientes registros contables de facturas cumplen con las condiciones de funcionamiento previstas en esta Ley y su normativa de desarrollo y, en particular, que no quedan retenidas facturas presentadas en el Punto general de entrada de facturas electrónicas que fueran dirigidas a órganos o entidades de la respectiva Administración en ninguna de las fases del proceso. En este informe se incluirá un análisis de los tiempos medios de inscripción de facturas en el registro contable de facturas y del número y causas de facturas rechazadas en la fase de anotación en el registro contable”.

Según recoge LEBRANCÓN CORTÉS, M., “Actuaciones obligatorias en materia de control en las Entidades Locales: control de deuda y registro de facturas. Posibilidad de colaboración con entidades privadas en las actuaciones relativas a auditoría pública”, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, 217 (2018), pp. 169-171: “Aunque no se cita expresamente a la IGAE para elaborar y proponer la metodología, en 2015 dicho centro directivo elaboró una Guía Marco para la realización de las auditorías sobre el sistema de facturación electrónica [...]”

*La guía delimita algunos de los procedimientos de auditoría que debe diseñar y ejecutar el auditor, clasificándolos en los siguientes bloques:*

- *Verificación del cumplimiento del artículo 4 de la Ley 25/2013 y la aplicación de los criterios desarrollados en la circular 1/2015, de 19 de enero, de la IGAE sobre obligatoriedad de la factura electrónica a partir del 15 de enero de 2015.*

- *Constatar que, de manera automatizada, al descargar la factura, el RCF remite al Punto general de entrada un código automatizado con el identificador de la factura en el RCF. Del mismo modo, habrá que verificar que éstas se almacenan correctamente.*

- *Constatar que las aplicaciones informáticas que procesan las facturas en las fase de anotación en el RCF realizan estas comprobaciones de manera automatizada y rechazan aquellas facturas que no las superan.*

- *Realización de pruebas relativas a la tramitación de aquellas facturas electrónicas anotadas en el RCF y que no hayan sido rechazadas por haber incumplido algunas de las validaciones del apartado anterior”.*

Informe sobre los trabajos de control para verificar la existencia de obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido la imputación presupuestaria (en aquellas entidades no sujetas a auditoría de cuentas).<sup>85</sup>

Finalmente, a todo lo anterior, como ya se ha mencionado, habría que añadir la auditoría de cuentas de entes dependientes, en el caso de aquellas Entidades Locales que tengan algún ente dependiente de los que enumera el artículo 29.3, letra A) del RD 424/2017.

No obstante, hay que tener presente una cuestión: el ordenamiento obliga al órgano interventor local a informar en múltiples ocasiones en relación a cuestiones de muy diversa índole. Y, en la medida en que dichos mandatos dirigidos al órgano de control interno se hacen dentro de un ámbito que propiamente no podría definirse como función interventora, se puede plantear la posibilidad de si todas esas ocasiones en que la normativa obliga a pronunciarse al órgano interventor local habrían de considerarse como actuaciones de control financiero permanente. Así parece inferirse de las palabras de Rodríguez Tarrida (2018):

*“En la práctica, cualquier actuación que se encomiende por una norma presupuestaria o reguladora de la gestión económico-financiera a los órganos interventores que no pueda ser calificada como función interventora o auditoría pública se considera control permanente a similitud del sector estatal”.*<sup>86</sup>

<sup>85</sup>. Tal y como se desprende de la DA 3ª de la Ley Orgánica 9/2013 de control de la deuda comercial del Sector Público: “En las entidades de las Administraciones Públicas no sujetas a auditoría de cuentas se efectuarán anualmente los trabajos de control precisos para, mediante técnicas de auditoría, verificar la existencia de obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su imputación presupuestaria.

La Intervención General de la Administración del Estado propondrá la metodología a utilizar para realizar los citados trabajos de control que, en todo caso, será aprobada en cada ámbito por los respectivos órganos de control interno”.

En relación con esta actuación de control financiero, según recoge LEBRANCÓN CORTÉS, M., “Actuaciones obligatorias en materia de control en las Entidades Locales: control de deuda y registro de facturas. Posibilidad de colaboración con entidades privadas en las actuaciones relativas a auditoría pública”, op. cit. supra, p. 161: “desde 2013 la IGAE ha venido incorporando en su Plan Anual de Actuaciones de Control Financiero Permanente una actuación a desarrollar por sus intervenciones delegadas, con los siguientes objetivos:

- Determinar si existen gastos realizados o bienes y servicios recibidos no aplicados al presupuesto al no haber sido registrados en el tiempo y en la forma precisa, bien por la insuficiencia de crédito, bien por la diferencia existente entre los criterios contables y presupuestarios de imputación.

- Determinar si existe un volumen relevante de gasto devengado y no vencido al final del ejercicio, por periodificaciones no realizadas correctamente.

- Determinar las obligaciones de cuantía indeterminada que surgen de las responsabilidades de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares, pendientes de registrar como obligaciones”.

<sup>86</sup> RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, op. cit. supra, p. 33.

Esta interpretación se vería respaldada por el artículo 32.1, letra d) del RD 424/2017:

*“Los trabajos de control permanente se realizarán de forma continuada e incluirán las siguientes actuaciones:*

[...]

*d) Las actuaciones previstas en las normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público local atribuidas al órgano interventor”.*

Siguiendo esta línea interpretativa habrían de considerarse también como control financiero permanente el resto de actuaciones atribuidas al órgano interventor por la LBRL, por el TRLRHL y su normativa de desarrollo y por la LOEPySF y su normativa de desarrollo, así como por otras normas jurídicas. Esto constituye un “cajón de sastre” dentro del cual se pueden encontrar infinidad de obligaciones atribuidas por el ordenamiento jurídico al órgano de control interno. Sin ánimo de exhaustividad, se citan a continuación algunos ejemplos:

Informe de la Intervención en el caso de que la iniciativa popular afecte a derechos y obligaciones de contenido económico del Ayuntamiento (artículo 70 bis.2 de la LBRL).

Informe de sostenibilidad financiera de las propuestas de gestión directa de los servicios públicos de competencia local a través de entidad pública empresarial local o de sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública (artículo 85.2, A) de la LBRL).

Informe del plan de corrección de desequilibrio financiero (DA 9ª.2 de la LBRL).

Informe previo a las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a los presupuestos de gastos, a incluir en las Bases de ejecución (artículo 190.2 del TRLRHL).

Informe previo a la revocación del acuerdo de reducción de los gastos del nuevo presupuesto, adoptado en caso de liquidación del presupuesto anterior con remanente de tesorería negativo (artículo 193.1 del TRLRHL).

Informe resumen anual dirigido a la IGAE sobre los resultados del control interno ejercido en la Entidad Local (artículo 213, párr. 3º del TRLRHL).

Informe elevado al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados por el órgano interventor, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos (artículo 218.1 del TRLRHL).

Informe al Tribunal de Cuentas sobre las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados por el órgano interventor, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos (artículo 218.3 del TRLRHL).

Informe acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica específica en las Inversiones Financieramente Sostenibles (DA 16ª.6 del TRLRHL) e informe al Ministerio de Hacienda de las Inversiones Financieramente Sostenibles ejecutadas (DA 16ª.8 del TRLRHL).

Informe a elevar al Pleno con los resultados obtenidos del control de las cuentas a justificar y anticipos de caja fija (artículo 27.2 del RD 424/2017).

Comunicación de alerta a la Administración que tenga atribuida la tutela financiera, en el caso de que se supere el plazo máximo de pago previsto en la normativa de morosidad durante dos meses consecutivos (artículo 18.5 de la LOEPySF).

Informe del interventor sobre la ejecución de los planes de ajuste (DA 1ª.6 de la LOEPySF).

Informe acreditativo de no haber deuda pendiente de liquidación con cargo al presupuesto municipal, en el caso de cesión gratuita de bienes (artículo 110.1, letra d) del RBEL).

No obstante, conviene matizar que de la respuesta que da la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona (2019) no se infiere tal conclusión o, al menos, no siempre y en todo caso, puesto que en ella la IGAE matiza que podrían considerarse como control financiero permanente siempre que en dichas mandatos dirigidos al órgano interventor local se le “requiera informe” y este se refiera a actividades que estén relacionadas con “el funcionamiento del sector público local en el aspecto económico-financiero”:

*“Salvo las actuaciones señaladas, otras actuaciones para las que se requiera informe del órgano de control, que no reúnan los requisitos anteriores para incluirse entre las de control financiero, (o en su caso de función interventora), y que tampoco se encuadren entre las funciones contables que el órgano de control interno también tenga asignadas, deben enmarcarse en labores de asesoramiento o consultoría, pero no pueden definirse como actuaciones de control financiero.”*

*En particular, de existir, serían aquellas en las que expresamente alguna norma requiera un informe del órgano de control pero la actividad sobre la que se deba informar no está relacionada con el funcionamiento del sector público local en el aspecto económico-financiero”.<sup>87</sup>*

Es decir, no basta para considerar una actuación como de control financiero que sea contemplada como obligatoria para el órgano de control interno por parte del ordenamiento jurídico, sino que además han de cumplirse otros dos requisitos adicionales que consisten en que la norma exija al órgano de control informar y que lo haga sobre una actividad que tenga una vinculación con el funcionamiento del sector público local en materia económica-financiera.

A partir de aquí se podrían plantear algunos casos de dudosa calificación en la práctica.

Por ejemplo, la obligación del órgano interventor de asistir a las mesas de contratación (DA 2ª.7 de la LCSP)<sup>88</sup> y a las Comisiones Informativas de Hacienda (artículo 137.1, párrafo 2º del ROF).<sup>89</sup> Los planteo como casos dudosos porque, aunque podría considerarse que estas actividades están relacionadas con el funcionamiento económico-financiero de la Administración, en el fondo, en ellos no se emite propiamente un informe –que pueda calificarse como de control financiero– por parte del órgano interventor local, sino que simplemente se asiste a la sesión correspondiente, por lo que podrían asemejarse a esas “labores de asesoramiento o consultoría” a las que se refiere la IGAE en su respuesta a la interventora de la Diputación Provincial de Gerona.

Otro caso que también podría calificarse como dudoso -aunque, a mi parecer, menos que el anterior- es la obligación de remitir periódicamente determinada información al -hoy- Ministerio de Hacienda y Función Pública. Me refiero a las obligaciones de remisión de información reguladas en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la LOEPySF.<sup>90</sup> En este caso no se emite un informe como tal, sino que se incorpora una serie de información a una plataforma virtual, pero no es menos cierto que para poder realizar el envío de la misma debe hacerse con la firma electrónica del interventor local, por lo que podría asemejarse a un informe

<sup>87</sup> Según ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit. supra, pp. 2 y 3.

<sup>88</sup> Según la DA 2ª.7 de la LCSP: “La Mesa de contratación estará presidida por un miembro de la Corporación o un funcionario de la misma, y formarán parte de ella, como vocales, el Secretario o, en su caso, el titular del órgano que tenga atribuida la función de asesoramiento jurídico, y el Interventor, o, en su caso, el titular del órgano que tenga atribuidas la función de control económico-presupuestario [...]”.

<sup>89</sup> Según el art. 137.1, párr. 2º del ROF: “A las sesiones de la Comisión de Hacienda asistirá, en todo caso, el funcionario responsable de la Intervención”.

<sup>90</sup> El art. 4 de dicha Orden se refiere a los sujetos obligados a la remisión de la información en el ámbito local en los siguientes términos: “En las Corporaciones Locales, la intervención o unidad que ejerza sus funciones”.

en formato íntegramente electrónico. Además, conviene tener presente que buena parte de la información que debe incorporarse a dicha plataforma y enviarse al Ministerio permite hacer un seguimiento de la actividad económica-financiera de la Entidad Local en términos de control financiero permanente tal y como lo configura el RD 424/2017, por ejemplo, en su artículo 32.1, letras b) y c):

*“Los trabajos de control permanente se realizarán de forma continuada e incluirán las siguientes actuaciones:*

[...]

*b) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados.*

*c) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería”.*

Por eso, en mi opinión, este caso podría ser menos dudoso que el anterior.

No obstante, en caso de duda, yo me inclinaría más por la línea interpretativa defendida por la IGAE en su respuesta a la consulta de la interventora de la Diputación Provincial de Gerona frente a la que expone Rodríguez Tarrida, porque aunque esta se fundamenta -o, al menos, se puede fundamentar- en el artículo 32.1, letra d) del RD 424/2017, no es menos cierto que aquella lo hace -o, al menos, lo puede hacer- también en dicho RD y en preceptos de mayor relevancia. Así, del RD 424/2017 parece inferirse claramente que resulta necesario que la actuación de control financiero se refiera al funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local (artículos 3.3 y 29.1 y .2 del RD 424/2017)<sup>91</sup> y que como resultado de la misma se ha de emitir un informe (artículo 35.1 del RD).<sup>92</sup>

Como corolario de este epígrafe se podrían destacar dos aspectos:

Primero, las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal son numerosas, si bien, especialmente las contempladas en el artículo 4.1, letra b) del RD 128/2018, ya se venían ejerciendo en la práctica<sup>93</sup> (salvo, probablemente, el control financiero de subvenciones en aquellas Entidades Locales sin medios suficientes).

<sup>91</sup> Se refieren a que el objeto del control financiero (en el primer caso) y del control financiero permanente (en el segundo) debe ser la actividad económica-financiera del sector público local: Art. 3.3 del RD 424/2017: “El control financiero tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico-financiero...”, art. 29.1: “El control financiero de la actividad económico-financiera del sector público local se ejercerá...” y art. 29.2: “El control permanente se ejercerá sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora con objeto de comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta...”.

<sup>92</sup> Dispone que el resultado de las actuaciones de control financiero ha de materializarse en un informe escrito: “El resultado de las actuaciones de control permanente y de cada una de las auditorías se documentará en informes escritos”.

<sup>93</sup> Tal y como ha señalado JOSA ARBONES, N., “Régimen especial del control interno en pequeños municipios”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial (2018), p. 73: “La mayoría de los trabajos de control permanente de carácter obligatorio ya se están realizando actualmente por los órganos de control, pero sin tenerlos calificados como informes o trabajos de control permanente”.

Segundo, a pesar de que el TRLRHL y el RD 424/2017 configuran el control financiero no como un simple control de legalidad, sino como una modalidad de control que busca -además- verificar la adecuación de la gestión pública a los principios de buena gestión financiera (tal y como también ha declarado la IGAE),<sup>94</sup> lo cierto es que, como puede comprobarse en la enumeración de actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal que se ha expuesto, en la práctica totalidad de los casos, las mismas se ciñen a cuestiones de mera legalidad. Y esto es especialmente relevante, puesto que hay que tener en cuenta que estas son las actuaciones de control financiero que deben llevar a cabo todas las Entidades Locales y las únicas que han de realizar aquellas sometidas al régimen de control interno simplificado.

Es decir, de lo anterior se puede concluir que en estas -las acogidas al régimen de control interno simplificado- el control financiero se limitará a cuestiones de mera legalidad, salvo que voluntariamente decidan llevar a cabo actuaciones de control financiero derivadas de un análisis de riesgos (algo muy poco probable en la práctica, debido a la escasez de medios). Y en el caso de aquellas -a las que les resulte de aplicación el régimen de control interno ordinario o general-, podrían cubrir su obligación de ejercicio del control financiero limitándose a añadir a las actuaciones derivadas de una obligación legal, una sola actuación adicional derivada de un análisis de riesgos (algo bastante probable en la práctica, por el mismo motivo). En definitiva, la conclusión que puede extraerse es que lo más probable es que, en la práctica, el control financiero se limite a un control de mera legalidad, por lo que el declarado objetivo de que a través de esta modalidad de control interno se verifiquen cuestiones relativas a la eficiencia en el uso de los recursos públicos o la eficacia en el cumplimiento de los objetivos quedará en “agua de borrajas”, al igual que la supuesta inclusión del control de eficacia en el control financiero que declara el RD 424/2017.

Y a esta conclusión no se opone el hecho de que el artículo 4.3, párrafo 2º del RD 424/2017 contenga una previsión de que

*“El modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto”.*

porque, según la interpretación que de dicho precepto ha hecho la IGAE, esta previsión podría entenderse cumplida con la simple realización de auditoría de

<sup>94</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, op. cit. supra, p. 11 [nota número 6].

cuentas (anual en el caso de las entidades dependientes obligadas y una vez cada tres años en el caso de las no obligadas), puesto que en la propia Entidad Local y en sus organismos autónomos dependientes la previsión ya quedaría salvada, aun cuando no se hiciera ninguna actuación de control financiero, porque en ellas se ejerce la función interventora.<sup>95</sup>

En consecuencia, tomando esta interpretación de la IGAE y habida cuenta de la generalizada insuficiencia de medios de la que adolecen la inmensa mayoría de las Entidades Locales, lo habitual en la práctica será que los órganos interventores locales se limiten, en materia de control financiero, al mínimo imprescindible: es decir, a las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal en el caso de las acogidas al régimen simplificado de control interno, y a estas más una actuación adicional derivada de un análisis de riesgos en el caso de aquellas a las que les resulte de aplicación el régimen de control interno ordinario o general; más, en su caso auditoría de cuentas anual de los entes dependientes obligados a auditarse o trienal en el caso de los entes dependientes no obligados. Y como la mayor parte de todas estas actuaciones son de mera legalidad, en nada quedará la

<sup>95</sup> Así se desprende de ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, op. cit. supra, pp. 5-7: “Antes de comenzar con el análisis del artículo 4.3 del RDCIEL, cabe recordar que con el establecimiento de este modelo de control eficaz, lo que se pretende es que no queden áreas de gestión ni entidades, independientemente de su forma jurídica, permanentemente fuera del ámbito de control.

Partiendo de la anterior premisa para analizar este artículo conviene distinguir la casuística que se puede dar dentro de las propias Entidades Locales, dependiendo del tipo de ente y del régimen de control aplicable (general o simplificado). En un extremo habrá entes como la propia Entidad Local o los organismos autónomos que estarán sujetos a función interventora y control financiero, es decir, a las formas más intensas de control, mientras que en el extremo opuesto habrá entes, como las sociedades mercantiles, que podrán estar únicamente sometidas a la auditoría de cuentas y no en todos los ejercicios.

En este sentido, teniendo en cuenta que el artículo 214 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establece que “la función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquellos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso”, podemos deducir que en aquellos entes que estén sujetos a esta forma de control se estará ejerciendo un control efectivo del 100% del presupuesto desde el primer ejercicio. Por tanto, en estos entes se estaría cumpliendo con la exigencia del artículo 4.3 desde el primer momento.

Por otro lado, en el caso de aquellos entes, como las entidades públicas empresariales o las sociedades mercantiles que únicamente están sujetos a control financiero, quedando fuera del ámbito de aplicación de la función interventora, cumplirán el requisito de ser sometidos a actuaciones de control cuando, al menos, deba realizarse su auditoría de cuentas obligatoria anualmente.

[...]

Por tanto, las entidades sometidas obligatoriamente a auditoría de cuentas anuales, computarían para el cálculo del porcentaje mínimo de control a realizar desde el primer ejercicio en que se realice la auditoría anual obligatoria.

Un caso particular serían aquellas fundaciones o sociedades mercantiles del sector público local que no hayan sido incluidas en el plan anual de auditorías de la entidad local. En estos casos, el órgano interventor deberá elaborar los planes de control financiero teniendo en cuenta la obligación de controlar anualmente el 80% del presupuesto consolidado y el 100% en el transcurso de 3 ejercicios, de tal forma que deberá tener en cuenta qué entidades han quedado fuera del ámbito del plan de control financiero en cada ejercicio para, en el curso de tres años someterlas a alguna actuación de auditoría pública y cumplir el requisito de controlar el 100% del presupuesto consolidado.”

supuesta finalidad perseguida por el TRLRHL y por el RD 424/2017 de introducir la modalidad de control financiero en aras a asegurar la comprobación de otros principios de buena gestión financiera más allá del simple cumplimiento de la legalidad.

Así, en la realidad, el control financiero ha quedado reducido -en contra del espíritu con el que se concibió- a un mero control de legalidad y la posibilidad de realizar controles adicionales de eficiencia y eficacia ha quedado, en la práctica, en manos de cada Entidad Local. Teniendo en cuenta que lo más probable es que las autoridades políticas locales no quieran que su Entidad Local se adentre en terrenos que supongan controles de eficiencia y eficacia (puesto que, salvo contadísimas excepciones, lo normal es que el poder no quiera ser controlado o, al menos, quiera serlo lo menos posible) y que la mayoría de órganos interventores locales preferirán hacer lo propio a causa de la escasez de medios con los que cuentan y de las múltiples obligaciones que ya se ven obligados a atender en la práctica, se ha creado el caldo de cultivo ideal para vaciar de contenido en la práctica el control financiero, limitarlo a un mero control de legalidad y dejar totalmente olvidados los supuestos anhelos de alcanzar un modelo de control que superara la clásica concepción de legalidad. Los controles de eficiencia y eficacia brillarán por su ausencia. El que hizo la ley, ha hecho la trampa.

#### 4.2. EL ANÁLISIS DE RIESGOS.

Una vez analizadas las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, el siguiente paso lógico es adentrarse en el estudio del análisis de riesgos puesto que, aunque lo anterior es suficiente para cubrir las obligaciones de control financiero de las Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno, para aquellas que les resulte de aplicación el régimen de control interno ordinario o general no será suficiente con ello, sino que además deberán llevar a cabo alguna actuación de control financiero en base, precisamente, a un análisis de riesgos.

Ya se ha anticipado [subepígrafe 3.4, A), b)] que pueden distinguirse tres tipos de riesgos: el riesgo inherente (riesgo derivado de la propia actividad), el riesgo de control (riesgo derivado de la posible inadecuación de los controles fijados para mitigar el riesgo inherente) y el riesgo de detección (riesgo derivado del posible error de apreciación por parte del órgano de control).<sup>96</sup>

<sup>96</sup> Siguiendo a ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local, op. cit. supra, pp. 145 y 146 [nota número 57].



Normalmente, el riesgo que con mayor frecuencia se suele valorar en los análisis de riesgos -ya que es el más sencillo de evaluar- es el riesgo inherente. Este riesgo puede valorarse fundamentalmente atendiendo a dos variables: la probabilidad de ocurrencia del riesgo y la repercusión o impacto que el mismo tendría en la entidad en el caso de que efectivamente llegara a producirse.<sup>97</sup>

A estos efectos, el RD 424/2017 dispone que habrán de utilizarse tanto criterios cuantitativos como cualitativos.<sup>98</sup>

Lo lógico es que el criterio cuantitativo por excelencia sea el peso relativo que tiene en la última liquidación presupuestaria cada “área presupuestaria” que se decida que ha de ser objeto de consideración a efectos del análisis de riesgos (o “área presupuestaria considerada”) respecto del importe total de dicha liquidación presupuestaria. Hablo en estos términos tan genéricos (“área presupuestaria considerada”) porque habría diversas opciones en función del tipo de clasificación presupuestaria en base al cual se quisiera hacer el análisis (clasificación por programas o económica, o incluso orgánica si se usa por la Entidad Local) y del nivel de desagregación al que se decidiera hacerlo (área de gasto, política de gasto, grupo de programas, programa o subprograma, en el caso de la clasificación por programas; capítulo, artículo, concepto, subconcepto o aplicación, en el caso de la clasificación económica). De esta forma, se obtendría el porcentaje que representa cada “área presupuestaria considerada” respecto del importe total de la última liquidación presupuestaria, lo que permitirá estimar el riesgo cuantitativo existente en cada una, en base al volumen que representa respecto del total de la última liquidación.

Este criterio puede aplicarse tanto a los ingresos como a los gastos.

Así, por ejemplo, tratándose de una Entidad Local, lo normal es que los ingresos con mayor peso relativo en el presupuesto de ingresos sean los capítulos 1, 3 y 4 (en el caso de los Ayuntamientos) y el capítulo 4 (en el caso de las Diputaciones Provinciales y entidades equivalentes). Por tanto, desde la perspectiva del criterio cuantitativo, es ahí donde radicará el mayor riesgo, puesto que es precisamente en dicho(s) capítulo(s) donde se concentra la inmensa mayoría de los ingresos de la entidad.

<sup>97</sup> Según ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local, op. cit. supra, p. 147: “La práctica habitual consiste en valorar los riesgos inherentes en términos de impacto y probabilidad. El impacto define las consecuencias que se producirían en caso de que el riesgo se materialice. Estas consecuencias pueden evaluarse en cuanto a la gravedad del incumplimiento en términos de legalidad, o en cuanto a las consecuencias financieras del mismo (efectos para la Hacienda Local correspondiente). La probabilidad define la posibilidad de que el riesgo ocurra”.

<sup>98</sup> Art. 31.2, párr. 3º del RD 424/2017.

Por su parte, en el caso de los gastos, tomando en consideración la clasificación económica, lo habitual es que lo más relevante en términos relativos sean los capítulos 1 y 2. Por ende, siguiendo la misma lógica y en términos exclusivamente cuantitativos, es ahí donde se concentrará el mayor riesgo.

Este ejemplo se ha puesto considerando la clasificación económica al nivel de desagregación más simple -capítulo-, pero podría hacerse también, si se considera oportuno, para la clasificación por programas -en el caso de los gastos- y, si se usa, por orgánicas -tanto para ingresos como para gastos-, y para niveles de mayor desagregación.

Es el criterio cuantitativo más sencillo y, además, resulta muy evidente y de fácil comprensión.

Sin embargo, el criterio cuantitativo no es por sí sólo suficiente ya que podría darse la circunstancia de que un “área presupuestaria considerada” fuera muy importante cuantitativamente pero no representara un riesgo significativo por estar formada por operaciones muy sencillas y muy controladas dentro de la entidad; y, al contrario, podría ocurrir que en un “área presupuestaria considerada” poco relevante en términos cuantitativos existieran operaciones o actuaciones en los que se estima que el riesgo puede ser significativo, por razones de diversa índole. Por ello, lo mejor es combinar el criterio cuantitativo con criterios cualitativos.

Algunos ejemplos de criterios cualitativos útiles en la práctica pueden ser la existencia de cambios normativos y/u organizativos recientes, la existencia de debilidades detectadas en controles previos que se tenga constancia de que siguen abiertas y no se han resuelto (o respecto de las cuáles se pretenda realizar un seguimiento precisamente para verificar si se han adoptado medidas y se han resuelto o no) y la existencia de ámbitos respecto de los cuales se tenga conocimiento de que no han sido objeto de control o en los que haya transcurrido un período de tiempo elevado desde que fueron sometidos a la última actuación de control.<sup>99</sup>

<sup>99</sup> SALVADOR RODRÍGUEZ, M.A., “Caso práctico del módulo 1. Plan de Control Financiero: definición y modalidades de control financiero, elaboración del Plan de Control Financiero. Contenido y ejercicio del control financiero”, *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020, p. 5, pone como ejemplos de criterios cualitativos o subjetivos los siguientes:

- Recurrencia en los incumplimientos.
- Importancia cuantitativa y/o cualitativa de las irregularidades.
- Existencia de situaciones abiertas constatadas en controles anteriores sin resolver.
- Áreas no sometidas a control, o la existencia de un elevado lapso temporal desde la realización del último control.
- Existencia de cambios normativos u organizativos recientes que puedan provocar cambios en los procedimientos de gestión revisados con anterioridad.

Evidentemente, estos criterios cualitativos habrán de ser valorados de forma motivada por el órgano interventor local, puesto que se trata de criterios de índole subjetiva. Ahora bien, en la medida en que dicha valoración se haga motivadamente, no habría inconveniente en introducir dicho elemento de subjetividad; de hecho, puede resultar incluso conveniente, como ya se ha argumentado, puesto que habrá variables que no puedan valorarse adecuada y suficientemente con los criterios cuantitativos. En todo caso, lo más conveniente es combinar ambos tipo de criterios -cuantitativos y cualitativos- y que la valoración de estos últimos se haga siempre de forma motivada, para garantizar que no se incurra en arbitrariedad.

Los otros dos tipos de riesgos son más difíciles de valorar. Para la valoración del riesgo de control se han propuesto metodologías y herramientas de cierta complejidad:

*“La valoración del riesgo de control requiere una evaluación del control interno. [...] Sobre esta cuestión existe una metodología de análisis de la madurez del sistema de control interno en una organización pública realizada por el Instituto de Auditores Internos de España. En un nivel más operativo (o, por mejor decir, con un sistema de control interno menos maduro), puede utilizarse el sistema que establece el Tribunal de Cuentas en su manual de fiscalización”.*<sup>100</sup>

De forma más sencilla, puede deducirse que en aquellas Entidades Locales donde se haya adoptado el régimen de fiscalización e intervención previa limitada o de requisitos básicos (algo totalmente recomendable a efectos de mitigar la responsabilidad del órgano interventor), el riesgo de control aumentará, puesto que la función interventora se limitará a una serie de extremos tasados cuyo incumplimiento es lo que dará lugar a la formulación de un reparo. Ahora bien, esto no obsta para que si el órgano interventor observa algún incumplimiento sobre un extremo que no tenga la consideración de requisito básico, pueda dejar constancia de ello en su informe de fiscalización o intervención; en este caso, la fórmula adecuada, según el artículo 14.2 del RD 424/2017 sería la formulación de una observación complementaria.<sup>101</sup>

Pues bien, una forma lógica de tratar de mitigar el riesgo de control en estos casos, es hacer un seguimiento de las observaciones complementarias que se hayan formulado a lo largo del ejercicio y tenerlas en cuenta en el análisis de riesgos a la hora de fijar las actuaciones de control financiero derivadas de un análisis de

<sup>100</sup>. ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local, op. cit. supra, p. 151.

<sup>101</sup>. Según el art. 14.2 del RD 424/2017: “El órgano interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere convenientes, sin que las mismas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes. Respecto a estas observaciones no procederá el planteamiento de discrepancia”.

riesgos que se vayan a llevar a cabo. Se trataría, por ende, de otro ejemplo de criterio cualitativo: la existencia de áreas en las que se hayan realizado observaciones complementarias en los informes de función interventora. Lógicamente, el órgano interventor habría de valorar, de forma motivada en cada caso, si esas observaciones complementarias son lo suficientemente relevantes o se han formulado con la suficiente reiteración como para justificar que de las mismas haya de derivarse una actuación de control financiero en base a un análisis de riesgos.

De hecho, esta podría ser una opción útil incluso para las Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno. Como ya se ha visto, estas no tienen obligación de realizar actuaciones de control financiero en base a un análisis de riesgos. Pero podría darse el supuesto de que una entidad de este tipo hubiera adoptado el acuerdo de fiscalización e intervención previa limitada o en régimen de requisitos básicos y el órgano interventor, de forma continuada y reiterada, tuviera que estar formulando observaciones complementarias porque se produjera un incumplimiento de un aspecto de legalidad que no está contemplado en el acuerdo como requisito básico. En esas circunstancias, si el órgano interventor, cansado de esta situación, quisiera adoptar un pronunciamiento sobre ese particular que tuviera efectos más significativos que la formulación de una simple observación complementaria, tendría dos opciones:

Primera, incluir como requisito básico en el acuerdo de fiscalización e intervención previa limitada el aspecto que está siendo objeto de incumplimiento, para poder formular un reparo cuando se volviera a incumplir dicho extremo. Esta sería la solución más rigurosa desde el punto de vista del control interno. Ahora bien, teniendo en cuenta que el acuerdo de fiscalización e intervención previa limitada o de requisitos básicos es aprobado por el Pleno<sup>102</sup>, el órgano interventor podría proponerlo, pero eso no significa necesariamente que el Pleno vaya a aprobarlo o que vaya siquiera a pronunciarse (porque quizá el Presidente ni siquiera lo incluya en el orden del día).

Segunda, como alternativa a los posibles obstáculos que pudieran surgir en la opción anterior (si surgen), el órgano interventor podría hacer un análisis de riesgos (algo que, facultativamente, puede hacer aún estando acogido al régimen de control interno simplificado, como ya se ha visto) y, en base al mismo, incluir en el Plan Anual de Control Financiero un actuación de control financiero sobre ese aspecto que está siendo objeto de incumplimiento reiterado. En tal caso, el informe que se emitiera como resultado de dicha actuación de control financiero habría de ser necesariamente elevado al Pleno, como punto independiente del orden del día

<sup>102</sup>. Según el art. 13.1 del RD 424/2017: “Previo informe del órgano interventor y a propuesta del Presidente, el Pleno de la Entidad Local podrá acordar el régimen de fiscalización e intervención limitada previa”.

(como ya se ha analizado también), por lo que se lograría que el asunto terminara tratándose en una sesión del Pleno.

Por último, en cuanto al riesgo de detección, este suele estimarse por exclusión, tal y como señala Álvarez Villazón (2018):

*“Como hemos indicado anteriormente, el riesgo de auditoría puede ser definido por la siguiente ecuación:*

*Riesgo de auditoría = Riesgo inherente \* Riesgo de control \* Riesgo de detección*

*Aceptando, como hemos indicado anteriormente, de forma convencional, que el riesgo de auditoría es del 5%, podemos concluir:*

$$0,05 = RI * RC * RD$$

*Y de este modo:*

$$RD = 0,05 / (RI * RC)”.^{103}$$

Como broche final a este apartado, me gustaría finalizar señalando un aspecto que, estando en este momento de plena actualidad, podría llegar a resultar de utilidad en el ámbito del análisis de riesgos. El artículo 6 de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia obliga a todas las entidades decisoras o ejecutoras que participen en la ejecución de los proyectos financiados a través de los fondos de Recuperación, Transformación y Resiliencia a adoptar un Plan de medidas antifraude.<sup>104</sup> Dicho plan ha de acompañarse de una evaluación de riesgos,<sup>105</sup> para cuya realización se facilitan modelos en formato excel procedentes de las valoraciones de riesgos que suelen llevarse a cabo para la gestión de otros fondos procedentes de la Unión Europea (por ejemplo, del Fondo Social Europeo).

<sup>103</sup>. ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local, op. cit. supra, p. 155.

<sup>104</sup>. Según el art. 6.1 de dicha Orden: “Con la finalidad de dar cumplimiento a las obligaciones que el artículo 22 del Reglamento (UE) 241/2021 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, impone a España en relación con la protección de los intereses financieros de la Unión como beneficiario de los fondos del MRR, toda entidad, decisora o ejecutora, que participe en la ejecución de las medidas del PRTR deberá disponer de un «Plan de medidas antifraude» que le permita garantizar y declarar que, en su respectivo ámbito de actuación, los fondos correspondientes se han utilizado de conformidad con las normas aplicables, en particular, en lo que se refiere a la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses”.

<sup>105</sup>. Según el art. 6.5, letra c) de la citada Orden: “El «Plan de medidas antifraude» deberá cumplir los siguientes requerimientos mínimos [...] c) Prever la realización, por la entidad de que se trate, de una evaluación del riesgo, impacto y probabilidad de riesgo de fraude en los procesos clave de la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia y su revisión periódica, bienal o anual según el riesgo de fraude y, en todo caso, cuando se haya detectado algún caso de fraude o haya cambios significativos en los procedimientos o en el personal”.

Pues bien, esta puede ser una buena oportunidad para aquellas Entidades Locales que, estando sujetas al régimen de control interno ordinario o general y, por tanto, obligadas a realizar actuaciones de control financiero en base a un análisis de riesgos, fueran también, simultáneamente, a participar en la ejecución de proyectos financiados con fondos de Recuperación, Transformación y Resiliencia; en la medida en que la evaluación de riesgos que deben realizar junto a la adopción del Plan de medidas antifraude -y para la que pueden utilizar los modelos a los que previamente se ha hecho mención- puede servirles perfectamente como análisis de riesgos a efectos del control financiero. En consecuencia, estas entidades pueden “matar dos pájaros de un tiro” y aprovechar el trabajo realizado para ambas cuestiones.

#### 4.3. LA POSIBILIDAD DE RECABAR COLABORACIÓN PÚBLICA Y/O PRIVADA EN LAS ACTUACIONES DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Por último, como tercera cuestión clave, a efectos prácticos, de la regulación del modelo de control financiero previsto en el RD 424/2017, conviene detenerse en la posibilidad que este otorga a las Entidades Locales de recurrir a la colaboración para el ejercicio de las actuaciones de auditoría pública.

Esta posibilidad se regula en el artículo 34 y en la DA 4ª del RD, destacando tres notas características fundamentales que se infieren del apartado primero del artículo 34: es al órgano interventor a quien le corresponde proponer tal cuestión (pero no decidir, se entiende, pues la propuesta podrá ser o no aceptada por el órgano competente), la colaboración que se recabe podrá ser pública y/o privada y sólo podrá hacerse uso de esta posibilidad para las actuaciones de auditoría pública (en ningún caso para las de control financiero permanente).<sup>106</sup>

Hay, por ende, dos aspectos básicos a la hora de abordar el estudio de esta posibilidad: su objeto y los dos tipos de colaboración.

Respecto de su objeto, ya se ha señalado que solamente podrá recaer sobre las actuaciones de auditoría pública, pues esas son las únicas que menciona expresamente el artículo 34 del RD 424/2017, que en ningún momento se refiere al control financiero permanente a la hora de regular esta posibilidad de colaboración. Por si el tenor literal del precepto no fuera ya lo suficientemente esclarecedor, la IGAE se ha ocupado de confirmarlo:

<sup>106</sup>. Así se desprende del art. 34.1 del RD 424/2017: “A propuesta del órgano interventor, para la realización de las auditorías públicas las Entidades Locales podrán recabar la colaboración pública o privada en los términos señalados en los apartados siguientes”.

*“la posibilidad de acudir a empresas privadas sólo se recoge en el caso de la realización de auditorías públicas. Asimismo, en dicho artículo se establece que para realizar las actuaciones de auditoría pública, las Entidades Locales podrán recabar la colaboración de otros órganos públicos y concertar los convenios oportunos. Por lo tanto, dichas colaboraciones únicamente se circunscriben al ámbito de la auditoría pública, considerando que el control permanente es una labor inherente a la propia intervención municipal”.*<sup>107</sup>

Por otra parte, se contemplan dos tipos de colaboración: pública y privada.

En cuanto a la colaboración pública, el artículo 34 del RD se refiere a la posibilidad de recabar, por parte de las Entidades Locales, “la colaboración de otros órganos públicos y concertar los convenios oportunos”.<sup>108</sup> En la práctica, lo lógico sería que la colaboración se solicitara a la IGAE. La DA 4ª del RD 424/2017 prevé, en este sentido, la posibilidad de que las Entidades Locales celebren un convenio de colaboración con la IGAE. Este convenio habría de formalizarse, “previo informe del órgano interventor” y su finalidad sería

*“la realización de actuaciones de apoyo encaminadas a reforzar la autonomía y eficacia de los órganos responsables del control interno de la gestión económico-financiera, contable y presupuestaria en el ámbito de las Entidades Locales”.*<sup>109</sup>

<sup>107</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre la posibilidad de contratación de firmas privadas de auditoría para la realización de control permanente*, Madrid, IGAE, 2019, p. 1.

Se han vertido, no obstante, opiniones discrepantes a nivel doctrinal, si bien con anterioridad a la respuesta de la IGAE a la consulta previamente citada. Por ejemplo, GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, J.J., “La colaboración de auditorías privadas en el control interno local tras la aprobación del reglamento de control interno” [versión electrónica], *Auditoría pública*, 70 (2017), pp. 65-72. Consultado el 21.01.2022 en <https://asocex.es/wp-content/uploads/2017/11/Revista-Auditoria-Publica-n%C2%BA-70-pag-65-a-72.pdf>: “En nuestra opinión, la redacción del artículo 34 del Reglamento de Control Interno no convierte en prohibida cualquier otro tipo de colaboración, máxime si bajo una Ley que no ha cambiado, la Ley de Haciendas Locales, el Tribunal de Cuentas, cumpliendo una serie de requisitos, admitió un ámbito de aplicación mucho más amplio. Si la intención hubiera sido restringir la colaboración de los auditores privados a la modalidad de Auditoría Pública, la redacción del precepto debería haber sido más rotunda, y diferente su ubicación sistemática. Por contra, debemos entender que en el nuevo art. 34 RCI el ejecutivo ha explicitado unas reglas coherentes con el TRLRHL, para la modalidad de fiscalización en la que será más proclive la colaboración de auditores privados tras la aprobación de los umbrales que han de alcanzarse con la fiscalización, y que suponen una de las principales novedades del Reglamento. El art. 4.3 RCI en el que se contiene, hace referencia a la consecución de estos objetivos de fiscalización mediante el uso de medios internos o externos, sin distinguir la aplicación de estos últimos a una concreta modalidad de control interno: “El órgano interventor dispondrá de un modelo de control eficaz y para ello se le deberán habilitar los medios necesarios y suficientes. A estos efectos el modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto.”, y en similares términos se recoge en la exposición de motivos de la norma.

Por ello, entendemos que también será posible la contratación de auditores privados para actuaciones de control financiero permanente que se vayan a realizar mediante el uso de técnicas de auditoría [...]”.

<sup>108</sup> Art. 34.2 del RD 424/2017.

<sup>109</sup> DA 4ª.1 del RD 424/2017.

Esta finalidad está redactada de forma tan genérica que, en sí misma, no aclara nada. Ahora bien, ya se encargó la IGAE de que el asunto quedara claro y de fijar, a renglón seguido, de forma muy estricta los términos de su colaboración. Así se dejó constancia expresa de que los convenios de colaboración con la IGAE sólo podrían tener por objeto “todas o algunas de las siguientes actuaciones”:

*a) El acceso a las bases de datos de informes y criterios en materia contable y de control gestionadas por la Intervención General de la Administración del Estado, con independencia del acceso previsto en el artículo 15.5.*

*b) La resolución directa de consultas en materia contable y de control formuladas por el órgano interventor de la Entidad Local a la Intervención General de la Administración del Estado.*

*c) La realización de informes de consultoría de organización de las funciones de contabilidad y control efectuadas por los órganos interventores de la Entidad Local, con propuestas para su mejor funcionamiento”.*<sup>110</sup>

Habiéndose especificado por parte de la IGAE que en ningún caso la colaboración puede abarcar la realización de actuaciones de control por la propia IGAE:

*“Por otro lado, en relación con la disposición adicional cuarta [...], hay que tener en cuenta que la finalidad de los convenios entre las corporaciones locales y la IGAE sería la realización de las actuaciones de apoyo encaminadas a reforzar la autonomía y eficacia de los órganos responsables del control y fiscalización interna en el ámbito de las entidades locales. En cuanto al posible objeto de los mismos, señala únicamente tres aspectos:*

[...]

*No estando recogido entre dichas posibilidades la realización de controles en ningún tipo de modalidad”.*<sup>111</sup>

Parece lógico que la IGAE no quisiera comprometerse en su colaboración hasta el punto de participar directamente en la realización de controles, pues tal pretensión –teniendo en cuenta el elevado número de Entidades Locales existentes– habría resultado inabarcable. Por tanto, resulta comprensible que la colaboración se haya circunscrito a unos términos tan estrictos.

Ahora bien, lo que también me gustaría matizar es que para una colaboración tan genérica como la que se refieren los tres aspectos que pueden ser objeto de dicha

<sup>110</sup> DA 4ª.1 del RD 424/2017.

<sup>111</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre la posibilidad de contratación de firmas privadas de auditoría para la realización de control permanente*, op. cit. supra, p. 2.

colaboración, no hacía falta prever la posibilidad de que se firmase un convenio de colaboración expreso, sino que, por propio mandato del RD, se podría haber fijado que la IGAE ofreciera ese acceso a bases de datos y esas funciones de consultoría gratuitamente para todas las Entidades Locales (al estilo, por ejemplo, de la resolución de consultas en el ámbito tributario que ofrece la Dirección General de Tributos). Asunto distinto es la realización de informes de consultoría, puesto que esto ya es algo más específico que probablemente sí justificaría la celebración de un convenio de colaboración.

No parece que esta posibilidad, en los términos en que se ha regulado, vaya a resultar muy frecuentada.

Por otra parte estaría la colaboración privada, que quizá sí pueda resultar más utilizada. El artículo 34.3 del RD 424/2017 habla primero de “firmas privadas de auditoría”, aunque más adelante se refiere a “las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales”, por lo que parece dejar la puerta abierta a que los auditores privados colaboradores sean personas jurídicas o físicas.

Procede detenerse aquí en dos aspectos:

Primero, el RD se cuida en regular una serie de limitaciones y garantías en el uso de esta facultad. Así:

*“Los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable en los términos establecidos en la legislación de contratos del sector público, no pudiendo superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho.*

*Las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales concurrentes en relación con cada trabajo a adjudicar no podrán ser contratados cuando, en el mismo año o en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe”.*<sup>112</sup>

Segundo, nada se dice en lo relativo al régimen aplicable o a las reglas por las que deba regirse esta colaboración, más allá de una genérica referencia a que los colaboradores privados “deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor”.<sup>113</sup>

<sup>112</sup>. Art. 34.3, párr. 2º y 3º del RD 424/2017.

<sup>113</sup>. Art. 34.3, párr. 1º del RD 424/2017.

Para salvar este silencio del RD, tal y como ha señalado Lebrancón Cortés (2018), se puede acudir a la Norma técnica de la IGAE sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, de 11 de abril de 2007:

*“Entre otras cuestiones, la norma establece:*

*-El concepto de auditor, el cual integra tanto a sociedades o firmas privadas de auditoría como a auditores individuales, siempre que sean profesionales autorizados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, inscritos en el ROAC.*

*- Las condiciones de solvencia técnica y profesional han de fijarse en los pliegos de cláusulas [administrativas particulares] y de prescripciones técnicas.*

*[...]*

*- Para la ejecución de cada trabajo contratado, la norma establece que deberá configurarse un equipo integrado por funcionarios encargados de la revisión del trabajo realizado por el auditor privado [en el caso de la Entidades Locales esto se materializaría en la revisión del trabajo por el interventor local o, en su caso, por algún funcionario de la intervención].*

*- La competencia para la emisión de informe corresponde a la IGAE [al interventor local, se entiende en este caso] sobre las base de los memorandos de informe elaborados por el auditor privado, contemplándose la posibilidad excepcional de que en determinados casos se emita también un informe firmado por el auditor privado.*

*- Se exige la creación de un archivo completo del trabajo, que debe integrar tanto la revisión que debe realizar el órgano de control como los papeles de trabajo del auditor privado [...]”.*<sup>114</sup>

En definitiva, esta puede ser una posibilidad muy útil en la práctica para mitigar la carga de trabajo de los órganos interventores de aquellas Entidades Locales que tengan entidades dependientes sometidas a auditoría pública.

<sup>114</sup>. LEBRANCÓN CORTÉS, M., “Actuaciones obligatorias en materia de control en las Entidades Locales: control de deuda y registro de facturas. Posibilidad de colaboración con entidades privadas en las actuaciones relativas a auditoría pública”, op. cit. supra, p. 173.

## **CAPÍTULO 5. LAS LIMITACIONES Y LAGUNAS DEL MODELO Y ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS. POSIBLES SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS INNOVADORAS A NIVEL PRÁCTICO**

Llegamos ya, por fin, al último de los capítulos del trabajo. En el mismo se intentará realizar un análisis crítico del modelo de control financiero diseñado por el RD 424/2017 y aportar soluciones innovadoras a nivel práctico para las cuestiones que se vayan señalando como mejorables o cuya regulación adolece, a mi juicio, de alguna debilidad o deficiencia.

En el fondo, aunque este capítulo ha querido reservarse expresamente para la parte final del presente estudio, ya a lo largo del cuerpo del trabajo se ha venido haciendo un análisis crítico de los diversos aspectos que han sido tratados a lo largo y ancho del mismo. En efecto, a la vez que se iban analizando los elementos determinantes y configuradores del modelo, se ha ido, al mismo tiempo, anticipando, señalando y comentando algunas cuestiones que, por diversos motivos, se consideraba que no eran del todo correctas o no tenían mucho sentido, que generaban algunas dudas, suponían una laguna o que quizá podrían tener alternativas más apropiadas, etc.

Este último capítulo, por tanto, tiene básicamente dos fines: primero, servir como corolario a todo lo previamente dicho, recopilando de forma sistemática y ampliando todo el análisis crítico que ya se ha venido haciendo a lo largo del trabajo; y, segundo, aportar soluciones y propuestas innovadoras que permitan al órgano interventor local solventar a nivel práctico las limitaciones, lagunas y aspectos conflictivos de los que adolece el modelo de control financiero previsto en el RD. Por ello, se articulará el análisis en dos apartados: uno relativo al análisis crítico y otro a las propuestas para su posible solución práctica.

### 5.1. LAS LIMITACIONES Y LAGUNAS DEL MODELO, ASÍ COMO ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS.

Se recogen, a continuación, algunos aspectos que se han ido señalando y denunciando a lo largo del estudio, sistematizados en torno a tres aspectos básicos de análisis crítico:

#### A) *Un modelo de control financiero local irreal, diseñado a espaldas de las Entidades Locales y de los órganos interventores locales.*

Es curioso cómo a la IGAE pudo ocurrírsele que el diseño del RD que regulara el régimen de control interno en el ámbito local tenía que adaptarse, sí o sí, al modelo de control interno previsto para el Estado. Este fue el planteamiento de partida y, a partir de ahí, desde esa concepción, se hizo todo lo demás. Y fue un error de partida muy importante porque lo condicionó todo.

Este planteamiento no tenía “ni pies ni cabeza” porque la realidad local y de la gestión pública local en nada se parece a la realidad del Estado, de la IGAE ni de la gestión pública estatal. Las Entidades Locales cuentan, en su mayoría, con escasísimos medios para llevar a cabo la gestión pública y los órganos interventores locales no tienen, ni de lejos, los medios técnicos ni personales de los que goza la IGAE.

En efecto, la IGAE cuenta con una departamentalización que le permite tener personal especializado en diversas materias, entre ellas el control financiero y la auditoría pública. Por el contrario, las Intervenciones Generales locales rara vez podrán contar con secciones especializadas en estas modalidades de control, más allá de las grandes ciudades (pongamos, por ejemplo, las de más de 100.000 habitantes) y las Diputaciones Provinciales (quizá ni siquiera todas, sólo las más grandes). Esto por no hablar de los pequeños y medianos municipios. En los primeros (municipios de menos de 5.000 habitantes), ni siquiera habrá un interventor local como tal, sino un secretario-interventor que debe asumir, en su sola figura, la posición y funciones de tres funcionarios (secretario, interventor y tesorero)<sup>115</sup>, dándose la paradoja de que ejerce (o debería ejercer) la función interventora y el control financiero sobre actividades de gestión que él mismo ha llevado a cabo. En los segundos (municipios de entre 5.000 y 20.000 habitantes), sí existirá (o debiera existir, porque en algunos casos se incumple y en muchos el puesto está vacante) un interventor como tal,<sup>116</sup> pero que no cuenta, en la práctica totalidad de los casos, con un departamento organizado ni con dotación personal suficiente para ejercer estas funciones con plena suficiencia y garantía; todo ello

<sup>115</sup>. Según se desprende del art. 8.1, letra c) del RD 128/2018.

<sup>116</sup>. Según se desprende del art. 13.2 del RD 128/2018, en relación con el art. 8.1, letra b) del mismo RD.

añadiendo el agravante de que en estos municipios medianos la actividad pública es sustancialmente superior a la de los pequeños municipios, por lo que se unen la escasez de medios y la mayor relevancia de la gestión pública. Estos municipios (menores de 20.000 habitantes), según datos del INE del año 2021, representan el 94,91% del total de municipios de España.<sup>117</sup> Todos somos conscientes de que esta situación es así –también la propia IGAE–, lo que ocurre es que se decidió deliberadamente cerrar los ojos ante esta realidad.

Como “solución”, el RD ofrece la posibilidad de acogerse a un régimen simplificado de control interno. Pero esta solución ha de calificarse sólo como parcial, por varios motivos.

Primero porque, como se ha dicho, este régimen solamente podrá ser aplicado por aquellas Entidades Locales cuyo presupuesto no exceda de tres millones de euros y cuya población no supere los 5.000 habitantes.<sup>118</sup> Tomando sólo los datos de población, según el INE, se trataría del 83,85% del total,<sup>119</sup> pero conviene advertir que este dato es engañoso porque habría que restar a aquellos municipios que teniendo una población inferior a 5.000 habitantes, cuentan con un presupuesto cuyo importe supera los tres millones de euros pues, en tal caso, no podrían acogerse al régimen simplificado de control interno (lo habitual, aunque lógicamente depende de diversas variables, es que a partir de los 3.500/4.000 habitantes ya se superen los tres millones de euros de presupuesto). En consecuencia, el modelo de control financiero diseñado por el RD 424/2017 estaría dejando de lado –como mínimo, ya que en realidad son más– al 11,06% de los municipios españoles (entre 5.000 y 20.000 habitantes)<sup>120</sup> que se verían obligados a tener que ejercer el control financiero propio del régimen ordinario o general de control interno (al no poder acogerse al régimen simplificado) careciendo, con toda probabilidad, de los medios adecuados y suficientes para poder llevarlo a cabo.

Segundo, y adicionalmente a la reflexión anterior, hay que tener en consideración que tampoco buena parte de los municipios con población superior a 20.000 habitantes (cuya Intervención General sería ya de primera categoría)<sup>121</sup> cuenta, en la mayoría de las ocasiones, con medios adecuados y suficientes, salvo que se trate de Diputaciones Provinciales y grandes ciudades. Si se considerara, por ejemplo,

<sup>117</sup>. Dato extraído de la página web del INE, “Distribución de los municipios por comunidades y ciudades autónomas y tamaño de los municipios”.

Consultado el 22.01.2022 en <https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=2851&L=0>

<sup>118</sup>. Regla 1 del modelo simplificado de contabilidad local.

<sup>119</sup>. Dato extraído de la página web del INE, “Distribución de los municipios por comunidades y ciudades autónomas y tamaño de los municipios”, op. cit, supra.

<sup>120</sup>. Dato extraído de la página web del INE, “Distribución de los municipios por comunidades y ciudades autónomas y tamaño de los municipios”, op. cit, supra.

<sup>121</sup>. Según se desprende del art. 13.1 del RD 128/2018, en relación con el art. 8.1, letra a) del mismo RD.

que en la práctica los órganos interventores de los municipios de entre 20.000 y 100.000 habitantes van a contar con dificultades para poder cumplir las exigencias del modelo de control financiero, nos iríamos al 15,37% del total.<sup>122</sup>

Tercero, la posibilidad de acogerse a la colaboración pública y/o privada tampoco solventa lo previamente denunciado ya que, en el caso de la colaboración pública, la colaboración de la IGAE, como ya se ha visto, se circunscribe únicamente a un ámbito que se ha regulado en términos muy estrictos, y a la colaboración privada sólo puede acudir para las actuaciones de auditoría pública, no para las de control financiero permanente.

Por último, es que ni siquiera para aquellas Entidades Locales que pudieran acogerse al régimen simplificado de control interno (ese algo menos del 83,85% del total), este sería una solución real a sus problemas pues, en todo caso, este régimen obliga a llevar a cabo las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal; y, en estos casos, nos estamos refiriendo a entidades en las que, en la práctica, ni siquiera se viene ejerciendo con plenitud de garantías la función interventora –tal y como ha denunciado el Tribunal de Cuentas–<sup>123</sup> por lo que plantear que en estas Entidades Locales vaya a ejercerse control financiero es, simplemente, una utopía. De hecho, se les impone -absurdamente- incluso la obligación de elaborar un Plan Anual de Control Financiero, cuando solamente están obligadas a realizar las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal.

En definitiva, queda patente que la configuración del modelo de control financiero local a imagen y semejanza del modelo estatal pensado para la IGAE resulta del todo incoherente e irracional, se hizo a espaldas de aquellos a los que supuestamente el modelo debía servir (los órganos interventores locales) y dejó a los interventores de las Entidades Locales pequeñas e intermedias -sobre todo a estos últimos- a “los pies de los caballos”, obligándoles a llevar a cabo una serie de actuaciones de control financiero sabiendo que no cuentan (ni van a contar) con los medios adecuados y suficientes para ello y sin darles prácticamente ninguna alternativa (digo “prácticamente” porque en el apartado 5.2 se verá que sí puede haber alguna alternativa para ellos).

<sup>122</sup>. Dato extraído de la página web del INE, “Distribución de los municipios por comunidades y ciudades autónomas y tamaño de los municipios”, op. cit. supra.

<sup>123</sup>. NIETO DE ALBA, U., *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales* (nº 722), op. cit. supra, p. 10: “El ejercicio de la función interventora no se ejerce de forma adecuada y completa en la mayoría de las Entidades, debido a que no se realiza de forma sistemática la fiscalización previa de todos los actos, documentos o expedientes susceptibles de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores”.

**B) El problema de las actuaciones de control interno que tradicionalmente se venían ejerciendo por los órganos interventores locales y que no cumplen los criterios de la respuesta dada por la IGAE a la interventora de la Diputación Provincial de Gerona en su consulta sobre control permanente obligatorio.**

Es importante ser conscientes de la relevante posición que ocupa el interventor en la organización administrativa local: en las Entidades Locales de menor tamaño (cuya secretaría-intervención esté clasificada de clase tercera) probablemente será el único funcionario del subgrupo A1 que exista en toda la Entidad (y en algunos casos, incluso quizá el único funcionario); en las entidades medianas (cuya intervención esté clasificada de clase segunda) lo más común es que también sea, junto con el secretario –y el tesorero, si este puesto existe– el único funcionario del dicho subgrupo; y en las Entidades Locales de mayor tamaño (aquellas cuya intervención esté clasificada de clase primera), pero que no sean grandes ciudades o Diputaciones Provinciales, aun no siendo en este caso el único funcionario del subgrupo A1 junto al secretario y el tesorero, sí que ostentará una de las posiciones más relevantes y será, con toda probabilidad, uno de los funcionarios con mejor preparación de toda la entidad.

Lo que quiero decir con esto es que, aun cuando la normativa atribuya al interventor unas funciones tasadas –el control interno de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la dirección de la contabilidad–,<sup>124</sup> lo cierto es que en estas Entidades Locales pequeñas e intermedias el interventor local, en la práctica, ejerce funciones que van más allá de lo previsto por la legislación: a él se le consulta prácticamente todo lo que tiene algún tipo de implicación económico-financiera (aunque no haya de ser propiamente objeto de fiscalización).

Esto ha provocado que, tradicionalmente, ciertos actos o actuaciones con relevancia para la gestión de la entidad se hayan sometido a una especie de “función interventora” (aunque propiamente no fuera tal en términos estrictos), remitiéndose el expediente a la Intervención a fin de que el interventor emitiera un informe. Y si dicho informe era desfavorable –aun cuando en realidad no pudiera ir acompañado de la formulación de un reparo–, se corregía y/o reformulaba la propuesta de actuación. Así ha venido ocurriendo en la costumbre administrativa local, por ejemplo, con las RPT o las ordenanzas fiscales, entre otros.

Esta realidad, aun nacida de una situación objetivamente negativa –la clara insuficiencia de medios con la que cuentan la inmensa mayoría de las Entidades Locales en España–, ha traído consigo una consecuencia, al menos en parte, positiva –el hecho de, por lo menos, esa ausencia de medios se palia garantizando que un

<sup>124</sup>. Art. 92 bis.1, letra b) de la LBRL y art. 4 del RD 128/2018.



funcionario de gran preparación y cualificación da el visto bueno a los asuntos antes de que estos se aprueben (digo positiva “en parte” porque, obviamente, aunque de esta forma se trata de mitigar la insuficiencia de medios, esta es una solución de urgencia, que provoca que el interventor sea una especie de “bombero” obligado a apagar todos los fuegos que surgen en la Entidad Local, por lo que no es una solución ideal)–. Pero, al menos, en este tipo de Entidades Locales de medios escasos (casi el 95% del total), se garantiza que los asuntos no salen adelante si no es con el previo visto bueno del interventor.

El problema se presenta con la regulación del control interno contenida en el RD 424/2017 y la interpretación que de la misma ha hecho la IGAE. Ya se ha repetido hasta la saciedad en este trabajo que el RD 424/2017 prevé dos modalidades de control interno: la función interventora y el control financiero. Pues bien, con esta nueva regulación que hace el RD sobre el control financiero –antes apenas regulado en el TRLRHL–, a alguien podría plantearse una lógica reflexión: que este tipo de actuaciones que por costumbre administrativa suelen remitirse a informe de intervención sin que propiamente sean función interventora se consideren como actuaciones de control financiero. Parece una reflexión sensata.

Eso fue lo que debió pensar la interventora de la Diputación Provincial de Gerona cuando decidió plantear su consulta a la IGAE, lo cual hizo en los siguientes términos:

*“Esta configuración, coincidente con la aplicada a la IGAE por su normativa específica, ha permitido, mediante la revisión de la normativa presupuestaria y financiera de aplicación al sector local, la concreta identificación de [l]a[s] actuaciones que la normativa atribuye legalmente al órgano interventor. Realizado este trabajo, se ha constatado que no existe ninguna obligación legal para la realización de algunas actuaciones que hasta el momento se venían haciendo por los órganos interventores, normalmente dentro del ejercicio de la función interventora y por lo tanto con carácter previo a la adopción de las correspondientes resoluciones administrativa, como, por ejemplo, el examen de la Relaciones de puestos de trabajo, los acuerdos o pactos de condiciones laborales o la aprobación de ordenanzas fiscales y por lo tanto, según nuestra opinión, estas actuaciones quedaran sujetas a control permanente, concretamente se trataría de una de las actuaciones prevista[s] en el artículo 32.1.a), pero siempre que las mismas se incorporen en el PACF.*

*Dicho de otra forma, nos preguntamos si el Reglamento habilita o no al órgano interventor a realizar actuaciones de control permanente con carácter previo a la adopción de las correspondientes resoluciones administrativas diferentes a las actuaciones que el ordenamiento jurídico atribuye al órgano interventor”.*<sup>125</sup>

<sup>125</sup>. ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit, supra, pp. 1-2.

En su respuesta, la IGAE dedujo una nueva clasificación dentro del control financiero permanente (esta clasificación se derivaba, en parte, del contenido del RD, aunque este no se refiere expresamente a la misma y, desde luego, no con la amplitud y concisión con que lo hace la IGAE): la que distingue entre actuaciones de control financiero planificable y no planificable (esta clasificación ha sido objeto de estudio en el epígrafe 3.3, B) del presente trabajo).

El problema es que la IGAE no se limitó a enunciar la clasificación, sino que fijó una serie de requisitos que supuestamente habrían de cumplir las actuaciones de control financiero permanente para enmarcarse a una u otra categoría. Y resulta que, de la lectura de la misma, al menos a primera vista, se infiere que estas actuaciones que por costumbre administrativa se venían controlando por los órganos interventores locales no encajan en las condiciones que la IGAE fija para ninguna de las dos (sub)modalidades de control financiero permanente.

En efecto, no pueden considerarse actuaciones de control financiero planificable porque no se refieren “a actuaciones de gestión realizadas, sobre las que se efectúa un control a posteriori”,<sup>126</sup> sino que el control es previo (los expedientes se someten a informe del interventor antes de adoptarse el acto, resolución o acuerdo en cuestión). Y tampoco pueden calificarse como actuaciones de control financiero no planificable porque, estrictamente (aunque ya se verá luego que esto puede matizarse), su paso por la Intervención no viene exigido por ninguna norma jurídica (la IGAE dice que este tipo de actuaciones ha de efectuarse “en el momento y con las condiciones establecidas en la norma que las prevé”).<sup>127</sup>

Vamos, que la IGAE hizo “un pan como unas tortas” porque, de un “plumazo”, dio un argumento de oro para todos aquellos gobernantes y órganos gestores locales que estaban buscando la oportunidad de poder hacer y deshacer a su antojo sin que el interventor pudiera ponerles coto alguno. Así podría darse el caso de que se decidiera adoptar decisiones de indudable importancia y trascendencia para la Entidad Local desde un punto de vista económico, como por ejemplo una modificación de la RPT o de las ordenanzas fiscales, y que el gobernante u órgano gestor de turno argumentara que el interventor no debe informar el expediente con carácter previo porque, propiamente, esa actuación no es objeto de función interventora (pues no da lugar, al menos directamente, al reconocimiento o liquidación de derechos u obligaciones) ni de control financiero no planificable (a raíz de la respuesta de la IGAE).

<sup>126</sup>. ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit, supra, p. 2.

<sup>127</sup>. ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit, supra, p. 2.

Así, parece que la única solución que le quedaría al órgano interventor local, en esta tesitura, para poder informar en este caso, sería incluir la actuación en el Plan Anual de Control Financiero inmediatamente posterior y emitir un informe de control financiero permanente (planificable), con el inconveniente de que este informe se referiría a una actuación ya realizada y sobre la que ya no se podría cambiar aquello que no fuera correcto.

La conclusión que puede extraerse es que, de un RD que supuestamente venía a reforzar el control interno en las Entidades Locales y la posición del órgano interventor, la IGAE se “saca de la manga” una interpretación que lo que consigue es precisamente todo lo contrario.

Ahora bien, hay que matizar dos aspectos:

Primera, que como ya se ha defendido en páginas precedentes, una respuesta de la IGAE a una consulta formulada por un interventor no es fuente del Derecho, sino simplemente un criterio interpretativo que puede servir como referencia, pero que en ningún caso vincula a los interventores locales.

Y segunda, que cabría una segunda posibilidad: encontrar una norma jurídica que pueda servir al órgano interventor como fundamento para defender que el ordenamiento le exige informar en ese caso y que, por tanto, se trata de una actuación de control financiero permanente derivada de una obligación legal. Por esta senda continuaremos en el apartado 5.2.

### *C) Una configuración del control financiero local en contra del espíritu y la razón de ser del control financiero.*

Aunque sin regularlo detalladamente, ya se ha visto que la LHL y el TRLRHL concibieron el control financiero y el control de eficacia con el objetivo de ir superando progresivamente, o al menos complementando, la clásica concepción del control interno local -basado hasta entonces sólo en la función interventora- como un mero control de legalidad. Es decir, mientras que la función interventora se ligaba únicamente a la comprobación de aspectos vinculados al cumplimiento de la legalidad, el control financiero y el control de eficacia extendían su campo de actuación y sus fines más allá de esto y buscaban verificar la adecuación de la gestión pública a los principios de buena gestión financiera (eficiencia, eficacia, economía, etc).<sup>128</sup>

Sin embargo, este espíritu con el que inicialmente se concibieron estas dos modalidades de control interno local previstas –junto a la función interventora–

<sup>128</sup>. Esto se ha explicado y tratado ampliamente en el capítulo 1 del presente trabajo.

en la LHL y en el TRLRHL ha quedado en “agua de borrajas” debido, fundamentalmente, a dos motivos: la “abolición” del control de eficacia en la regulación del RD 424/2017 (en realidad, en “términos oficiales”, su inclusión en el control financiero permanente y la auditoría pública) y la configuración del control financiero permanente derivado de una obligación legal, en relación con la interpretación hecha por la IGAE del alcance del modelo de control interno.

La pretensión de la IGAE de adaptar el modelo de control financiero local a la regulación prevista para el Estado le llevó a proponer la supresión del control de eficacia como una modalidad independiente y diferenciada de la función interventora y del control financiero y con identidad y sustantividad propias. En su lugar, se introdujo en el RD 424/2017 una simple previsión de que el control de eficacia se incluye en el control financiero, en sus dos (sub)modalidades de control financiero permanente y auditoría pública.<sup>129</sup>

Y esto a pesar de que el TRLRHL, que es la norma con rango de ley que supuestamente el RD debía desarrollar, preveía el control de eficacia como una modalidad de control interno local, al mismo nivel que la función interventora y el control financiero, y que el legislador, habiendo tenido hasta en dos ocasiones (como mínimo) la posibilidad de modificar tal cuestión -adaptando el TRLRHL a las modalidades del control interno estatal- no lo había hecho. Ya se ha expresado en el capítulo 1 de este trabajo que, en mi opinión, la IGAE se excedió en su propuesta de borrador de RD, no limitándose a desarrollar la regulación legal sino llevando a cabo, de facto, al menos en parte, una reformulación o reelaboración de la misma (algo que el gobierno de aquel entonces consintió). Resulta sorprendente cómo el Consejo de Estado, en su informe sobre el proyecto del RD, no se pronunció sobre este particular.

En todo caso y más allá de lo anterior, lo cierto es que, en principio, la inclusión del control de eficacia en el control financiero no debería haber tenido una gran repercusión a efectos prácticos pues, como también se ha tenido ocasión de explicar, el objeto del control de eficacia, tal y como el TRLRHL lo concebía, descansaba en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos y el coste de funcionamiento y del rendimiento de los servicios e inversiones,<sup>130</sup> mientras que uno de los fines del control financiero consistía precisamente en informar del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.<sup>131</sup> Considerando que el concepto de eficiencia es más amplio que el de eficacia (como

<sup>129</sup>. Art. 3.4 del RD 424/2017.

<sup>130</sup>. Art. 221 del TRLRHL y art. 29.1, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>131</sup>. Art. 220.2 del TRLRHL y art. 3.3 del RD 424/2017.

se ha argumentado), parece que, al menos a nivel teórico, no había problema en que se incluyera el control de eficacia en el control financiero.

El problema radica en que esta aparentemente irrelevante decisión ha terminado provocando consecuencias para nada baladíes en la realidad práctica. Y es que el control financiero permanente se ha regulado de tal forma que las Entidades Locales acogidas al régimen de control interno simplificado sólo deben llevar a cabo las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal y, entre ellas (tal y como se ha tenido ocasión de analizar en profundidad en el apartado 4.1 de este trabajo) no hay ninguna relativa a la medición o verificación de cuestiones de eficiencia y eficacia, sino que todas se refieren a cuestiones de legalidad. Por tanto, en estas entidades, el control interno ha quedado reducido simplemente a una mera cuestión de legalidad, nada más que eso.

Pero el problema no es sólo ese –o fundamentalmente ese– puesto que, como también se ha dicho, estas Entidades Locales pequeñas no tienen medios ni siquiera para cumplir con el control financiero derivado de una obligación legal (así que difícilmente van a ponerse a hacer control de eficacia). La cuestión determinante aquí es que ni siquiera las grandes Entidades Locales tienen ahora la obligación real de llevar a cabo controles de eficiencia y eficacia, a pesar de que estas sí podrían tener medios para ello y de que el TRLRHL (norma con rango de ley que prevé el control de eficacia como modalidad de control interno al mismo nivel que la función interventora y el control financiero, vuelvo a insistir) así lo dispone.

Y esto es así por la interpretación que la IGAE ha realizado del alcance del modelo de control interno local, que el RD 424/2017 regula del siguiente modo:

*“A estos efectos el modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto”.*<sup>132</sup>

Según la interpretación de la IGAE, esta previsión puede entenderse cumplida con la simple realización de auditoría de cuentas (anual en el caso de las entidades dependientes obligadas y una vez cada tres años en el caso de las no obligadas), puesto que en la propia Entidad Local y en sus organismos autónomos dependientes la previsión ya quedaría salvada, aun cuando no se hiciera ninguna actuación de control financiero, porque en ellas se ejerce la función interventora.<sup>133</sup>

<sup>132</sup>. Art. 4.3, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>133</sup>. Así se desprende de ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, op. cit. supra, pp. 5-7 [nota número 95].

Es decir, a efectos prácticos, una Entidad Local a la que le resulte aplicable el régimen ordinario o general de control interno, aun tratándose de una entidad de gran tamaño y, por tanto, con medios suficientes, puede limitarse a llevar a cabo las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal (actuaciones de mera legalidad), auditoría de cuentas anual de los entes dependientes obligados a auditarse, una auditoría de cuentas cada tres años de los entes no obligados a auditarse y una sola actuación de control financiero en base a un análisis de riesgos. Si esta actuación de control financiero permanente planificable derivada del análisis de riesgos tuviera por objeto una cuestión de mera legalidad, el resultado sería que dicha Entidad Local habría cumplido con las exigencias de control financiero tal y como las regula el RD 424/2017 y de acuerdo con la interpretación que del alcance del modelo de control interno ha realizado la IGAE, sin llevar a cabo ningún tipo de control tendente a verificar el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos (eficacia) y la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

¿Dónde ha quedado pues el espíritu de control de eficiencia y eficacia con el que la LHL introdujo –y el TRLRHL mantuvo– las modalidades de control financiero y de control de eficacia en el control interno local? Durmiendo “el sueño de los justos”.

De ahí la importancia real que tenía el hecho de mantener el control de eficacia como una modalidad de control interno independiente de la función interventora y del control financiero pues, si así se hubiera hecho, y se hubiera regulado como una modalidad de control interno obligatoria, las Entidades Locales habrían tenido, necesariamente, que haber hecho lo que el artículo 221 del TRLRHL dice que tienen que hacer: comprobar periódicamente el grado de cumplimiento de los objetivos previstos, el coste de funcionamiento de los servicios públicos y el rendimiento de las inversiones públicas. Puedo entender que se hubiera eximido de hacer el control de eficacia a las Entidades Locales pequeñas e intermedias (a causa de la insuficiencia de medios de la que adolecen), pero lo que no puedo comprender ni compartir es cómo no se ha mantenido esta modalidad de control interno, como una modalidad obligatoria (no como una simple actuación derivada de un análisis de riesgos) para las grandes Entidades Locales.

Otra opción habría sido no interpretar el artículo 4.3, párrafo 2º del RD en los términos en los que lo ha hecho la IGAE.

En definitiva, el caso es que, por una razón o por otra, entre la configuración con que se pensó el RD 424/2017 y la interpretación que la IGAE ha hecho del alcance del modelo de control, lo cierto es que se han sentado las bases para que el control financiero termine, en la práctica, siendo un simple control de legalidad, salvo que los órganos interventores locales se preocupen y se empeñen en que no sea así, algo que dependerá del grado de implicación y compromiso del interventor

local, de los medios con los que cuente y del grado de independencia y autonomía real de que goce en relación a las autoridades locales.

## 5.2. POSIBLES SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS INNOVADORAS A NIVEL PRÁCTICO.

Más un análisis crítico que se precie no puede reducirse tan solo a señalar los aspectos mejorables o conflictivos, sino que necesariamente ha de ir más allá. En efecto, abordar las cuestiones con espíritu crítico no consiste simplemente en “criticar”, sino en llevar a cabo una reflexión que sea constructiva, es decir, que plantee alternativas, que aporte soluciones, que discierna posibles salidas reales a los conflictos o dificultades que plantea la norma a nivel práctico. Ese es el propósito de este último apartado de este trabajo. Para ello, se analizarán posibles soluciones y alternativas innovadoras desde un enfoque práctico y aplicable a la realidad de las Entidades Locales. Concretamente, plantearé una propuesta para cada uno de los tres elementos que han sido objeto de análisis crítico en el apartado 5.1.

### A) *Las interpretaciones de la IGAE como potencial “tabla de salvación” para los órganos interventores de las Entidades Locales pequeñas e intermedias.*

Ya se ha dejado constancia de que el modelo de control financiero adaptado a la realidad estatal que plantea el RD 424/2017 es irreal y utópico, al menos, para el 94,91% de los municipios españoles –ese es el porcentaje de municipios cuya población no supera los 20.000 habitantes según el INE (datos de 2021)– e incluso también para aquellos otros que, aun teniendo Intervenciones Generales clasificadas como de primera categoría no tienen un tamaño elevado (se ha considerado a aquellos que no superan los 100.000 habitantes e incluso aquí podría incluirse también a las Diputaciones Provinciales más pequeñas).

No obstante, hay dos interpretaciones que ha realizado la IGAE del modelo de control financiero implantado por el RD 424/2017 que pueden suponer un alivio para los órganos interventores de estas Entidades Locales que sufren una falta de medios adecuados y suficientes para cumplir con las exigencias de control financiero impuestas por el RD.

La primera interpretación puede servir de “posible tabla de salvación” para aquellas Entidades Locales que puedan acogerse al régimen simplificado de control interno.

Como ya se ha explicado, estas entidades solamente vendrán obligadas –una vez acogidas expresamente a dicho régimen simplificado de control (pues de lo

contrario, recuérdese, resultaría de aplicación el régimen ordinario o general)–, a llevar a cabo las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, así como la auditoría de cuentas de los entes dependientes obligados.<sup>134</sup> Teniendo en cuenta el reducido tamaño de estas entidades, lo normal es que no tengan entidades dependientes, por lo que la obligación de auditar cuentas quedaría salvada –y si, por un casual tuvieran alguna (algo extraño), siempre podrían acudir a la colaboración privada y externalizar la realización de la auditoría de cuentas–.

Recuérdese que, asimismo, por mandato del artículo 219 del TRLRHL (apartado 3 para los gastos y 4 para los ingresos) las Entidades Locales (con independencia del régimen de control al que estén sujetas) que adopten el sistema de fiscalización e intervención previa limitada o en régimen de requisitos básicos (para los gastos) y de control inherente a la toma de razón en contabilidad (para los ingresos), deberán realizar actuaciones de control posterior utilizando técnicas de muestreo y auditoría: dichas actuaciones de comprobación posteriores, según el RD 424/2017<sup>135</sup> y la interpretación de la IGAE, son control financiero. Por tanto, de lo anterior cabe inferir que, además de los supuestos que se han enumerado en el apartado 4.1 de este trabajo como actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, hay un caso más de actuación de control financiero obligatoria: la realización de control financiero posterior sobre una muestra representativa de los gastos que hayan sido sometidos a fiscalización e intervención previa limitada y sobre los ingresos que hayan sido objeto de control inherente a la toma de razón en contabilidad.

Pero hay un matiz: la IGAE ha interpretado que las Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno no están obligadas a ejercer control financiero posterior ni siquiera en el supuesto de que hubieran adoptado el sistema de fiscalización e intervención previa limitada:

*“Así, la inclusión de este control dentro del marco de las actuaciones del control financiero [...] y dado que el artículo 40 exige a las entidades locales que apliquen el modelo simplificado de la obligación de aplicar la función de control financiero, podemos concluir que éstas podrán establecer la función interventora en régimen de requisitos básicos sin necesidad de llevar a cabo un control financiero posterior”.*<sup>136</sup>

Por tanto, la solución está clara para los órganos interventores de este tipo de entidades que puedan acogerse al régimen simplificado de control: implantar el sistema de fiscalización e intervención previa limitada. Esto reducirá de forma muy considerable la carga de trabajo del órgano interventor en el ejercicio de la función

<sup>134</sup>. Según se desprende del art. 40 del RD 424/2017.

<sup>135</sup>. Arts. 9.2 y 13.4, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>136</sup>. LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, op. cit. supra, p. 4 [nota número 32].

interventora (además, de paso, de limitar significativamente su responsabilidad), al no tener que comprobar todos y cada uno de los aspectos que la actuación pública pudiera suscitar en relación con la legalidad, sino simplemente aquellos que constan como extremos de general comprobación en el TRLRHL<sup>137</sup> y en el RD 424/2017,<sup>138</sup> así como el resto de requisitos básicos recogidos en el acuerdo por el que se adopte la fiscalización e intervención previa limitada.<sup>139</sup> Y una vez adoptado dicho sistema, limitarse única y exclusivamente a llevar a cabo las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal (salvo, lógicamente, la derivada del artículo 219 del TRLRHL, apoyándose en la interpretación de la IGAE).

Esta interpretación de la IGAE puede, desde luego, cuestionarse, por dos motivos:

Así, en primer lugar, cabría plantearse que el artículo 40 del RD 424/2017 lo que dice es que a las Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno no les resulta de aplicación obligatoria el ejercicio del control financiero, “sin perjuicio [...] de aquellas actuaciones cuya realización por el órgano interventor derive de una obligación legal”. Y entre esas actuaciones que derivan de una obligación legal está, precisamente, los casos en que se haya adoptado el sistema de fiscalización e intervención previa limitada de los gastos y de control inherente a la toma de razón en contabilidad de los ingresos (según el artículo 219, 3 y 4 del TRLRHL). Por tanto, la IGAE estaría “sacándose de la manga” con su interpretación una excepción (la no aplicación del control financiero ligado al sistema de fiscalización limitada previa) a una excepción (la realización del control financiero derivado de una obligación legal) de una regla general (la no aplicación del control financiero en el régimen simplificado de control). Todo un galimatías. En todo caso, es una interpretación que sirve a la realidad práctica de estas entidades, por lo que resulta de agradecer a la IGAE.

Otro posible motivo de discusión podría consistir en que, en puridad, la respuesta a la consulta en la que la IGAE hace esta interpretación “potencialmente salvadora” para las pequeñas Entidades Locales habla sólo de los casos de la adopción de la fiscalización e intervención previa limitada de los gastos, no de la sustitución del control de los ingresos por el control inherente a la toma de razón en contabilidad, por lo que, en términos rigurosos y adoptando una interpretación estrictamente literal de la respuesta de la IGAE, la interpretación “potencialmente salvadora” sería aplicable solamente a los gastos, no a los ingresos y, en consecuencia, estas Entidades Locales acogidas al régimen simplificado de control interno sí vendrían obligadas a realizar control financiero posterior de los ingresos en caso de adoptar

<sup>137</sup>. Art. 219.2 del TRLRHL.

<sup>138</sup>. Art. 13.2 del RD 424/2017.

<sup>139</sup>. Art. 13.2, letra c) del RD 424/2017.

el control inherente a la toma de razón en contabilidad de los mismos. No obstante, una interpretación razonable y coherente con la realidad práctica a la que esta interpretación “potencialmente salvadora” sirve llevaría a concluir que esto es un mero “lapsus” de la IGAE y que lo lógico es que, si esta interpretación resulta de aplicación a los casos de adopción de la fiscalización e intervención previa limitada de gastos, también habría de serlo, por sentido común, al control inherente a la toma de razón en contabilidad de los ingresos.

En conclusión, aun “cogido con pinzas”, aquí tienen los órganos interventores de las Entidades Locales que puedan acogerse al régimen simplificado de control interno un argumento para reducir de forma muy notable sus exigencias de control interno en general y de control financiero en particular, lo que sin duda podría suponer un alivio más que considerable para los secretarios-interventores de estas pequeñas entidades.

Esta primera interpretación de la IGAE puede resultar de utilidad a las Entidades Locales acogidas al régimen de control interno simplificado, pero no al resto. Por ello, como siguiente paso, se analizará a continuación la segunda interpretación “potencialmente salvadora” de la IGAE, en este caso, para las Entidades Locales que no puedan acogerse al régimen simplificado de control y que adolezcan de insuficiencia e inadecuación de medios para cumplir las exigencias de control financiero impuestas por el RD 424/2017.

El RD dispone que:

*“El modelo asegurará, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero. En el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto”.*<sup>140</sup>

Como ya se ha tenido ocasión de analizar previamente, la IGAE, en otra de sus respuestas a las consultas planteadas por COSITAL, ha interpretado que esta previsión podría entenderse cumplida con la simple realización de auditoría de cuentas (anual en el caso de las entidades dependientes obligadas y una vez cada tres años en el caso de las no obligadas), puesto que en la propia Entidad Local y en sus organismos autónomos dependientes la previsión ya quedaría salvada, aun cuando no se hiciera ninguna actuación de control financiero, porque en ellas se ejerce la función interventora.<sup>141</sup>

<sup>140</sup>. Art. 4.3, párr. 2º del RD 424/2017.

<sup>141</sup>. Así se desprende de ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, op. cit. supra, pp. 5-7 [nota número 95].

Teniendo en cuenta que, de nuevo, la obligación de realizar auditoría de cuentas sobre los, en su caso, entes dependientes podría salvarse mediante su externalización (colaboración privada), esta es otra interpretación “potencialmente salvadora” de la IGAE, en este caso, para los órganos interventores de las Entidades Locales a las que les resulte de aplicación el régimen ordinario o general de control interno y que sufran una carencia de medios. Así, los órganos interventores de estas entidades, tomando esta interpretación de la IGAE, podrían limitarse en materia de control financiero al mínimo imprescindible: es decir, a las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal más una actuación adicional en base a un análisis de riesgos (dos, una de ingresos y otra de gastos, en el caso de haber adoptado el sistema de fiscalización e intervención previa limitada de gastos y el control inherente a la toma de razón en contabilidad de ingresos, para cumplir con la exigencia de control financiero posterior impuesta, respectivamente, por los apartados 3 y 4 del artículo 219 del TRLRHL, que en su caso sí resultaría sin ninguna duda de aplicación, pues ellos no podrían acogerse a la primera interpretación “potencialmente salvadora” de la IGAE).

Esta segunda interpretación de la IGAE, desde mi punto de vista, va a resultar demoledora para el espíritu y la razón de ser con la que la LHL y el TRLRHL concibieron el control financiero (superar la clásica concepción de legalidad del control interno legal y avanzar hacia un control interno más integral centrado no sólo en la legalidad, sino que ampliara su campo de actuación a los principios de buena gestión financiera). Pero lo cierto es que, estando convencido como lo estoy de que lo anterior es una verdad, también lo es el hecho de que esta interpretación puede suponer una auténtica “tabla de salvación” para aquellas Entidades Locales intermedias (según he venido defendiendo, municipios entre 5.000 y 100.000 habitantes y pequeñas Diputaciones Provinciales) que carecen de medios adecuados y suficientes para ejercer el control financiero en los términos en los que el RD 424/2017 (hecho a imagen y semejanza del control financiero ejercido por la IGAE en la AGE) lo regula.

En conclusión, estas dos interpretaciones de la IGAE han venido a hacer, en la práctica, lo que la IGAE no quiso hacer al elaborar el borrador del RD 424/2017: adaptar el modelo de control financiero estatal a la realidad de las Entidades Locales. Resulta curioso cómo la IGAE ha terminado haciendo (vía respuesta a consultas formuladas por COSITAL) lo que en un principio se negó a hacer (y debería haber hecho) al concebir el RD. Una solución un poco chapucera y tardía, pero solución, al fin y al cabo, a la que pueden acogerse los órganos interventores de las Entidades Locales pequeñas e intermedias. No obstante, es preciso señalar que esta solución lo es a costa de generar una gran inseguridad jurídica a los órganos interventores locales, pues evidentemente unas respuestas de la IGAE

a unas consultas formuladas por COSITAL, aun pudiendo tener un valor y una utilidad interpretativa, no son fuente del derecho y, desde luego, no aportan, ni de lejos, las mismas garantías que sí hubiera supuesto la aprobación de un RD verdaderamente adaptado a la realidad local.

**B) El artículo 7.3 de la LOEPySF como mecanismo para justificar el informe del interventor local en aquellas ocasiones en que propiamente no se esté ejerciendo la función interventora y en que no se trate de una actuación de control financiero permanente planificable.**

El segundo problema que se planteaba en el apartado 5.1 consistía en que hay actuaciones que tradicionalmente solían ser informadas con carácter previo por el interventor local -como, por ejemplo, las modificaciones de las RPT y de las ordenanzas fiscales, entre otros- que propiamente no son función interventora y que tampoco encajan en las condiciones que la IGAE ha señalado que deben cumplir las actuaciones de control financiero permanente planificable, si lo que pretende el interventor es informar con carácter previo a la adopción del acto en cuestión.

En esta situación, si el órgano interventor local quisiera, por su indudable trascendencia, informar esas actuaciones sólo podría acudir a dos posibles soluciones:

Primera, permitir que el acto o acuerdo se adopte sin informar él previamente e incluirlo, posteriormente, en el siguiente Plan Anual de Control Financiero. En tal caso, podría llevar a cabo una actuación de control financiero planificable, pues ya sí se cumplirían los requisitos fijados por la IGAE (el acto o acuerdo ya se habría adoptado y la actuación de control financiero sería, por ende, posterior al mismo). Esta solución tiene el inconveniente de que el informe del interventor sería posterior a la adopción del acto o acuerdo.

Segunda, a fin de lograr que el informe de control financiero se emitiera con carácter previo a la adopción del acto o acuerdo en cuestión, otra posible solución sería buscar una norma jurídica que obligara al interventor a informar para así justificar que se trata de una actuación de control financiero derivada de una obligación legal y, por tanto, siguiendo el criterio de la IGAE, de control financiero no planificable (por lo que no sería necesario que estuviera prevista en un Plan Anual de Control Financiero, sino que se emitiría el informe directamente por el interventor “en el momento y con las condiciones establecidas en la norma que las prevé”).<sup>142</sup>

Esta segunda solución tiene la ventaja de que permitiría al órgano interventor local informar con carácter previo emitiendo un informe de control financiero permanente no planificable. Se trata, por tanto, de encontrar una norma jurídica

<sup>142</sup> ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, op. cit, supra, p. 2 [nota número 127].

que permita al interventor local justificar la realización de esa actuación de control financiero con carácter previo argumentando que se deriva de una obligación legal.

Y esa norma jurídica “habilitante” del control financiero permanente no planificable puede ser el artículo 7.3 de la LOEPySF:

*“Las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, así como cualquier otra actuación de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”.*

Las Entidades Locales están incluidas en el ámbito de aplicación de la LOEPySF, por lo que este precepto les resulta sin duda alguna aplicable. Conviene tomar en consideración que la redacción del artículo es muy amplia: incluye disposiciones normativas, actos administrativos, contratos, convenios y “cualquier otra actuación” que afecte “a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros”.<sup>143</sup>

<sup>143</sup>. CARBAJO DOMINGO, M.A. et al., “El artículo 7.3 de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: un trámite procedimental para todo expediente administrativo”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, 11 (2018), pp. 100-119 han realizado un estudio de las posibles consecuencias que podría tener el incumplimiento de esta previsión. En su opinión:

- Respecto de las disposiciones legales y reglamentarias (p. 116): “[...] sobre esta materia ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que evita cualquier polémica e inseguridad jurídica, ya que existe un conjunto de resoluciones constante y reiterado. Así, a juicio del Alto Tribunal, en aquellos supuestos en los que la disposición de carácter general reglamentaria no cumpla con el requisito de adicionar una valoración económica en los términos del artículo 7.3 la disposición reglamentaria será nula, y ello porque el Tribunal Supremo entiende que es un requisito esencial, en palabras del Tribunal Supremo “un elemento clave”, desechando la Sala Tercera la posibilidad de que nos encontremos ante un vicio meramente formal [...]”.

- En cuanto a los contratos administrativos (pp. 118 y 119): “[...] En lo que a la Administración Local atiende no puede dejar de anotarse la Disposición Adicional Tercera, que en su apartado 3 recuerda que la fiscalización de la Intervención Local deberá recaer también sobre la valoración que se incorpore al expediente de contratación sobre las repercusiones de cada nuevo contrato, excepto los contratos menores, en el cumplimiento por la Entidad Local de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que exige el artículo 7.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. La previsión no deja lugar a dudas, ya que al equiparar los trascendentales actos de fiscalización al control de la valoración del artículo 7.3 de la ley orgánica del 2012 obliga a concluir que, la ausencia de tal valoración, no puede ser sino incardinable en la de un vicio esencial en el expediente de preparación del contrato, que por tanto habrá de devenir en la nulidad en los supuestos de ausencia de valoración [...]”.

- En lo relativo a los actos administrativos (p. 119): “[...] La ausencia de la valoración de la sujeción a la estabilidad presupuestaria que exige el artículo 7.3 de la Ley 2/2012 debe ser equiparada a la ausencia de un elemento formal cuando nos encontramos en el marco de un acto administrativo, y por tanto la carencia de tal valoración deberá provocar la aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 [de la Ley 39/2015] que establece que[:] “No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”. De conformidad con la regulación general de la anulabilidad no parece que pueda sostenerse seriamente que la ausencia de la valoración de la estabilidad presupuestaria provoque que el acto carezca de los requisitos formales indispensables, y por lo tanto habría que estar a cada supuesto concreto para analizar si la ausencia de la valoración de estabilidad presupuestaria causa una indefensión al interesado que alegue su inexistencia. En los supuestos en los que la ausencia de tal valoración provoque una indefensión en el interesado la sanción para el acto administrativo carente de valoración de estabilidad presupuestaria habrá de ser la nulidad. Sensus contrario cuando la ausencia de valoración de estabilidad presupuestaria no provoque indefensión alguna la misma deberá ser calificada como irregularidad no invalidante”.

Esto último es muy importante porque el ejercicio de la función interventora abarca a los actos que “den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones”<sup>144</sup>, pero el artículo 7.3 de la LOEPySF, tal y como está redactado, podría amparar -tal y como yo lo entiendo- la realización de una actuación de control financiero que tuviera por objeto un acto que, aun no dando lugar de forma inmediata y directa al reconocimiento de una obligación o a la liquidación de un derecho, afecte a los gastos o ingresos futuros de la Entidad Local.

¿Y acaso la modificación de una RPT que implique la creación de nuevos puestos o que suponga una modificación al alza de las retribuciones no afecta a los gastos futuros de la Entidad, aun cuando dichos cambios aún no se hayan materializado en la plantilla presupuestaria? Y, siguiendo la misma lógica, ¿una modificación de una ordenanza fiscal que implique cambios en los tipos de gravamen o en las cuotas tributarias o que incluya nuevos supuestos de no sujeción, exenciones, deducciones o bonificaciones no previstos anteriormente no afecta a los ingresos futuros de la Entidad Local, aun cuando todavía no se haya liquidado ningún derecho derivado de la nueva regulación? Evidentemente sí, afecta a los gastos e ingresos futuros, respectivamente. Por eso es tan importante que el artículo 7.3 de la LOEPySF se refiera a “gastos o ingresos públicos presentes o futuros”.

Además, hay que tener en cuenta que este artículo puede encajar perfectamente en la configuración que del control financiero hace el RD 424/2017, puesto que el artículo 7.3 de la LOEPySF se refiere a valorar las repercusiones y efectos del acto o acuerdo objeto de control a efectos de verificar que se supeditan “de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”, mientras que el artículo 3.3 *in fine* del RD 424/2017, al definir el control financiero, se refiere precisamente a comprobar “que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada [...] por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales”. Es decir, parece evidente que la valoración a la que se refiere el artículo 7.3 de la LOEPySF es una verificación que encaja perfectamente dentro del control financiero.

Así, el artículo 7.3 de la LOEPySF puede constituirse en un arma poderosa para el órgano interventor local porque, tal y como yo lo interpreto, le permite informar prácticamente cualquier asunto: proyectos de disposiciones normativas, actos

<sup>144</sup>. Art. 214.1 del TRLRHL.

administrativos, contratos, convenios y “cualquier otra actuación” que afecte a los “gastos o ingresos públicos presentes o futuros”.<sup>145</sup>

Hay dos cuestiones que quizá se podrían matizar:

La primera es que el artículo no dice que a fin de garantizar el cumplimiento del mismo haya de emitirse un informe ni que, en su caso, ese informe haya de ser emitido por el interventor. No obstante, lo lógico es que, si el artículo impone el cumplimiento de unas reglas, dicho cumplimiento se verifique mediante un pronunciamiento expreso contenido en el expediente administrativo que se trate (lo normal será un informe o, al menos, un pronunciamiento en un informe que contenga el expediente y cuyo objeto sea más amplio, es decir, que no verse exclusivamente sobre esta cuestión). Y también es cierto que, aunque la norma no dice que tal informe haya de ser del interventor, tampoco especifica quién debe emitirlo, por lo que parece lógico que, tratándose de valorar las “repercusiones y efectos” de la actuación en lo relativo a su supeditación “estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”, este extremo sea verificado por el órgano de control interno o, al menos, controlado por el mismo su efectivo cumplimiento si el informe (o el pronunciamiento en un informe más amplio) lo ha elaborado otro departamento (por ejemplo, el gestor proponente del acto o acuerdo).

<sup>145</sup> FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M.J., “Novedades introducidas por el RD 424/2017 en el régimen jurídico del control interno de los entes locales” [versión electrónica], *Presupuesto y gasto público*, 98 (2018), pp. 61-62. Consultado el 25.01.2022 en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/91\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/91_03.pdf): “Por otra parte, a raíz de las últimas leyes dictadas con la finalidad de someter a las entidades públicas (no solo a las locales) determinados controles de control del déficit y al cumplimiento de límites en el gasto público, han entrado con fuerza en la realidad administrativa principios como el de sostenibilidad financiera o el de estabilidad presupuestaria, y que son objeto de análisis e informe por parte de los órganos interventores tal y como se prevé en las leyes que incorporan tales exigencias. La Ley 27/2013 de racionalización del sector local, y la Ley orgánica 2/2012 de estabilidad y sostenibilidad (LOESF). Veamos los principales supuestos:

- a) Verificación del cumplimiento del artículo 7 de la LO 2/2012, que establece que «Las disposiciones legales y reglamentarias, en su fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración, así como cualquier otra actuación de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley que afecten a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberán valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera».
- b) Verificación prevista en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, en su Disposición Adicional tercera, cuando dice que la fiscalización recaerá también sobre la valoración que se incorpore al expediente de contratación sobre las repercusiones de cada nuevo contrato, excepto los contratos menores, en el cumplimiento por la Entidad local de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- c) Verificación de la acreditación de la sostenibilidad de determinadas actuaciones que no tienen amparo competencial en la nueva redacción dada a los artículos 25 y 26 de la ley 7/1985, de Bases del Régimen local (LRBR) por la LRSAL.

En los supuestos citados, el interventor debe acreditar en su informe que ha realizado tal verificación, pudiendo ser exigida tanto en el ámbito de la función interventora como en el del control financiero permanente: Si se exigen en los informes de fiscalización como extremo trascendente, su no constancia constituiría un motivo de reparo con suspensión del procedimiento; si por el contrario, se verifica este aspecto en control permanente, no tendría carácter suspensivo el informe. En todo caso, dependerá de la configuración del modelo de control interno del ente local”.

De hecho, en la práctica local, es habitual que este pronunciamiento se incluya incluso en los informes emitidos como resultado del ejercicio de la función interventora, respecto de los actos sujetos a la misma. Esta última solución podría encajar, sin duda alguna, para el ámbito de la contratación pública, pues en la DA 3ª de la LCSP existe una previsión a efectos de valorar este extremo, que precisamente hace referencia a este artículo 7.3 de la LOEPySF, y que habla propiamente de “fiscalización” (por lo que incluso se podría reconducir a la función interventora):

*“Los actos de fiscalización se ejercen por el órgano Interventor de la Entidad local. Esta fiscalización recaerá también sobre la valoración que se incorpore al expediente de contratación sobre las repercusiones de cada nuevo contrato, excepto los contratos menores, en el cumplimiento por la Entidad local de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que exige el artículo 7.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera [...]”.*

La segunda es que el artículo no especifica cuándo ha de hacerse el pronunciamiento o emitirse el informe. La interpretación que defiende es que podría dar lugar a justificar una actuación de control financiero permanente no planificable con carácter previo a la adopción del acto o acuerdo en cuestión. Parece lógico que así sea, pues si la norma pretende que el acto o acuerdo se ajuste de forma “estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera” en lo relativo a sus “repercusiones y efectos”, lo razonable es verificar dicho extremo con carácter previo, pues de hacerlo en una actuación de control financiero posterior ya no habría remedio si el acto o acuerdo se ha ejecutado ya.

La conclusión es que, en la práctica, sobre la base de este artículo, el órgano interventor local podrá emitir un informe de control financiero permanente no planificable sobre todos aquellos asuntos que impliquen un gasto o ingreso público presente o futuro (lo que es previsible que ocurra en la práctica totalidad de los actos o acuerdos de la Entidad Local), argumentando que se trata de una actuación de control financiero derivada de una obligación legal.

**C) La necesidad de un modelo de control financiero innovador, que mida la eficiencia y eficacia de las actuaciones públicas, que aporte criterios útiles para la toma de decisiones y que cree valor para la organización y la gestión pública.**

Ya se ha apuntado que la interpretación que la IGAE ha realizado del alcance del modelo de control interno y del artículo 4.3, párrafo 2º del RD 424/2017 puede suponer una “tabla de salvación” para las Entidades Locales pequeñas e intermedias (acuciadas por la ingente carga de trabajo y la insuficiencia de medios) pero, al



mismo tiempo, va a resultar probablemente demoledora para el espíritu y la razón de ser con la que la LHL y el TRLRHL concibieron el control financiero: superar la clásica concepción de legalidad del control interno local y avanzar hacia un control interno más integral centrado no sólo en la legalidad, sino que ampliara su campo de actuación a los principios de buena gestión financiera.

El motivo es que, en la práctica, como también se ha dicho previamente, el control financiero va a quedar reducido con toda probabilidad a un mero control de legalidad. En las Entidades Locales pequeñas acogidas al régimen simplificado de control interno porque sólo tienen obligación de llevar a cabo las actuaciones de control permanente derivadas de una obligación legal (que son todas actuaciones de mera legalidad). Y en las Entidades Locales intermedias y grandes (sometidas al régimen de control ordinario o general) puesto que, a la luz de la interpretación que la IGAE ha hecho del artículo 4.3, párrafo 2º del RD 424/2017, pueden cumplir las exigencias del control financiero llevando a cabo simplemente, además de las actuaciones de control financiero derivadas de una obligación legal, auditoría de cuentas de los entes dependientes (anual o trienal, según los casos) y una sola actuación de control financiero en base a un análisis de riesgos (actuación que ni siquiera obligatoriamente debe ser de eficiencia y/o eficacia, sino que también puede ser de simple legalidad).

Existe, en consecuencia, un riesgo cierto de que las grandes Entidades Locales que sí tienen medios para poder llevar a cabo un control financiero real y efectivo, se limiten, por diversos motivos (comodidad, elevada carga de trabajo, convivencia del interventor con las autoridades políticas, etc), a ejercer un control financiero mínimo indispensable que se limite a la mera legalidad, dejando vacío de contenido el espíritu de la LHL y del TRLRHL que previeron el control financiero -y, no lo olvidemos, también el control de eficacia- con fines bien distintos. Es decir, que se limiten a hacer un control financiero simplemente para “cubrir el expediente”. Y es que para hacer un mero control de legalidad no hacía falta aprobar el RD 424/2017: para eso ya teníamos la función interventora.

Por tanto, aunque la -a mi juicio- equivocada interpretación de la IGAE acerca del alcance del modelo de control interno permita “sacudirse” de encima, sin más, el control financiero, limitándolo en la práctica a unas simples actuaciones de control de legalidad; las grandes Entidades Locales que cuentan con medios para ello pueden y deben ser mucho más ambiciosas y configurar un sistema de control financiero innovador que permita, de una vez por todas, medir la eficiencia y la eficacia de las actuaciones y programas públicos: verificar si de verdad se fijan y cumplen objetivos, analizar el coste de funcionamiento de los servicios públicos y de las inversiones públicas y en qué medida estos contribuyen a satisfacer las necesidades para las que se concibieron y crearon, examinar si existen otras posibles

alternativas de gestión y el coste de las mismas, realizar benchmarking (análisis comparativo) entre las formas de gestión de los servicios e inversiones públicas (y sus costes y resultados) de diversas entidades públicas similares, estudiar la necesidad real de la existencia de los entes dependientes, medir el impacto de los programas públicos, etc.

Así, ¿por qué limitarse a verificar si los beneficiarios de las subvenciones han presentado correctamente la justificación de la misma, cuando se puede, además, analizar si verdaderamente ese programa de subvenciones está contribuyendo en verdad a cumplir los objetivos para los que se concibió? ¿O por qué restringir el control a constatar que se cumplen las exigencias impuestas por la normativa de contratación pública y no adentrarse en el estudio de si es mejor, a efectos de costes y resultados, que la gestión de un servicio sea enteramente pública o a través de la colaboración público-privada?

Evidentemente, lo segundo es mucho más complicado que lo primero, eso está claro. Pero, ¿cuál de las dos opciones crea realmente valor para la organización? Y es que esa es la cuestión determinante aquí: que el control interno en general y el control financiero en particular no son un fin en sí mismo, sino un medio para servir a la organización: para ayudar en la toma de decisiones, para aportar criterios de elección entre diversas alternativas, para mejorar la gestión y los resultados, etc. También, sin duda, para garantizar el cumplimiento de la legalidad, claro que sí, pero no limitándose a eso, sino aportando soluciones imaginativas, fórmulas más eficaces, que ahorren costes y den buenos resultados, que contribuyan a reforzar la sostenibilidad financiera de la organización y que sumen al diseño de una estrategia y un proyecto de futuro para la ciudad o la provincia (según el caso).

Se trata, por tanto, de ser útiles. El control interno no puede limitarse a verificar si hay crédito o si se cumplen unos requisitos básicos de legalidad porque eso, dentro de unos años, probablemente lo hará un ordenador.<sup>146</sup> Pero las personas (en este caso los interventores y auditores públicos) pueden aportar algo que las máquinas no pueden: pueden interpretar los datos que estas les ofrecen, pueden ofrecer criterios para elegir entre distintas opciones alternativas, pueden estudiar y valorar variables que van más allá de lo meramente cuantitativo o legalista; en definitiva, pueden aportar valor.

<sup>146</sup> RUIZ GARCÍA, E., “Panel 2. La mejora de la gestión de los fondos públicos: auditoría operativa vs. evaluación de políticas públicas”, op. cit. supra, destaca tres elementos que determinan que actualmente el modelo de control interno se encuentra en transformación: el derecho a una buena administración, la exigencia de un control más eficaz y eficiente y el impacto de la digitalización. Respecto de este último señala que (min. 18:49-09:18): “[el futuro de la auditoría y el control interno] pasa, sobre todo también, por la auditoría digital: y creo que en un futuro vamos a ver que los equipos de auditoría van a tener auditores digitales, van a tener auditores capaces de hacer [auditoría de] desempeño y evaluación de políticas públicas, y poco más porque la legalidad, la regularidad y la fiabilidad de las cuentas la harán los auditores digitales principalmente”.

Un intento o, al menos, conato de intento lo tenemos en la configuración que ha dado la Unión Europea a los Fondos del Mecanismo de Recuperación, Transformación y Resiliencia: la justificación de los mismos por parte de los Estados Miembros receptores de los fondos no se realiza al modo tradicional, justificando un gasto con facturas, certificaciones de obras o certificados de obligaciones reconocidas; ya que lo importante no es justificar el gasto en sí mismo sino el cumplimiento de unos hitos y objetivos. El sistema podrá ser mejorable, pero esa es, sin duda, la línea que se seguirá en el futuro. Es decir, por ejemplo, un beneficiario de una subvención no tendrá que limitarse a justificar que ha gastado efectivamente el dinero que se le concedió, sino que además tendrá que verificar ante quien le concedió la misma que se ha cumplido el objetivo para el cual dicha subvención se concibió (y la Administración concedente habrá de tener herramientas para poder medirlo y verificarlo). Esto, evidentemente, va mucho más allá de la legalidad y la modalidad de control idónea para adentrarse en este campo no es la función interventora, sino el control financiero.

Ahora bien, a efectos del presente estudio, la pregunta es: ¿cómo pueden las Entidades Locales, en el marco del modelo de control financiero que configura el RD 424/2017, articular un sistema capaz de generar valor en sus organizaciones? Evidentemente, esta reflexión la planteo para las grandes Entidades Locales (grandes ciudades y Diputaciones Provinciales). En el caso de las Entidades Locales pequeñas e intermedias esto, con los medios de que disponen actualmente, es una utopía.

Habría que distinguir dos supuestos:

Por una parte, los entes sujetos a la función interventora: la propia Entidad Local, sus organismos autónomos y los consorcios adscritos.<sup>147</sup> En ellos, no podrá ejercerse el control financiero en su (sub)modalidad de auditoría pública (salvo la auditoría de cuentas en los organismos autónomos y en los consorcios),<sup>148</sup> por lo que la forma de implantar un control que vaya dirigido en el sentido al que previamente me refería habría de ser el control financiero permanente. En la medida en que este abarca cuestiones relativas a “comprobar, de forma continua” que la gestión pública y el funcionamiento del sector público local se ajustan “a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental”,<sup>149</sup> parece evidente que el espíritu de control al que se ha hecho referencia como creador de valor para la organización podría encajar aquí.

<sup>147</sup> Art. 3.2 del RD 424/2017.

<sup>148</sup> Todo ello se desprende del análisis conjunto de los apdos. 2 y 3 del art. 29 del RD 424/2017.

<sup>149</sup> Art. 29.2, párr. 1º del RD 424/2017.

Por otra, el resto de entes dependientes de la Entidad Local que formen parte del sector público local a efectos de definir el ámbito de aplicación del RD 424/2017.<sup>150</sup> En ellos, no se ejercerá ni la función interventora ni el control financiero permanente, sino sólo la auditoría pública, en sus tres vertientes: auditoría de cuentas, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa.<sup>151</sup> De todas ellas, resulta claro que la más adecuada y propicia para dirigir el modelo de control interno hacia un sistema de controles basados en medir la eficiencia y la eficacia de la gestión pública es la auditoría operativa, ya que esta, como ya ha sido dicho:

*“tiene como objeto el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas”.*<sup>152</sup>

Por tanto, la configuración de un modelo de control interno innovador, con un enfoque como el que se ha defendido en este epígrafe, habría de basarse, como pilares básicos a efectos de configurar el control financiero, en controles financieros permanentes y en auditorías operativas, según el tipo de entes sobre el que hubiera de ejercerse el control.

Además de esto, cabría plantearse otras tres opciones que podrían ser complementarias a lo anterior: la aplicación directa del control de eficacia, la evaluación de políticas públicas y la supervisión continua.

Primero, el control de eficacia. Ya se ha expuesto repetidamente en el presente trabajo que el RD decidió suprimir la modalidad o “función” de control de eficacia prevista en la LHL y en el TRLRHL y subsumirlo o incluirlo dentro del control financiero, en sus dos (sub)modalidades.<sup>153</sup> El debate que podría plantearse aquí es qué interpretación ha de darse a esta “inclusión”: ¿se entiende que ejerciendo el control permanente y la auditoría pública tal y como el RD 424/2017 los ha configurado y como la IGAE los ha interpretado se entienden por cumplidos automáticamente (sin necesidad de hacer nada más) los objetivos del control de eficacia y, por ende, realizado el mismo? Ya se ha argumentado y explicado que aparentemente sí, pero realmente no (apartados 1.1 y 4.1 y epígrafe 5.1. C) del presente estudio).

<sup>150</sup> Art. 1.2 del RD 424/2017.

<sup>151</sup> Art. 29.3 del RD 424/2017.

<sup>152</sup> Art. 29.3, B), párr. 3º del RD 424/2017.

<sup>153</sup> Art. 29.1, párr. 2º del RD 424/2017.

Entonces, ¿podría considerarse que esta “inclusión” lo es a efectos de la configuración formal de las (sub)modalidades de control financiero, pero que si el interventor local así lo incluye en el Plan Anual de Control Financiero, previo análisis de riesgos, puede, en el marco del control financiero, llevar a cabo actuaciones que sean propiamente de control de eficacia? Desde mi punto de vista no habría inconveniente alguno. Es más, podría incluso también justificarse por la aplicación directa del artículo 221 del TRLRHL (recordemos, norma con rango de ley y, por tanto, de valor superior al RD).

Es decir, si así lo configura en el Plan Anual de Control Financiero, el órgano interventor local podría planificar, en base a un análisis previo de riesgos, actuaciones de control de eficacia propiamente dicho, como actuaciones propias enmarcadas dentro del control financiero y, por ende, dentro del Plan Anual de Control Financiero. Y podría hacerlo -desde mi punto de vista- para la propia Entidad Local y para todos sus entes dependientes, pues el control de eficacia se incluye dentro de las dos (sub)modalidades de control financiero y estas, ya sea una o la otra, se aplican sobre la totalidad del sector público local definido en el ámbito del aplicación del RD (o lo que es lo mismo, no hay ninguna entidad del sector público local que no esté sometida o bien al control financiero permanente o bien a la auditoría pública, por lo que en la medida en que el control de eficacia se incluye en ambas (sub)modalidades, la conclusión es que todas los entes del sector público local están sometidos a control de eficacia y, por tanto, en todos podrá llevarse a cabo alguna actuación de control de eficacia si así lo prevé el Plan Anual de Control Financiero).

Segundo, la evaluación de políticas públicas. En este caso podría plantearse si quizá el órgano interventor local pudiera estar excediéndose de sus funciones si pretendiera adentrarse en este terreno, pues la evaluación de políticas públicas puede no limitarse a medir el grado de eficiencia y eficacia de la gestión pública y en el cumplimiento de los objetivos previstos, sino que incluso puede llegar a plantearse la pertinencia de dichos objetivos y de los programas públicos.

Digo que podría plantearse debate en torno a esta cuestión puesto que tradicionalmente se ha defendido que el trabajo del interventor no ha de inmiscuirse en la “oportunidad o conveniencia” de las actuaciones objeto de control. Si bien el RD 424/2017 hace referencia a tal extremo al regular la función interventora (“el ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas”)<sup>154</sup> y la remisión al Pleno del “informe anual de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, [...] así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos” (del que dice que “dicho informe atenderá únicamente a aspectos

<sup>154</sup>. Art. 8.2 del RD 424/2017.

y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice”).<sup>155</sup> Respecto del control financiero, ni el RD ni el TRLRHL se pronuncian sobre este particular. En este sentido, algunos autores han defendido la íntima conexión que puede existir entre las auditorías operativas y la evaluación de políticas públicas.<sup>156</sup>

En todo caso, es evidente que el órgano interventor local ha de ser muy cauto en lo relativo al uso de esta posibilidad, puesto que propiamente la evaluación de políticas públicas no constituye una modalidad de control interno que entre dentro de sus funciones reservadas.

Finalmente, la supervisión continua. El artículo 81.2 de la Ley 40/2015 dispone lo siguiente:

*“Todas las Administraciones Públicas deberán establecer un sistema de supervisión continua de sus entidades dependientes, con el objeto de comprobar la subsistencia de los motivos que justificaron su creación y su sostenibilidad financiera, y que deberá incluir la formulación expresa de propuestas de mantenimiento, transformación o extinción”.*

<sup>155</sup>. Art. 15.6 del RD 424/2017.

<sup>156</sup>. ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., “Módulo 10. Auditoría operativa”, *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020, pp. 6-7: “Las definiciones anteriores nos permiten distinguir dos tipos de auditorías operativas:

- Auditoría de desempeño sustantivo (substantive performance audit). Este enfoque se centra en el desempeño y se concentra en los resultados y en los impactos del programa o política evaluada.
- Auditoría de sistemas y procedimientos, (systems and procedures performance audit), que analiza las organizaciones, los procedimientos o los programas que el Sector Público utiliza para diseñar y desarrollar sus actividades.

*Una de las preocupaciones más relevantes en relación con las auditorías operativas se ha producido en relación con las auditorías de desempeño sustantivo. En estas auditorías el órgano auditor corre el riesgo de invadir las competencias de los órganos gestores (más propiamente, de los órganos políticos), al contraponer a las decisiones de estos en relación con las políticas y programas públicos sus propias conclusiones.*

*Sin embargo, esta línea es la utilizada con más frecuencia por el Tribunal de Cuentas Europeo, con un elevado nivel de éxito. En España, tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX no realizan auditorías operativas con regularidad, aunque hay que destacar algunas iniciativas en la línea metodológica del Tribunal de Cuentas Europeo. Esta línea de trabajo, por otra parte, resulta especialmente interesante en nuestro país, en el que la evaluación de políticas y programas públicos no está, ni mucho menos generalizada”.*

Este autor, en la misma obra p. 9, realiza un análisis comparativo entre la auditoría operativa y la evaluación de políticas públicas: “Considerada la definición de evaluación de políticas y programas, consideramos a continuación sus puntos de conexión y, fundamentalmente, sus diferencias, que podemos sistematizar en los siguientes términos:

- Ambas disciplinas coinciden en que van más allá de la auditoría de regularidad, para medir las conexiones entre las políticas y programas públicos y sus efectos sobre el entorno y para evaluar el valor añadido de aquellas.
- Sin embargo, difieren en que mientras el objeto de la evaluación de políticas y programas públicos considera si los objetivos de aquellos son relevantes y si se han desarrollado los instrumentos adecuados para lograrlos, la auditoría operativa se dirige, como hemos indicado, a la eficacia y a la eficiencia entre las actuaciones públicas y sus efectos pretendidos.
- Con todo, es fundamental entender que existe una indudable “fertilización cruzada” entre ambas disciplinas”.

Una opinión similar manifiesta RUIZ GARCÍA, E., “Panel 2. La mejora de la gestión de los fondos públicos: auditoría operativa vs. evaluación de políticas públicas”, op. cit. supra, min. 27:16-27:28: “insisto, no se trata de que un auditor tenga que hacer una evaluación [de políticas públicas], lo que se trata es que la evaluación [de políticas públicas] nos va a dar armas y herramientas que podemos utilizar en la auditoría de desempeño”.

Este artículo tiene carácter básico (según la DF 14ª de la propia Ley), por lo que resulta de aplicación a las Entidades Locales.<sup>157</sup> En consecuencia, todas las Entidades Locales que tengan entidades dependientes tienen la obligación de establecer un sistema de supervisión continua a fin de verificar si subsisten las circunstancias que justificaron la creación del ente y de comprobar su sostenibilidad financiera. El mandato del precepto es muy claro: la supervisión continua debe concluir con una propuesta expresa de mantenimiento, transformación o supresión del ente. Es decir, la supervisión continua no se limita a valorar la eficiencia en el funcionamiento del ente y la eficacia en el grado de cumplimiento de sus objetivos, sino que va más allá y ha de pronunciarse sobre si resulta adecuado, pertinente y procedente que el ente siga existiendo tal y como está, si es mejor fusionarlo con otro o transformarlo o si incluso puede prescindirse de su existencia.

Aquí no nos encontramos con el problema que sí teníamos en la evaluación de políticas públicas ya que, aunque este pronunciamiento que exige el artículo 81.2 de la Ley 40/2015 va más allá de lo que tradicionalmente se ha venido demandando al órgano interventor local, en este caso existe una evidente cobertura legal al amparo de la cual el interventor local podrá pronunciarse expresamente -de forma siempre motivada, claro está- acerca de si resulta pertinente el mantenimiento de los entes dependientes o si debería procederse a su supresión o transformación.<sup>158</sup>

En la medida en que el ejercicio de la supervisión continua viene exigido por una norma con rango de Ley que resulta plenamente aplicable a las Entidades Locales ni siquiera es necesario buscar un encaje de la misma dentro de las modalidades que prevé el modelo de control interno previsto por el RD 424/2017, pues la exigencia del ejercicio de la misma en aquellas Entidades Locales que tengan entes dependientes se deriva directamente de la propia Ley 40/2015.

Por otra parte, resulta evidente que la supervisión continua constituye un complemento de gran utilidad al ejercicio del control financiero permanente

<sup>157</sup>. Así lo remarca, a renglón seguido, el apdo. 3 del mismo art.: “Los organismos y entidades vinculados o dependientes de la Administración autonómica y local se regirán por las disposiciones básicas de esta ley que les resulten de aplicación [...]”. Y lo ha destacado también GARNICA SAINZ DE LOS TERREROS, A., “Panel 6. Nuevos desafíos para el órgano de control interno local. El control a través de la supervisión continua de las entidades dependientes”, *Video acta del II Congreso sobre control interno local: Estrategias para un ejercicio eficaz del control interno* (Huesca, 2021), min. 12:16-12:55.

<sup>158</sup>. En el ámbito estatal el ejercicio de la supervisión continua ha sido asumido por la IGAE, por mandato de la Ley 40/2015. En el caso de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales la Ley no especifica quién ha de ser el órgano competente. En la mayoría de las Comunidades Autónomas, siguiendo el modelo del Estado, la supervisión continua ha sido también asumida por su Intervención General. GARNICA SAINZ DE LOS TERREROS, A., “Panel 6. Nuevos desafíos para el órgano de control interno local. El control a través de la supervisión continua de las entidades dependientes”, op. cit. supra, min. 15:13-15:40, opina que sería razonable que, de igual modo, en la Entidades Locales la supervisión continua fuera asumida por el órgano interventor local: “Ahora bien, jugamos con un factor también, digamos, que nos da una cierta ventaja: y es que la Ley [40/2015] dice alguien ajeno al gestor. Por tanto, ya podemos, por lo menos, transmitir en esa estrategia de comunicación de queremos empezar con la supervisión continua, nos gustaría que pudiera localizarse en las intervenciones [...]”.

(sobre organismos autónomos y consorcios) y de la auditoría operativa (sobre el resto de entes locales dependientes), puesto que mediante estos se podrá valorar la eficiencia en su funcionamiento y el grado de eficacia en el logro de sus objetivos, mientras que a través de aquella y a la luz de lo anterior, se podrá concluir el análisis con un pronunciamiento acerca de la conveniencia o pertinencia de mantener la existencia del ente en cuestión o de transformarlo o suprimirlo.<sup>159</sup>

He aquí, por ende, tres instrumentos que pueden servir como complemento (especialmente el primero y el tercero) al control financiero permanente y a la auditoría operativa a fin de configurar un modelo de control financiero local innovador, realmente útil para la organización y que sea capaz de aportar valor a la misma en la toma de decisiones relativas a la gestión pública.

<sup>159</sup>. Así, por ejemplo si en un informe de control financiero permanente o de auditoría operativa (según el tipo de ente local dependiente que se trate) se concluyeran que existen graves deficiencias y debilidades relacionadas con la eficiencia y/o eficacia de la gestión, ese informe podría rematarse, a modo de conclusión, con un pronunciamiento en el ejercicio de la supervisión continua recomendando la supresión del ente (o, si se considera más riguroso, con un informe de supervisión continua complementario que concluya con la recomendación de supresión del ente, remitiéndose como argumento al informe de control financiero permanente o auditoría operativa).

Esta complementariedad, basada en su diferencias de enfoque de partida, ha sido destacada por GARNICA SAINZ DE LOS TERREROS, A., “Panel 6. Nuevos desafíos para el órgano de control interno local. El control a través de la supervisión continua de las entidades dependientes”, op. cit. supra, min. 23:37-24:40. “Esto también me lleva a otra reflexión. Me dicen muchas veces: supervisión continua es [lo mismo que] auditoría continua: pues no. [Lo mismo que] auditoría operativa: pues tampoco. Que pueda utilizar técnicas de auditoría, sin duda, como puedo utilizarlas para otros trabajos de cualquier naturaleza. Pero, ¿por qué no es auditoría? Porque [...] no conozco ninguna auditoría, jamás, que se haya pronunciado sobre la oportunidad de una entidad. Jamás, yo no lo conozco [...], podrás decir que funciona bien, podrás decir que es legal, que es ilegal, lo que queramos; pero que no tiene que existir, yo no lo conozco, jamás; ni [siquiera] en auditoría operativa”.

## CONCLUSIONES

1. La concepción del RD 424/2017 se basó -a propuesta de la IGAE- en un enfoque consistente en llevar a cabo una adaptación del modelo de control interno local previsto en el TRLRHL al modelo de control interno estatal regulado en la LGP y en el RD 2188/1995. Es decir, el RD 424/2017 se elaboró pensando en el modelo de control interno estatal aplicado por la IGAE en la AGE y no en la realidad, características específicas, necesidades, medios y singularidad propia de las entidades en las que el mismo habría de aplicarse: las Entidades Locales. Como único elemento de consideración hacia la realidad local se incluyó en el mismo la previsión de un régimen simplificado de control interno, aplicable a las Entidades Locales que reúnan simultáneamente dos requisitos: contar con una población cuyo número de habitantes no supere los 5.000 y con un presupuesto que no exceda de tres millones de euros. Para el resto de Entidades Locales no se previó ninguna singularidad.

2. Fruto de dicha pretensión de adaptar el modelo de control interno local al estatal, el RD 424/2017 contempla dos modalidades de control interno: la función interventora y el control financiero; a pesar de que el TRLRHL (norma con rango legal que supuestamente el RD debía desarrollar) preveía tres modalidades: la función interventora, el control financiero y el control de eficacia. El control de eficacia quedó relegado, al suprimirse vía reglamentaria, como modalidad propia e independiente del resto, incluyéndose simplemente dentro de las dos (sub) modalidades del control financiero: el control permanente y la auditoría pública. Por tanto, el RD 424/2017 no se limitó a desarrollar la norma de rango legal (TRLRHL), sino que, de alguna manera, llevó a cabo, al menos en parte, una reformulación o reelaboración de misma.

3. Esta “inclusión” del control de eficacia en el control financiero, en principio, al menos en un plano teórico, parece que podría resultar inocua e irrelevante, habida cuenta de que los fines del control financiero son más amplios que los del control de eficacia y pueden abarcarlos. Sin embargo, en la práctica, lo más probable es que en la inmensa mayoría de las Entidades Locales, a raíz de la interpretación que del alcance del modelo de control interno local ha realizado la IGAE, se terminen implantando modelos de control financiero que no abarquen los fines que el TRLRHL atribuyó al control de eficacia.

4. Y es que en la práctica, el control financiero va a quedar reducido, con toda probabilidad, a un mero control de legalidad, a pesar de que el TRLRHL -y el propio RD 424/2017- lo conciben con un propósito bien distinto: no limitarse únicamente a verificar cuestiones vinculadas al cumplimiento de la legalidad, sino a pronunciarse acerca de si la gestión pública se encuentra orientada por los principios de buena gestión financiera (según el artículo 3.3 del RD: “la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales”). Así, por una parte, en las Entidades Locales que pudiendo hacerlo, decidan aplicar el modelo simplificado de control interno, solamente tendrán que llevar a cabo auditoría de cuentas de los entes obligados a ello (probablemente ninguno, pues en este tipo de Entidades Locales tan pequeñas normalmente no suelen existir entes dependientes) y las actuaciones de control financiero permanente derivadas de una obligación legal (que son todas de mera legalidad). Y, por otra parte, respecto de las Entidades Locales que no puedan acogerse al modelo simplificado, pueden aprovecharse de la interpretación que la IGAE ha realizado del alcance del modelo de control interno local (artículo 4.3, párrafo 2º del RD 424/2017) y “cumplir” con las exigencias de control interno en lo relativo al control financiero (en los términos de la interpretación de la IGAE, no del espíritu del TRLRHL y de RD 424/2017) llevando a cabo simplemente, además de las actuaciones de control financiero permanente derivadas de una obligación legal, auditoría de cuentas anual de los entes dependientes obligados a auditar anualmente sus cuentas, auditoría de cuentas una vez cada tres años de los entes dependientes no obligados a auditar sus cuentas anualmente y una actuación de control financiero adicional seleccionada en base a un análisis de riesgos (actuación que ni siquiera obligatoriamente ha de ser de eficiencia y eficacia, por lo que puede limitarse a una mera comprobación de legalidad).

5. Así, la falta de adaptación del modelo de control financiero previsto en el RD 424/2017 a la realidad local y a la ausencia de medios adecuados y suficientes con que cuentan la inmensa mayoría de las intervenciones locales españolas, se ha “solventado” posteriormente, “por la puerta de atrás”, vía interpretaciones de la

IGAE, en la que esta ha tratado de “forzar” el contenido del RD a la vista de que para la mayoría de las Entidades Locales iba a resultar utópico cumplirlo en los términos en que este se concibió. Esta adaptación posterior vía interpretaciones de la IGAE tiene dos graves inconvenientes. Primero, que genera inseguridad jurídica para los órganos interventores locales, puesto que estos tendrán que sustentar la no aplicación de un modelo de control integral en los términos y con el espíritu previsto en el TRLRHL en base a argumentos incluidos en interpretaciones que la IGAE ha realizado en respuestas a consultas y que, propiamente, no son fuente del derecho. Y segundo, que estas interpretaciones de la IGAE pueden ser tomadas por órganos interventores de Entidades Locales que en realidad sí cuentan con medios adecuados y suficientes para poder implantar un sistema de control financiero eficaz y acorde al espíritu con que fue concebido por el TRLRHL (por ejemplo, los de grandes ciudades y Diputaciones Provinciales), para limitarse a realizar un control financiero mínimo imprescindible que simplemente sirva “para cubrir el expediente”, pero que no aporte valor a la organización.

6. De esta forma, en dichas Entidades Locales grandes que sí cuentan con medios adecuados y suficientes, el diseño y la aplicación de un modelo de control financiero con utilidad real y efectiva y con capacidad real de controlar la gestión pública local más allá del mero cumplimiento de la legalidad y de generar valor añadido para la organización en la toma de decisiones queda en manos del interventor local: de su motivación, honestidad, profesionalidad, valentía y capacidad de liderazgo y, en definitiva, de las ganas que este tenga de “complicarse la vida” (pues resulta difícil que las autoridades locales, en la mayoría de los casos, “vean con buenos ojos” estar sometidas a un control más completo, integral y eficaz, aunque afortunadamente puede haber excepciones). En este sentido, a la luz de los instrumentos y herramientas que prevé el RD 424/2017, los mecanismos más adecuados para estructurar un verdadero sistema de control financiero orientado a medir la eficiencia y la eficacia de la gestión pública local son el control financiero permanente (en la propia Entidad Local y en sus organismos autónomos dependientes y consorcios adscritos a la misma) y la auditoría operativa (en el resto de entes integrantes del sector público local). Como complemento a los anteriores podría resultar conveniente aplicar directamente el control de eficacia e implantar (siguiendo el mandato de la Ley 40/2015) un sistema de supervisión continua de los entes dependientes de la Entidad Local.

7. Por otra parte, y a pesar de que supuestamente uno de los objetivos del RD 424/2017 era reforzar la posición y el papel en la organización del órgano interventor local, la interpretación que la IGAE ha realizado acerca de los requisitos y condiciones que deben cumplir las actuaciones de control financiero permanente ha provocado que algunas actuaciones de control previo que, aun

no encajando en puridad en el ejercicio de la función interventora, los órganos interventores locales venían tradicionalmente ejerciendo en la práctica (como por ejemplo, el control previo de las modificaciones de las RPT o de las ordenanzas fiscales) no puedan ser clasificadas (siempre, siguiendo el criterio de la IGAE) como de control permanente no planificable, lo que obligaría al órgano interventor local, para poder realizarlas, a incluirlas en el siguiente Plan Anual de Control Financiero. Esto a su vez impediría poder ejercer la actuación de control con carácter previo a la adopción del acto o acuerdo, lo que podría ser aprovechado por parte de las autoridades y órganos gestores locales para adoptar decisiones que, aun no implicando directamente liquidación o reconocimiento de derechos y/u obligaciones de contenido económico, sí pueden tener una trascendencia muy significativa para la situación de ingresos y gastos futuros de la Entidad Local. La única solución para que el órgano interventor local pueda controlar con carácter previo tales actos o acuerdos sería encontrar una norma de la que se desprenda que existe una obligación de llevar a cabo tal control, pues de esta manera podría considerarse como una actuación de control financiero permanente no planificable (y la actuación se llevaría a cabo “en el momento y con las condiciones que la norma establece”). Esa norma “habilitante” puede ser, por fortuna, el artículo 7.3 de la LOEPySF.

## BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS REFERENCIAS

### 1. Artículos de revistas.

ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., «El riesgo en el modelo de control interno del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del sector público local», *Revista de Estudios Locales CUNAL*, 217 (2018), pp. 140 y 157.

CARBAJO DOMINGO, M.A. et al., “El artículo 7.3 de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: un trámite procedimental para todo expediente administrativo”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, 11 (2018), pp. 100-119.

JOSA ARBONES, N., “Régimen especial del control interno en pequeños municipios”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, especial (2018), pp. 63-80.

LEBRANCÓN CORTÉS, M., “Actuaciones obligatorias en materia de control en las Entidades Locales: control de deuda y registro de facturas. Posibilidad de colaboración con entidades privadas en las actuaciones relativas a auditoría pública”, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, 217 (2018), pp. 158-174.

MEGÍAS GONZÁLEZ, A., “El modelo de control en los pequeños municipios tras el RD 424/2017, de 28 de abril”, *Revista de Estudios Locales CUNAL*, 217 (2018), pp. 40-55.

RODRÍGUEZ TARRIDA, M. “Reflexiones sobre el RD 424/2017: necesidades y objetivos”, *Revista de Estudios Locales Cunal*, 217 (2018), pp. 14-38.

## 2. Artículos de revistas consultados de forma electrónica.

APARISI APARISI, M<sup>a</sup> C., “La auditoría continua y el control financiero” [versión electrónica], *Revista de Derecho Local*, 80 (2019), pp. 3-15. Consultado el 08.01.2022 en <https://elderecho.com/la-auditoria-continua-y-el-control-financiero>

ENRIQUEZ MOSQUERA, J.J., “Análisis crítico del reglamento de control interno de las Entidades Locales: aspectos positivos y negativos” [versión electrónica], *Auditoría pública*, 73 (2019), pp. 69-76. Consultado el 10.01.2022 en <https://asocex.es/analisis-critico-del-reglamento-de-control-interno-de-las-entidades-locales-aspectos-positivos-y-negativos>.

FERNÁNDEZ DOMINGUEZ, M.J., “Novedades introducidas por el RD 424/2017 en el régimen jurídico del control interno de los entes locales” [versión electrónica], *Presupuesto y gasto público*, 98 (2018), pp. 45-63. Consultado el 25.01.2022 en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/91\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/91_03.pdf)

GARCÍA MUÑOZ, J., “Evolución y tendencias del control interno público para la próxima década. De la fiscalización previa a un sistema de Governance, Risk Management & Compliance en la Administración Pública” [versión electrónica], *Presupuesto y gasto público*, n° 86 (2017), pp. 109-121. Consultado el 09.01.2022 en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86\\_07.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/86_07.pdf)

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, J.J., “La colaboración de auditorías privadas en el control interno local tras la aprobación del reglamento de control interno” [versión electrónica], *Auditoría pública*, 70 (2017), pp. 65-72. Consultado el 21.01.2022 en <https://asocex.es/wp-content/uploads/2017/11/Revista-Auditoria-Publica-n%C2%BA-70-pag-65-a-72.pdf>

## 3. Documentación de cursos.

ÁLVAREZ VILLAZÓN, J.C., «Módulo 10. Auditoría operativa», *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020.

SALVADOR RODRÍGUEZ, M.A., “Módulo 1. Plan de Control Financiero: definición y modalidades de control financiero, elaboración del Plan de Control Financiero. Contenido y ejercicio del control financiero”, *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020.

SALVADOR RODRÍGUEZ, M.A., “Caso práctico del módulo 1. Plan de Control Financiero: definición y modalidades de control financiero, elaboración del Plan de Control Financiero. Contenido y ejercicio del control financiero”, *Curso control financiero de las Entidades Locales. Introducción a la auditoría*, Cositalnetwork, 2020.

## 4. Informes.

ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio formulada por la interventora de la Diputación Provincial de Gerona*, Madrid, IGAE, 2019.

ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el modelo de control formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2019.

ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre control permanente obligatorio en los casos de aprobación por mayoría especial formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2019.

ARELLANO PARDO, P., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre la posibilidad de contratación de firmas privadas de auditoría para la realización de control permanente*, Madrid, IGAE, 2019.

LAMELA DÍAZ, M.L., *Respuesta de la IGAE a la consulta sobre el régimen de control simplificado formulada por COSITAL*, Madrid, IGAE, 2018.

NIETO DE ALBA, U., *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales (n° 722)*, Madrid, Tribunal de Cuentas, 2006.

## 5. Legislación.

- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.



- Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial del Sector Público.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público.
- Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.
- Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.
- Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.
- Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre.
- Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

## 6. Páginas web.

IGAE, “Resoluciones, instrucciones y notas aclaratorias”. Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/ES/Control/CFPyAP/Paginas/Resoluciones.aspx>

IGAE, “Normas y notas técnicas”. Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/ES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasNotasTecnicas.aspx>

IGAE, “Normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español”. Consultado el 14.01.2022 en <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/ES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasInternacionalesAuditoriaEs.aspx>

INE, “Distribución de los municipios por comunidades y ciudades autónomas y tamaño de los municipios”. Consultado el 22.01.2022 en <https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=2851&L=0>

## 7. Video actas de Congresos.

GARNICA SAINZ DE LOS TERREROS, A., “Panel 6. Nuevos desafíos para el órgano de control interno local. El control a través de la supervisión continua de las entidades dependientes”, *Video acta del II Congreso sobre control interno local: Estrategias para un ejercicio eficaz del control interno* (Huesca, 2021), min. 02:50-43:23.

RUIZ GARCÍA, E., “Panel 2. La mejora de la gestión de los fondos públicos: auditoría operativa vs. evaluación de políticas públicas”, *Video acta del II Congreso sobre control interno local: Estrategias para un ejercicio eficaz del control interno* (Huesca, 2021), min. 08:29-34:19.



ISBN: 978-84-8333-720-2



9 788483 337202