

## I.1. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

### EL CONSEJO (AUDIENCIA) DE CUENTAS PREVISTO EN EL NUEVO ESTATUTO DE AUTONOMÍA DE EXTREMADURA

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Consejero del Consejo Consultivo de Extremadura*

#### **Resumen**

Se exponen los aspectos sustanciales que demandan la exigencia de un control externo de la actividad económico-financiera de todos los Entes públicos, y se explicitan los rasgos básicos de los que tiene que estar investido el órgano de control recogido en el futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura.

#### **Abstract**

It outlines the substantive aspects that demand the requirement of an external audit of the financial-economic activity of all Public Entities, and explained the basic features of which must be invested with the supervisory organ collected in the future Statute of Extremadura Autonomy.



El art. 53 del todavía vigente Estatuto de Autonomía de Extremadura dispone que una Ley de la Asamblea creará y regulará el régimen jurídico y funcionamiento de un órgano de control económico y presupuestario de las instituciones de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las atribuciones del Tribunal de Cuentas del Estado, previsión ésta que hasta el presente no se ha materializado, al margen de un desafortunado intento de hacerla operativa, por lo que Extremadura es una de las pocas Comunidades Autónomas que aún no disponen de un órgano de esta índole y características.

Recientemente se ha revitalizado en nuestra región, según reiteradas afirmaciones en este sentido de los máximos dirigentes políticos, encabezados por el Presidente de la Junta de Extremadura, el deseo de contar con este órgano, y así se recoge también en el art. 58 de la Propuesta Técnica de la Comisión de Expertos sobre el contenido del nuevo y futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura, precepto en el que se indica que la Audiencia de Cuentas –expresión ésta que no coincide con el título de este artículo, en el que se habla de Consejo de Cuentas, por lo que este extremo debiera subsanarse a fin de evitar dispares denominaciones de un mismo órgano–, con sede en la ciudad de Cáceres, controla externamente la actividad financiera y presupuestaria de las instituciones, de la administración y del sector público regional, así como de las entidades locales de Extremadura sin perjuicio de la jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas del Reino; añadiéndose que una Ley de la Asamblea de Extremadura, aprobada por mayoría absoluta, regulará la composición, el régimen jurídico y funcionamiento del Consejo (Audiencia).

Estimo que ésta sí debe ser la ocasión definitiva para la efectiva puesta en funcionamiento de este órgano de control de la actividad financiera y presupuestaria desplegada en Extremadura.

La idea de control, aunque inherente a la organización constitucional liberal, cobra mayor importancia según el volumen y entidad de la actividad que sea objeto del mismo, y por ello, como han señalado, entre otros muchos autores, Fernández Victorio y Camps (1977, págs. 11 y ss.), Cazorla Prieto (1979, pág. 82, y 1983, pág. 161), Lozano Serrano (1981, pág. 164), Muñoz Calvo (1982, págs. 1000-1001), Santamaría Pastor (1982, pág. 121) y Solchaga Catalán (1983, pág. 30), en nuestros días más que nunca ocupa un lugar destacado en los cimientos básicos de la ordenación jurídico-político-económica de una comunidad.

Y ello es así hasta el punto de considerarse que el control contable es esencial para la Hacienda Pública –el mismo, como ha escrito Fuentes Quintana (1983, pág. 127), es inherente a la actividad financiera, es su reflejo, su reverso, no

siendo posible acuñar una respetada gestión de los fondos públicos sin que el anverso de su buena administración cuente con el reverso de su puntual y escrupulosa fiscalización y control-, pues todo cuanto contribuya, como él, a reforzar las garantías en el empleo de los gastos públicos viene, en definitiva, a fundamentar la actuación de los poderes públicos en cuanto detractores de riquezas individuales –Pascual García (1980, pág. 128) ha escrito en este sentido que los controles administrativos, contables y jurisdiccionales no son sino los medios a través de los cuales se garantiza el derecho de los ciudadanos a que el dinero público se aplique a fines públicos-, y sólo de esa manera puede considerarse al Derecho Financiero, en su conjunto, como un elemento de solidaridad y un factor de cohesión de la estructura social, tal como ya expuse en un trabajo precedente (1990, pág. 238).

Es preciso tener en cuenta a este respecto que uno de los principios esenciales del moderno Derecho Financiero es el principio de justicia financiera, que no es más que, como ha puesto de relieve Lozano Serrano (1990, págs. 22 y ss.), una abstracción de los principios de justicia inspiradores de las normas encauzadas a obtener ingresos públicos y de los principios de justicia en que debe basarse el gasto público.

Estos últimos, en contraposición a los primeros, han estado en España sumidos en un cierto abandono doctrinal, si bien tampoco han faltado autores que trataron de poner remedio a esta situación, como, por ejemplo, Cortés Domínguez (1968, págs. 49 y 50), quien afirmó que la justicia tributaria no tenía sentido alguno si no estaba asegurada la justicia financiera; Sainz de Bujanda (1972, pág. 21, y 1985, pág. 406), quien escribió que la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa; y Vicente-Arche Domingo (1975, págs. 443 y ss.), quien señaló que el instituto del tributo no puede ser jurídicamente entendido a partir de la norma constitucional en estudio más que en relación con los gastos públicos, lo cual se traduce en que nadie está obligado a contribuir, sino para sostener los gastos públicos por medio del producto recaudatorio que con aquéllos se obtiene.

Eran éstas, sin embargo, afirmaciones puntuales y aisladas, pues lo cierto es que la doctrina tributaria española no se había ocupado en demasía de la vertiente del fenómeno financiero representada por los gastos públicos y su control, y se había centrado casi de forma exclusiva en el sector tributario, en la forma de detraer riqueza de las economías particulares por medios coactivos.

Las causas últimas de este modo de proceder se encuentran por un lado en el fenómeno observado por Mayer (1950, págs. 191-192), que Sainz de Bujanda (1962, pág. 325) denominó bifurcación del principio de legalidad financiera, consistente en que las leyes tributarias tienen carácter permanente y se aplican sin necesidad de su previa autorización en el Presupuesto y, por otro, como ha escrito Martín Queralt (1980, págs. 100 y ss.), en un motivo ideológico, el liberalismo político e ideológico interesado en limitar al máximo la interven-

ción del Estado en la vida económica y en garantizar los derechos individuales –entre los cuales la propiedad privada es uno de los más importantes– frente a las posibles injerencias del Estado en general y de los restantes Entes públicos en particular.

Esta orientación tiende afortunadamente a superarse en la actualidad, buscándose en su lugar una visión sustancial del Derecho Financiero en su conjunto, en su integridad, cuyo principal objetivo es intentar conseguir que el estudio de aquél ni quede circunscrito meramente al Derecho Tributario, ni tampoco a las formas de manifestación del fenómeno jurídico-financiero, sino que, por el contrario, se abarquen dentro de esta disciplina todas las manifestaciones de dicho fenómeno: ingresos y gastos públicos, y control de éstos, y también la investigación y el análisis de los principios de justicia material contenidos o realizados en las normas.

Autor destacado de esta corriente fue D'amati (1964, 1, págs. 462 y ss.), quien puso de relieve con acierto que las conexiones entre ingresos y gastos derivan directamente del texto constitucional, mientras que ha sido Rodríguez Bereijo (1978, págs. 347 y ss.) el principal impulsor español moderno de esta concepción desde la publicación en 1978 de un valioso trabajo en el que contrapuso el tradicional enfoque individualista del Derecho Financiero con una visión redistributiva del mismo, cuyo eje central no estaría constituido tan sólo por los ingresos tributarios, sino por la conexión e interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos.

Intentaba así este autor propiciar el abandono de la tradicional concepción conservadora del Derecho Financiero como un Derecho de y para la clase social de los propietarios, para adoptar en su lugar otra que entiende que aquél debe ser un Derecho de y para la comunidad social, para lo cual era preciso que existiese en nuestra Constitución, de forma clara, un precepto que recogiese el «derecho de todos los españoles a una justa y equitativa asignación de los recursos públicos».

Esta idea no cayó en el vacío, sino que germinó y fructificó en el proceso de aprobación de nuestra Constitución gracias a una enmienda de Fuentes Quintana por la que se introdujo el apartado 2.º del art. 31 del texto constitucional, que indica que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía, precepto en el que, como han escrito Bayona de Perogordo y Soler Roch (1987, pág. 249), se recogió por vez primera en un texto constitucional español el principio de justicia material en la vertiente del gasto público, hecho también destacado, entre otros, por Martín Queralt (1980, págs. 100 y ss.) –quien, tras poner de relieve la histórica disociación entre el derecho de los ingresos y de los gastos públicos, ha señalado que nuestra vigente Constitución dio un significativo paso adelante en el intento de superación de esa disgregación, de tal manera que en la actualidad «la unitariedad del fenómeno financiero no deriva

sólo de su previsión conjunta en el presupuesto, sino de su común sujeción a unos principios materiales, que, si bien es cierto que son específicos en cada campo, como específica es la materia que informan, no lo es menos que presentan un incuestionable carácter unitario»-, por Recoder de Casso (1981, pág. 141), por Blasco Lang (1984, pág. 24), por Zornoza Pérez (1988, pág. 42), por Martínez García-Moncó (1990, pág. 158) y por Pérez Royo, F. (1991, pág. 296).

Qué duda cabe que este principio de justicia en el gasto está falto de mayor precisión –y así lo han indicado, entre otros, Martín Delgado (1979, págs. 71 y 72), Pérez Royo, F. (1988, pág. 130) y Escribano López (1991, pág. 239)–, pero no por ello debe dejar de desconocerse el importante avance que el mismo ha supuesto para el definitivo abandono de la concepción individualista del Derecho Financiero y su sustitución por otra, de índole más colectiva y social, en la que un decisivo papel tiene que desempeñar el control de los fondos públicos, para que así los ciudadanos estén en todo momento informados del destino de los ingresos que les han sido detraídos por vía tributaria y puedan, en su caso, ejercitar las vías legales oportunas en el supuesto de que aquél no sea precisamente el más idóneo y acorde con los postulados derivados de la justicia financiera y, por extensión, social.

Dicho control es, por tanto, una manifestación evidente del principio de primacía del interés público, primacía que se traduce en un conjunto de normas jurídicas que sitúan a la Administración en posición exorbitante por las potestades y garantías que se le otorgan y por los controles y límites a que está sometida en su actuación; pudiéndose entender por tal, en una definición amplia, la función de constatación que un órgano realiza sobre la actividad de otro, a través de un juicio, y que conlleva la aplicación de una medida que puede recaer bien sobre la actividad, bien sobre el órgano que la dictó, como ha puesto de manifiesto Tolivar Alas (1981, págs. 93 y 94), quien añade que el juicio comporta un examen de la conformidad de la actividad objeto de control a unos determinados criterios (de legalidad, de racionalidad, de eficiencia, etc.), produciéndose en todo caso la medida, ya que aun en el supuesto de plena conformidad de la actividad a la regla con la que se juzga, se deriva una consecuencia susceptible de ser calificada como tal, pronunciándose en similares términos San Segundo Arribas (1988, pág. 108), mientras que García de la Mora (1978, pág. 51) entiende, por su parte, que el control es el conjunto de medidas y dispositivos adoptados por el ordenamiento para asegurar en un grado más o menos amplio la legitimidad, regularidad o incluso conveniencia de la actividad financiera desarrollada por los Entes públicos, de tal suerte que el dinero público, obtenido coactivamente con el sacrificio de los contribuyentes, sea usado solamente en la forma prevista por el ordenamiento jurídico y para los fines institucionales que haya que cumplir en cada momento histórico.

Dicho control en materia estrictamente económico-financiera se desdobra en control interno y control externo, siendo el primero el que se ejerce por órganos de la propia Administración y respecto de ella misma, mientras que el externo

es el que se lleva a cabo por órganos independientes de la Administración, clasificación esta que es fundamental porque, como bien ha señalado Palao Taboada (1987, pág. 134), la naturaleza del órgano controlador determina el tipo y las características básicas del control que se realice.

De estas dos modalidades la única a la que verdaderamente se puede calificar de control es la externa –ya que la primera, aunque habitualmente se le califique de tal, no es propiamente una forma de control, sino, como han indicado, entre otros autores, González García (1982, pág. 601), Eserverri Martínez (1982, pág. 484) y Vega Herrero, González Sánchez y González García (1985, pág. 1566), una contribución adicional al perfeccionamiento y rigor jurídico del acto supervisado, y ello porque en buena técnica jurídica la actividad de control, para ser tal, exige ser ejercida por un sujeto ajeno al controlado–, ejerciéndose la misma, con carácter reglado y no discrecional, no sólo respecto al qué, al cuándo y al cómo han de gastarse los créditos presupuestarios, sino incluso a si han de gastarse o no, como ha escrito Rodríguez Bereijo (1970, págs. 242 y ss.) –quien afirmó que «en determinados casos el no gastar los créditos presupuestarios puede constituir una violación de la ley sustantivo que ha creado el gasto»–, afirmación esta que no debe entenderse, sin embargo, en mi opinión, desde la óptica de que los créditos autorizados en los presupuestos constituyan un poder-deber, en el sentido de que los Entes públicos tengan necesariamente que realizar la totalidad de los gastos públicos que se autorizan en el documento presupuestario, ya que ello no es acertado desde un punto de vista estrictamente legal, aunque tal vez sí fuese deseable de *lege ferenda*, sobre todo en relación con determinado tipo de gastos, como los de inversión o los sociales, tal como han puesto de manifiesto Albiñana García-Quintana (1975, págs. 787 y 788) o Fonrouge (1976, págs. 219 y 220).

Probablemente la solución a este delicado tema pase, como ha apuntado Pascual García (1986, págs. 164 y 165), por afirmar que el deber de la Administración de gastar los créditos, más que con el presupuesto, hay que conectarlo con los derechos y principios cuya realización efectiva comporta gasto, singularmente con los contenidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución (De los principios rectores de la política social y económica), en cuyo reconocimiento, respeto y protección están comprometidos los poderes públicos, por constituir los mismos «criterios materiales vinculantes para el legislador o, en su caso, la Administración», como ha escrito Parejo Alfonso (1983, pág. 87), y cuya relación con el principio de justicia material en el gasto es evidente y notoria, como han puesto de manifiesto con acierto, entre otros autores, Antonaya Suja (1979, págs. 271 a 274) y Zornoza Pérez (1988, págs. 41 y ss.).

A la vista de cuanto se ha expuesto parece muy evidente, sin necesidad de mayores argumentos, la bondad de disponer de estos órganos de control externos, habiéndose indicado a este propósito por parte de Herrero Suazo (1981, pág. 99), que el control del gasto público es siempre trascendente en cuanto que es básico y consustancial con el mismo, al fin de garantizar la buena administración de los caudales públicos, yendo su trascendencia más allá del mismo

fin, en cuanto que esta garantía resulta, además, incrementada con la oferta de unas reglas de conducta que enmarquen futuras actuaciones del poder público; en tanto que García Vázquez (1985, pág. 456), ha indicado que la exigencia del control es fruto de una demanda colectiva real y de un estado de conciencia social evidente, que inquiere los resultados de la aplicación de los fondos públicos; Aparicio Pérez (1987, pág. 1183), que el margen de discrecionalidad con que se ha dotado a la Administración para la orientación y ordenación de la economía, unido a la incidencia permanente y constante de las funciones de la Administración en los derechos e intereses de amplios sectores de la población, hace necesario e imprescindible el control de la actividad económico-financiera, y Espinosa Fernández (1988, pág. 774), ha puesto de relieve que el ciudadano tiene derecho a que el dinero público se invierta en la mejora de los servicios públicos y a conocer el destino de los impuestos que satisface, siendo ello más evidente cuanto mayor es la presión fiscal existente.

En esta misma línea, es evidente que el volumen de gasto de todos los Entes públicos se ha ido ampliando en España notablemente, generalmente por causas generales y extensibles a bastantes otros países –como es, por ejemplo, el auge de las bases ideológicas del Estado de bienestar (el *Welfare State*) vivido hasta épocas recientes–, pero también por otro motivo más específico del nuestro, como bien apuntó Rodríguez Bereijo (1979, págs. 147 y ss.): el proceso de cambio político de transición de una dictadura a un régimen democrático parlamentario, que ha supuesto una profunda transformación de la estructura y organización del Estado (Estado-nacionalidades-regiones autónomas), absolutamente necesaria, pero, al mismo tiempo, generadora de un ineludible aumento del gasto público, incremento que, por lo demás, ya había sido pronosticado con acierto a finales del siglo pasado por A. Wagner, quien mantuvo que éste iba a aumentar indefectiblemente con el paso del tiempo por un doble motivo: por la aparición de nuevas necesidades públicas a atender por los Entes públicos, y por la parcial sustitución de la actividad privada por la pública en la cobertura de las aspiraciones y deseos ciudadanos, todo lo cual se enmarca en un fenómeno más amplio: el paso de un Estado liberal –caracterizado por el menosprecio de la contribución de los gastos públicos al progreso económico, como ha escrito Pérez de Ayala (1978, pág. 867), y sustentado, como ha indicado Casado Ollero (1991, pág. 458), en una Hacienda patrimonial y un sistema impositivo neutral, no beligerante y con mínima intervención en la economía– a un Estado social, que se proyecta, siguiendo a López Guerra (1980, págs. 171 y ss.) en tres direcciones: Estado regulador, Estado proveedor y Estado empresario, y que como consecuencia de ello demanda una Hacienda intervencionista, funcional y adecuada, en definitiva, a un sector público con protagonismo y responsabilidad crecientes en la economía, todo lo cual, en suma, demanda y exige el correlativo fortalecimiento de las instituciones de control.

No se quiere con ello hacer primar a toda costa mencionado control, que a veces conducirá inevitablemente a un recorte del gasto público sobre las exi-

gencias dimanantes de otros principios absolutamente indispensables para la consecuencia de una sociedad más justa, y que vienen reconocidos en el propio Preámbulo y en gran número de preceptos del texto constitucional –en los que se subraya, como ha indicado A. Menéndez (1985, pág. 50), el papel interventor de los Entes públicos y se reconoce la necesidad de su acción reguladora, para así conseguir, en palabras de Rodríguez Bereijo (1983, pág. 77), un orden social más igualitario y más justo–, pero sí de intentar alcanzar con aquél un mejor empleo de los fondos públicos, una racionalización en su uso, y un replanteamiento y reordenación de las técnicas y de los modos de actuación de la Hacienda pública, consecuencias estas que son plena y perfectamente extrapolables a las Comunidades Autónomas, con en ocasiones un excesivo crecimiento del gasto público, no siempre debidamente justificado.

En España el órgano de control básico y fundamental está constituido por el Tribunal de Cuentas del Reino –cuyo fundamento racional justificador puede ser reconducido, como ha escrito Mendizábal Allende (1983, págs. 1321 y ss.), a un principio general del Derecho en el sentido estricto de la expresión, de carácter programático en la terminología de E.S.S.E.R., inmanente a la naturaleza de la institución, que podría válidamente anunciarse como aquel que impone a todo administrador de bienes ajenos la rendición de cuentas de su gestión–, órgano al que se refiere el art. 136 de la Constitución, y que ha sido después regulado y desarrollado por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (L.O.T.C.U.) y por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (L.F.T.Cu.), que de forma marcada han potenciado las funciones de este órgano en el contexto de asegurar la transparencia y control de toda gestión económica pública, como han escrito Martín Retortillo (1988, pág. 271) y Márquez Jurado (1988, pág. 1657), quien ha indicado que el Tribunal de Cuentas se configura como la institución garantizadora por excelencia del derecho de los ciudadanos a que los recursos públicos sean asignados, a través del gasto público, según el principio de equidad, y a que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía.

No es éste, sin embargo, el único órgano encargado de este menester, puesto que, como ya se apuntó al inicio, existen numerosas Comunidades Autónomas que cuentan en su ordenamiento jurídico con instituciones de control que cumplen parcialmente las funciones de dicho Tribunal de Cuentas del Reino, y digo parcialmente porque el art. 136 de la Constitución asigna dos misiones a este órgano: la fiscalizadora y la jurisdiccional, reiterándose esto mismo en los arts. 1 y, sobre todo, 2 de la L.O.T.C.U., precepto este último que señala claramente que son misiones propias de este órgano la fiscalización externa, permanente y consuntivo de la actividad económico-financiera del sector público, y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos; en tanto que los órganos de control creados por las Comunidades Autónomas únicamente ejercen facultades

fiscalizadoras, pero no poseen facultades jurisdiccionales –tal como se pone claramente de manifiesto en el primer párrafo del art. 58 del futuro Estatuto de Autonomía de Extremadura, en el que se dispone que la actuación de control externo del Consejo (Audiencia) de Cuentas es «sin perjuicio de la jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas del Reino–, tal como, por otra parte, se refrendó por las Sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre (R.T.C. 1988, 187), dictada en relación con la Ley de 5 de marzo de 1984, de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña, y 18/1991, de 31 de enero (R.T.C. 1991, 89), referida al Consello de Contas de Galicia, objeto de acertados comentarios por parte, respectivamente, de Yebra Martul-Ortega (1989, págs. 503 y ss.) y de González Méndez (1991, págs. 949 y ss.).

Debe tenerse presente, sin embargo, que el art. 26.3 de la L.O.T.C.U. prevé la posibilidad de que éste delegue en dichos órganos de control autonómicos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, precepto que ha sido desarrollado por los arts. 3.o), 11.3 y 45 a 48 de la L.F.T.C.U.

Con esta posibilidad de delegación se resolvió la polémica doctrinal suscitada cuando dicha Ley se hallaba en fase de proyecto, momento en el cual determinados autores, como Díez Moreno (1982, pág. 420), García García (1982, pág. 573), Jiménez Luna (1982, pág. 817), Ureta Domingo (1982, pág. 1467) y Pérez Royo (1982, pág. 126), sostuvieron que no era posible jurídicamente la delegación de la función jurisdiccional; hecho que, por el contrario, algunos, como por ejemplo, Bautista Pérez (1982, pág. 299), admitieron abiertamente; mientras que otros, en fin, como Ramallo Massanet (1982, pág. 1236) y Sánchez Serrano (1982, pág. 1329), señalaron que lo más oportuno era proceder a un reparto de instancias en esta materia, si bien el último de los autores citados tampoco descartaba como posible la atribución a los órganos regionales de facultades meramente instructoras, reservando las resolutorias al Tribunal de Cuentas del Reino.

Con ello, el Tribunal de Cuentas del Reino se asemeja a los de tipo francés o latino, que tienen atribuida la doble misión apuntada: la de enjuiciamiento de las cuentas y la de depuración de la responsabilidad derivada del manejo de fondos públicos, por una parte, y la del examen de la actividad financiera con el fin de informar a los poderes públicos sobre la forma en que aquélla se ha realizado, por otra; mientras que los órganos de control de cuentas regionales están en la línea de los de tipo germánico, que tienen, como ha indicado Cayón Galiardo (1981, págs. 51 y ss.), sólo función fiscalizadora –que es, por otra parte, de acuerdo con Navas Vázquez (2001, pág. 369) y Rodríguez Márquez (2001, pág. 145), la auténtica función vertebradora de estos órganos de control–, siendo ambos englobables bajo la rúbrica de control externo en su modalidad europea continental, que se distingue nítidamente de la forma de control anglosajona, que se caracteriza por ser unipersonal el órgano controlador –en Inglaterra el control

se efectúa por dos órganos: el Controlador y el Auditor General (*Comptroller and Auditor General*), situado al frente del *Exchequer and Audit Department*, que es un funcionario designado por la Corona, con carácter vitalicio, pero responsable sólo ante la Cámara de los Comunes, y el Comité de Cuentas Públicas (*Public Accounts Committee*); en Irlanda sucede lo propio, existiendo también un Controlador y un Auditor General, con competencias similares a las de Inglaterra; y en Estados Unidos el órgano encargado de realizar el control del gasto público es el Controlador General (*Comptroller General*) nombrado por el Presidente, de acuerdo con el Senado, encontrándose bajo su dirección la *General Accounting Office*—, frente al carácter colegiado de la otra forma de control en cualquiera de las dos modalidades apuntadas.

Si bien no existe problema desde una óptica constitucional en que sea el Tribunal de Cuentas del Reino el que se ocupe de la fiscalización de la actividad financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas —ya que ello no atenta contra la autonomía de las mismas, reconocida y garantizada en los arts. 156 de la Constitución y 1 de la L.O.F.C.A., ya que la autonomía exige, para ser tal, un auténtico control, como han señalado, entre otros autores, Nieves Borrego (1974, pág. 749), Herrero Suazo (1981, pág. 100), Tolivar Alas (1981, pág. 120), siguiendo a Roversi Monaco (1970), Cazorla Prieto (1982, pág. 48), Gil-Robles y Gil-Delgado (1986, pág. 304), Aparicio Pérez (1987, pág. 1188) y Torres Cobo (1990, pág. 27), quienes han añadido que no todo control es un enemigo declarado de la autonomía, contra la cual sólo atentarían los denominados controles de mérito o de oportunidad, pero no así los estrictamente legales, circunstancia ésta igualmente sustentada, por ejemplo, por las Sentencias del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero (R.T.C. 1981, 4), 32/1981, de 28 de julio (R.T.C. 1981, 32), 16/1984, de 6 de febrero (R.T.C. 1984, 16), 27/1987, de 27 de febrero (R.T.C. 1987, 27) y 192/2000, de 13 de julio (R.T.C. 2000, 192)—, parece también evidente que, formalmente al menos, esta situación pugna con las ideas autonomistas, que lenta, pero inexorablemente, se van abriendo paso cada vez, afortunadamente, con mayor peso, por lo que la instauración de estos órganos de fiscalización autonómicos debe ser saludada elogiosamente —tal como ya indiqué en un anterior trabajo (1993, pág. 101)— habiendo demostrado ya los mismos, allí donde se han establecido, su importancia y la destacada labor que realizan, tal como ha puesto de relieve Gómez Sánchez (2001, pág. 208), siendo por ello deseable su pronta implantación, esperemos que en esta ocasión ya con carácter definitivo, en nuestra región, con lo cual no se haría más que cumplir el taxativo mandato estatutario que ordena su creación, a la par que hacer efectiva la posibilidad recogida en el art. 22 de la L.O.F.C.A., en el que, tras señalarse que al Tribunal de Cuentas del Reino corresponde realizar el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas, se añade que ello es sin perjuicio de los sistemas e instituciones de control que las mismas puedan adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso los que por la Ley se autoricen en el territorio comunitario, expresándose en parecidos términos también los arts. 1 y

26.3 de la L.O.T.C.U., situación que es, por lo demás, plenamente conforme con la Constitución ya que los arts. 136 y 153.d) de la misma no otorgan al Tribunal de Cuentas del Reino competencia exclusiva para el control de las Comunidades Autónomas, como ya en su momento puso de relieve Orón Moratal (1984, pág. 56) y yo mismo en un precedente trabajo (1994, pág. 1722), siempre que respeten, eso sí, la posición de «supremo órgano fiscalizador» del sector público que aquél ostenta, tesis que ha sido corroborada por las Sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre (R.T.C. 1988, 187) y 18/1991, de 31 de enero (R.T.C. 1991, 18).

En la primera de estas Sentencias se puso de manifiesto la conveniencia de emplear técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación del Tribunal de Cuentas del Reino y de los órganos de control económico-financieros regionales, para así evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 de la Constitución.

A esta necesidad de coordinación aludida ya se había referido la propia L.F.T.Cu. —que se adelantó así, en cierto modo, a la solución propugnada por el Tribunal Constitucional—, la cual, en su art. 29, dispuso al efecto que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas tienen que coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas del Reino a través del establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten así la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras; concretándose aún más al señalarse que los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas deben remitir al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico; e indicando, por último, coherentemente con el carácter de supremo que al Tribunal de Cuentas otorgó la Constitución, que éste, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar de los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas, la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto referentes al sector público autonómico como al estatal.

De todo ello se desprende, en mi opinión, que nos encontramos, al enfrentarnos con los órganos de control regionales y con el Tribunal de Cuentas, ante órganos de distinto nivel que desempeñan una misma función, y ambos, como ha indicado Espinosa Fernández (1989, pág. 491), con competencias originarias, necesitados por ello mismo de coordinación a través del establecimiento de unas estrechas relaciones de colaboración, como ya apuntara en su día Sánchez Serrano (1982, pág. 1329).

El que esto sea así implica que la función fiscalizadora de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas se ejerce con carácter claramente originario, aunque concurrente con el Tribunal de Cuentas del Reino, y no por delegación de este último, tesis esta que ha sido sustentada por determinados

autores, como García Gil (1980, págs. 78 y 79), quien escribió que por razones de economía de esfuerzos determinadas funciones fiscalizadoras a realizar por el Tribunal de Cuentas estatal podrían ser delegadas en los órganos de control propios de dichas Comunidades, en base a lo previsto en el art. 150.2 de la Constitución; Díez Moreno (1982, pág. 422), quien encontrando lógica esta posibilidad la consideró, sin embargo, de muy difícil articulación legal; el propio Sánchez Serrano (1982, págs. 1328 y 1329) y Jiménez Luna (1982, pág. 817); mientras que otros autores, como, por ejemplo, Muñoz Machado (1984, pág. 319), más correctamente a mi juicio, la rechazaron abiertamente.

Hay que indicar, por último, que la circunstancia de que el Consejo (Audencia) de Cuentas de Extremadura se vaya a encargar también, como previene el ya citado art. 58 del futuro Estatuto de Autonomía, del control de la actividad financiera y presupuestaria de las Entidades locales de Extremadura, no supone tampoco ningún problema en relación con la autonomía de las Corporaciones locales, siempre que, como ya se dijo en relación con la actuación del Tribunal de Cuentas del Reino respecto a las Comunidades Autónomas, el control ejercido sea de estricta legalidad, y no de oportunidad.

Esta cuestión ya se suscitó en su momento cuando el Gobierno de la Nación interpuso diversos recursos de inconstitucionalidad contra las Leyes reguladoras de los órganos de control externo en Andalucía, Illes Balears, Cataluña, Galicia, País Vasco y Comunitat Valenciana, y la respuesta del Tribunal Constitucional en las Sentencias a través de la que se resolvió el recurso correspondiente a Cataluña, Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1998, de 17 de octubre (R.T.C. 1988, 187), y a Galicia, Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1991, de 31 de enero (R.T.C. 1991, 18) –de los restantes recursos desistió el Gobierno– fue la de que no era inconstitucional la atribución de la competencia –no exclusiva– de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas sobre las Corporaciones locales, no existiendo a este respecto ninguna alteración sobre el reparto competencial.

En dichas Sentencias –luego de afirmar lo que ya se ha expuesto de que el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias realizado por el Estado o por las Comunidades Autónomas en los casos y formas predeterminados por el legislador, habida cuenta de la posición de superioridad de uno y otras sobre las Entidades locales, aunque nunca podrá tratarse de controles genéricos e indeterminados que sitúen a estas Entidades en una posición de subordinación o dependencia cuasi-jerárquica respecto de la Administración estatal o autonómica, sino de controles de carácter concreto, que habrán de referirse normalmente a supuestos en que el ejercicio de las competencias de la Entidad local incidan en intereses generales concurrentes con los de aquéllos– se declaró que en la Constitución no existe un precepto que disponga clara y expresamente para las Corporaciones Locales lo que para las Comunidades Autónomas establece el art. 153.d), a saber, que es el Tribunal de Cuentas a quien corresponde su control «económico y

presupuestario» externo, falta de atribución expresa al mismo que se manifiesta también en la propia redacción del art. 136 del texto constitucional, que en su apartado primero, párrafo segundo, se hace referencia al examen y comprobación por dicho Tribunal de la «Cuenta General del Estado», pero no al examen de cuenta alguna de las Corporaciones Locales; y en el apartado 2 se dispone la rendición al Tribunal de Cuentas, y la censura por éste, de «las cuentas del Estado y del sector público estatal», sin referencia alguna tampoco a las cuentas de las Corporaciones Locales.

Y examinando el alcance del apartado 1, párrafo 1.º, del mismo art. 136, que atribuye al Tribunal de Cuentas el carácter de «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público», se indicó que la interpretación del mismo, puesto en relación con el resto del precepto, permitía llegar a las siguientes conclusiones:

- a) Que si bien la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas puede extenderse a todo el sector público, incluidas las Corporaciones Locales, el ámbito principal y preferente de su ejercicio es el de la actividad financiera del Estado y del sector público estatal.
- b) Que si bien el Tribunal de Cuentas es el organismo fiscalizador de la actividad financiera pública, no tiene por qué ser el único. Lo que exige el art. 136.1 de la Constitución es que, de existir diversos órganos fiscalizadores, el Tribunal en cuestión mantenga frente a los mismos una relación de supremacía.
- c) Que, por lo tanto, en cuanto al control financiero de las Corporaciones Locales, es conforme a mencionado art. 136.1 de la Constitución la existencia de otros órganos fiscalizadores de la actividad financiera de las Corporaciones Locales, distintos del Tribunal de Cuentas, aunque con la condición ya señalada de que este último mantenga su posición de supremacía frente a los primeros.
- d) Y que, según se deduce de lo anterior, la competencia que a esos otros órganos fiscalizadores pueda atribuirse sobre las Corporaciones Locales no excluye ni es incompatible con la que al Tribunal de Cuentas pueda corresponder sobre esas mismas Administraciones Públicas.

La conclusión final fue la de que la fiscalización externa de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas del Reino derivada del art. 4.1 c) de la L.O.T.Cu., que expresamente recogen el art. 13.1 b) y la Disposición transitoria cuarta 1, y que también establece el art. 115 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, no supone, pues, la exclusión de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de las Corporaciones Locales, y que, a diferencia de lo dispuesto para la «jurisdicción contable», calificada de «exclusiva» por su art. 17.1, no cabe entender que la Constitución y la L.O.T.Cu. contengan precepto alguno que reserve en exclusiva para citado Tribunal la fiscalización de susodicha actividad.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Gastos públicos sin crédito presupuestario», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 8, 1975.
- ANTONAYA SUJA, «Criterios rectores de la aplicación del gasto público», en AA.VV., *Hacienda y Constitución*, I.E.F., Madrid, 1979.
- APARICIO PÉREZ, «Control económico-financiero del sector público regional», en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1987.
- BAUTISTA PÉREZ, «Criterios de competencia del Tribunal de Cuentas y las Comunidades Autónomas», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. I, Madrid, 1982.
- BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987.
- BLASCO LANG, «La incidencia del artículo 31.2 de la Constitución en la función de control», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 21, 1984.
- CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 213, 1991.
- CAYÓN GALIARDO, «El Tribunal de Cuentas: una perspectiva», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 9, 1981.
- CAZORLA PRIETO, «El control financiero externo del gasto público en la Constitución», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 2, 1979.
- , *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*, I.E.A.L., Madrid, 1982.
- , «Relaciones de las instituciones de fiscalización económico-financiera externa con las instituciones parlamentarias», en AA.VV., *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1983.
- CHECA GONZÁLEZ, «Justicia contable y Comunidades Autónomas en España», en AA.VV., *Giustizia e Regioni, Atti del Convegno di Bologna*, Cedam, Padova, 1990.
- , *El control de la actividad económico-financiera de la Comunidad Autónoma de Extremadura*, Asamblea de Extremadura, Mérida, 1993.
- , «El control económico-financiero del gasto público regional: especial análisis de los órganos de control propios de las Comunidades Autónomas como fiscalizadores del mismo», en AA.VV., *El sistema económico en la Constitución española*, XV Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Ed. Tecnos. Madrid, 1968.
- D'AMATI, «Schema costituzionale dell'attività impositiva», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1964, I, págs. 462 y ss.
- DÍEZ MORENO, «Las especialidades catalana y gallega en materia de fiscalización de las cuentas de la gestión económica», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. I, Madrid, 1982.
- ESCRIBANO LÓPEZ, «Perfiles constitucionales del deber de contribuir. Acerca de la prope-  
deútica del Derecho Financiero», en AA.VV., *Estudios jurídicos en conmemoración del X  
aniversario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Córdoba, 1991.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, «El control jurídico del gasto público», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid, 1982.
- ESPINOSA FERNÁNDEZ, «Fundamento y función del artículo 31.2 de la Constitución en la fiscalización de las Corporaciones Locales», en AA.VV., *Introducción a los derechos fundamentales*, X Jornadas de Estudios de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, vol. II, Madrid, 1988.
- «El control de la actividad económico-financiera de las Corporaciones Locales y el Tribunal de Cuentas», *Actualidad Administrativa*, n.º 9, 1989.
- FERNÁNDEZ VICTORIO y CAMPS, *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*, I.E.F., Madrid, 1977.
- FONROUGE, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.
- FUENTES QUINTANA, «La Hacienda pública: un instrumento ante la crisis económica española», en AA.VV., *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1983.
- GARCÍA DE LA MORA, «El Derecho Presupuestario o Contable como ordenamiento del control de la Hacienda Pública», *Revista de la Facultad de Derecho de La Universidad Complutense*, n.º 52, Madrid, 1978.
- GARCÍA GARCÍA, «La institución estatutaria de Tribunales de Cuentas en las Comunidades Autónomas», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. I, Madrid, 1982.
- GARCÍA GIL, «Comentarios en torno a la futura Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 7, 1980.
- GARCÍA VÁZQUEZ, «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los procedimientos de auditoría», en AA.VV., *Tribunal de Cuentas. Seminarios 1984*, Madrid, 1985.
- GIL-ROBLES Y GIL-DELGADO, *Control y Autonomías*, Ed. Civitas, Madrid, 1986.
- GÓMEZ SÁNCHEZ, *El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español*, Ed. Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001.
- GONZÁLEZ GARCÍA, «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid, 1982.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, «El Consejo de Contas y la autonomía financiera de Galicia (notas a la S.T.C. 18/199 1, de 31 de enero)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 215, 1991.
- HERRERO SUAZO, «El control de la actividad financiera de las Haciendas autonómicas», en AA.VV., *I Jornadas de estudios presupuestarios y financieros de las Comunidades Autónomas*, La Granda-Avilés, Oviedo, 1981.
- JIMÉNEZ LUNA, «El Tribunal de Cuentas y la descentralización de las técnicas de fiscalización sobre las Corporaciones locales», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. I, Madrid, 1982.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, «El papel de los tribunales de cuentas en una sociedad democrática», en AA.VV., *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1983.
- LÓPEZ GUERRA, «Las dimensiones del Estado social de Derecho», *Sistema*, n.ºs 38-39, 1980.

- LOZANO SERRANO, *Las subvenciones del Estado a los municipios*, I.E.A.L., Madrid, 1981.
- , *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1990.
- MÁRQUEZ JURADO, «Derechos fundamentales», en AA.VV., *Introducción a los derechos fundamentales*, X Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1988.
- MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979.
- MARTÍN QUERALT, «La Constitución española y el Derecho Financiero», *Hacienda Pública Española*, n.º 63, 1980.
- MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho Administrativo Económico*, tomo I, Ed. La Ley, Madrid, 1988.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, *Los gastos sociales en el Derecho español*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990.
- MAYER, *Derecho Administrativo Alemán*, tomo II, traducción castellana, Buenos Aires, 1950.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», *Revista de Administración Pública*, n.ºs 100-102, vol. II, 1983.
- MENÉNDEZ, «Constitución, sistema económico y Derecho Mercantil», *Hacienda Pública Española*, n.º 94, 1985.
- MUÑOZ CALVO, «Criterios rectores de la fiscalización externa del gasto público. El llamado control de eficacia», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., Madrid, 1982.
- MUÑOZ MACHADO, *Derecho público de las Comunidades Autónomas*, tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 1984.
- NAVAS VÁZQUEZ, «La regulación constitucional del Tribunal de Cuentas», *Civitas, R.E.D.F.*, n.ºs 109-110, 2001.
- NIEVES BORREGO, «La autonomía tributaria de las Corporaciones locales y el proyecto de Estatuto del Régimen Local», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 4, 1974.
- ORÓN MORATAL, «El control externo de la actividad económica de las Comunidades Autónomas: la Sindicatura de Cuentas», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 20, 1984.
- PALAO TABOADA, *Derecho Financiero y Tributario. Derecho Presupuestario. I. Ingresos públicos no tributarios*, 2.ª edición, Ed. Colex, Madrid, 1987.
- PAREJO ALFONSO, *Estado social y Administración pública*, Ed. Civitas, Madrid, 1983.
- PASCUAL GARCÍA, «Incidencia de la Constitución en el sistema de control financiero», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 6, 1980.
- , *El procedimiento de ejecución del gasto público*, 2.ª edición, I.N.A.P., Madrid, 1986.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., «Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 3, 1978.
- PÉREZ ROYO, F., «El Tribunal de Cuentas y el control de las Comunidades Autónomas», en *Segundos Encuentros del Tribunal de Cuentas. Crónica 1981*, vol. 1, 1982.
- «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público», en AA.VV., *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1988.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, Madrid, 1991.

- RAMALLO MASSANET, «El control de la Hacienda no estatal por el Tribunal de Cuentas», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. I, Madrid, 1982.
- RECORDER DE CASSO, «Principios legales para la elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 9, 1981.
- RODRÍGUEZ BEREJO, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1970.
- , «Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, C.E.C., Madrid, 1978.
- , «El sector público español: su déficit sistemático», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 3, 1979.
- , «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», *Sistema*, n.º 53, 1983.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «Ciclo presupuestario (III). El control del presupuesto», en AA.VV., *Manual de Derecho Presupuestario*, Ed. Comares, Granada, 2001.
- ROVERSI MONACO, *Profili giuridici del decentramento nell'organizzazione amministrativa*, Cedam, Padova, 1970.
- SAINZ DE BUJANDA, «Organización política y Derecho Financiero (origen y evolución del principio de legalidad)», *Hacienda y Derecho*, tomo I, I.E.P., Madrid, 1962.
- , Prólogo a la obra de Bayón Mariné *Aprobación y control de los gastos públicos*, I.E.F., Madrid, 1972.
- , *Sistema de Derecho Financiero*, tomo 1, vol. 2.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- SÁNCHEZ SERRANO, «El control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas por el Tribunal de Cuentas», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. II, Madrid, 1982.
- SAN SEGUNDO ARRIBAS, «El control a través del Tribunal de Cuentas», en AA.VV., *Tribunal de Cuentas. Crónica 1987*, Madrid, 1988.
- SANTAMARÍA PASTOR, «Las Comunidades Autónomas y el control económico-financiero», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 13, 1982.
- SOLCHAGA CATALÁN, «Eficacia de la gestión pública: la necesidad del control externo», en AA.VV., *El control económico-financiero de los fondos públicos en una sociedad democrática*, I Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1983.
- TOLIVAR ALAS, *El control del Estado sobre las Comunidades Autónomas*, I.E.A.L., Madrid, 1981.
- TORRES COBO, *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis de su evolución y desarrollo*, I.E.F., Monografía n.º 89, Madrid, 1990.
- URETA DOMINGO, «El poder de gasto de las Comunidades Autónomas: elementos que lo componen y modalidades de control en el Estado de las Autonomías», en AA.VV., *El Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, I.E.F., vol. II, Madrid, 1982.
- VEGA HERRERO GONZÁLEZ SÁNCHEZ Y GONZÁLEZ GARCÍA, «El control de los gastos públicos de las corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas», en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, I.E.F., Madrid, 1985, vol. II, pág. 1566.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español», en *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 7, 1975.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, «Comentarios a la sentencia del Tribunal Constitucional. Sindicatura de Cuentas de Cataluña y Ley reguladora de las Haciendas locales», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n.º 57, 1989.

ZORNOZA PÉREZ, «El reparto equitativo del gasto público y los derechos económicos y sociales», *Hacienda Pública Española*, n.º 113, 1988.