

Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización (*)

Manuel Núñez Pérez

Presidente de la Sección de Fiscalización
del Tribunal de Cuentas

1. CONSIDERACIONES SOBRE EL CONTROL FINANCIERO EXTERNO

Debo agradecer a la Fundación General de la Universidad Complutense de Madrid y al Tribunal de Cuentas la organización de este Curso, que de alguna manera conmemora el XX aniversario de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Permitidme que personalice este agradecimiento en los Directores del Curso, mis queridos compañeros los Excmos. Sres. D. Rafael María Corona Martín y D. Javier Medina Guijarro.

El Curso ha sometido a «juicio» tanto a la Ley Orgánica como a la de Funcionamiento y demás normas que las desarrollan. Aquí se ha reflexionado y debatido sobre la utilidad de estas normas, su eficacia, sus carencias, así como sobre las dificultades para adaptarse, o no, a los profundos cambios que afectan, de manera especial, a las funciones fiscalizadoras encomendadas al Tribunal.

En esta última jornada, con ya casi todo dicho, me corresponde a mí hablar de la posible reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas en el área de la Fiscalización. El título parece presumir

(*) Conferencia pronunciada en el Curso «Tribunal de Cuentas: XX años de la Ley Orgánica», organizado por la Fundación General de la Universidad Complutense, El Escorial, 29 de julio al 2 de agosto de 2002.

una conclusión: la inevitable reforma de algunos puntos de la legislación vigente. Dicho en términos más concretos: la necesaria reordenación de las normas, sistemas, medios y fines relativos a la «Fiscalización», a fin de adecuarla a las transformaciones que las realidades de estos tiempos exigen.

Apoyándome en el análisis de datos y cifras voy a tratar de aportar algunas ideas huyendo de triunfalismos y de dogmas, como ha sido el denominador común de todas las intervenciones que en este Curso se han producido hasta ahora. El ambiente de estas serranías, alabadas por D. Antonio Machado en unos versos dedicados a D. Francisco Giner de los Ríos, fundador de la Institución Libre de Enseñanza, y, por lo tanto, de la enseñanza no dogmática, es muy propicio para hacer este tipo de moderadas reflexiones.

Aquellos versos comenzaban diciendo:

*«En la cercanía de los azules montes
del ancho Guadarrama.
Allí hay barrancos hondos
de pinos verdes donde el viento canta», etc.*

Entrando ya en materia, en nuestro Estado de Derecho, la función fiscalizadora alcanza su plenitud de significado si se concibe como garantía de que los recursos financieros disponibles se aplican correctamente a la consecución de los objetivos públicos programados, en concordancia a los criterios señalados en nuestra Constitución, que en su artículo 31 establece 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. Este precepto de la Constitución es un verdadero acierto y sitúa a la nueva Carta Magna española en la vanguardia del más moderno constitucionalismo en esta cuestión. Se atiende así al clamor unánime de la doctrina y a los principios que fueron conformando la organización política de los Estados europeos y americanos y, en particular, el ejercicio del poder.

De la experiencia inglesa partiría Montesquieu para elaborar su brillante esquema de la división de poderes en el capítulo 11 de su obra: *El espíritu de las leyes*, que trata «de las Leyes que forman la libertad política en su relación con la Constitución».

Desde entonces, desde *El espíritu de las leyes*, han transcurrido dos siglos y medio y aún tienen plena vigencia y fuerza estas palabras de Montesquieu: «El peor enemigo de la libertad es el poder, ya que es una experiencia eterna que todo hombre que tiene po-

der tiende a su abuso.» La propuesta racional que Montesquieu hace para superar esta situación, la sintetiza García-Pelayo de esta manera: «Mas como el poder es necesario, sólo existe un modo para garantizar la libertad, a saber: encontrar una disposición de cosas en la que el poder detenga al poder, y ello sólo puede lograrse mediante su división, mediante pesos, controles y frenos entre los poderes.»

Las actuales Constituciones europeas y americana, herederas de la inglesa del siglo XVIII, contienen como principios y valores rectores, entre otros, la libertad, la democracia, el Estado de Derecho, la igualdad y el pluralismo político. Pues bien, en todas estas Constituciones permanece muy reforzado uno de los mecanismos ideados para apuntalar la libertad: el control del ejecutivo por el Parlamento.

Son muy variadas las formas de control. En primer término, hay que deslindar el control político del control financiero en sentido estricto. El control político del hecho financiero corresponde a las Cortes Generales. El control financiero tiende a la fiscalización e intervención de la actividad financiera del Estado al margen de toda connotación política y con arreglo a la técnica contable, jurídica y económica. En esta clase de control debe imperar en su ejecución la máxima pulcritud técnica.

Este control financiero puede ser interno y externo. Es interno cuando la propia Administración Pública investiga, comprueba y, en su caso, sanciona sobre la legalidad y la eficiencia. Es externo cuando el examen, el juicio y, en su caso, la exigencia de responsabilidades corresponde a órgano ajeno a la Administración Pública. Éste es precisamente el que corresponde al Tribunal de Cuentas.

Una primera conclusión resulta obvia: el Tribunal de Cuentas no controla, en estricto sentido político, las cuentas del sector público. El Tribunal de Cuentas, a tenor del artículo 136.1, examina y comprueba por delegación de las Cortes Generales la Cuenta General del Estado y del sector público. La función de control corresponde al Parlamento conforme al enunciado genérico del artículo 66.2 de la Constitución: «Las Cortes Generales... ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno...»

Resulta significativo a este respecto la enmienda introducida en el Senado cuando se debatió el artículo 136.1 CE. En la enmienda de adición que contenía el actual párrafo segundo del artículo 136 sí se incluía el término «control», que luego desapareció cuando volvió el Proyecto al Congreso.

Pero, además de que estos preceptos que estamos comentando son fieles a unos principios constitucionales, el artículo 31 especialmente satisface las exigencias de la justicia y completa la constitucionalización del principio de la justicia material como rector de la actividad financiera (ingresos y gastos públicos) de la Administración.

Como decía el Senador Fuentes Quintana al defender una enmienda a este artículo 31 en el Senado, «la Hacienda no solamente tiene *la mano del impuesto*» para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino *la mano del gasto público* que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto». Ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio, y de aquí que la enmienda propuesta por el Sr. Fuentes Quintana, que se recoge en el texto definitivo, afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y *de ahí que ingresos y gastos deberían fiscalizarse de la misma manera y por el mismo órgano constitucional*.

En relación con estos comentarios que estoy haciendo al apartado 2 del artículo 31, no debemos olvidar que el apartado 1 del artículo 53 de la Constitución dice que los derechos y libertades reconocidos en el Título I, que trata «de los derechos y deberes fundamentales», vinculan a todos los poderes públicos, en base a lo cual, sin perjuicio de que tanto en el área científica como en la jurisprudencial se emprenda o se continúe, según los casos, la ardua tarea de jurificar y hacer exigibles los principios de justicia material en el gasto público, puede y debe llevarse a cabo paralelamente un importante control político de la actuación pública al respecto, elemento imprescindible del cual será el control financiero externo, que deberá ejecutarse por el Tribunal de Cuentas.

Por tanto, la fiscalización encomendada al Tribunal de Cuentas traspasa los umbrales del examen de regularidad y representatividad de las cuentas públicas rendidas para adentrarse en los análisis gerenciales y económicos, en la organización y la gestión, aportando la información derivada del control ejercido al Parlamento para que pueda llevar a cabo el control político y potenciando, en suma, la acomodación de la actividad pública a los objetivos establecidos.

Desde esta perspectiva, el control se presenta como un requisito intrínseco y una justificación ineludible de toda organización democrática.

Al juego de controles, sin duda, se debe mucho progreso, mucha solidaridad y mucha justicia. Hay otros frutos que pueden traer causa de las fiscalizaciones, y para amenizar un poco esta hora de la mañana permítanme que recuerde una divertidísima anécdota que tiene mucho que ver con algunas cuentas no rendidas:

La cárcel en que se engendró *El Quijote* fue la Real de Sevilla, donde fue a parar Cervantes en 1602 por no haber formalizado ni rendido ciertas cuentas de los medios en que intervenía por sus comisiones y apremios.

Cuentan que en la primavera de 1602 llegó Lope de Vega a Sevilla en seguimiento de la nueva señora de sus pensamientos, la sin par Camila Lucinda. No se fiaba mucho Lope de la firmeza amorosa de Camila, y esto le hacía andar desazonado tras ella de la «ceca a la meca». El arribo de Lope tras su desmandada ovejuela ocasionó nuevos sonetazos o sonetadas contra él y su ridícula situación amorosa por parte de los innumerables poetas y novelistas, hampones y famélicos, que poblaban la babilónica Sevilla de entonces, entre los cuales se encontraba, y no era de los menos mordaces, D. Miguel de Cervantes.

A Lope de Vega no le gustaron sus puyas y sus versos y se cuenta que denunció «sus posibles responsabilidades contables».

He aquí un ejemplo de las magníficas consecuencias que puede producir un expediente de fiscalización: una obra maestra de la literatura universal.

Perdonen ustedes la licencia y la exageración del ejemplo. Cosa tan singular no la han vuelto a ver los tiempos. Ninguna de las fiscalizaciones actuales ha dado para tanto, quizá porque los «fiscalizados» no manejaban tan bien la pluma como Cervantes, pero de la fiscalización en su conjunto se han derivado y se derivarán indudables beneficios: sana, sin duda, el sistema político democrático, transparenta la gestión, previene y lucha contra la corrupción en un mundo globalizado, fortalece la equidad y propicia la solidaridad. Y ahora sí que no exagero nada.

2. ANTECEDENTES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, CONCEBIDO COMO SUPREMO ÓRGANO FISCALIZADOR DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

Hechas estas consideraciones, resulta inevitable hacer una incursión en la historia del Tribunal de Cuentas, que otros intervinientes en parte han esbozado, porque resultará útil este análisis

histórico para perfilar las actuales competencias e incluso para proponer reformas en el ordenamiento jurídico vigente.

Es frecuente ofrecer, en un alarde de ilustración académica, como referencia histórica del origen del Tribunal de Cuentas las Ordenanzas de Juan II de Castilla y León, principalmente las dadas por el monarca en los años 1437 y 1442, en las que se reconoce la preocupación por la gestión y la organización de la Hacienda Real, destacando en las mismas las competencias atribuidas a la Contaduría Mayor en la llevanza de su contabilidad y en su control. Es evidente que las coordenadas de actuación de esta institución están muy distantes de las reconocidas al Tribunal de Cuentas dentro de un Estado democrático, a las que anteriormente se ha aludido. Todo ello, con independencia de que dicha referencia histórica se remonta a la publicación efectuada en 1829 por la Imprenta Real, denominada *Colección de Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos, expedidos para gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas, desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día*, publicación efectuada con la finalidad de facilitar una mejor comprensión de la Real Cédula de 1828, en la que se estableció planta y atribuciones del Tribunal Mayor de Cuentas, utilizando por primera vez esta denominación, y que prescindió de otros antecedentes históricos de mayor antigüedad en los que pudiera igualmente apreciarse la figura de la rendición de las cuentas de la gestión y de los tributos y recursos de la Corona.

Prescindiendo de estas reseñas históricas, más o menos afortunadas, se estima oportuno hacer una breve referencia a los antecedentes más inmediatos de la actual regulación del Tribunal de Cuentas y constatar la evolución registrada en consonancia con los objetivos asignados a la participación del Sector público en la actividad económica y al desarrollo institucional en una organización democrática.

Centrando el análisis en los orígenes y alcance de la función fiscalizadora, se observa que en la mencionada Ordenanza de 1828, coincidiendo con una de los períodos de régimen absolutista de Fernando VII, se otorga al Tribunal de Contaduría Mayor de Cuentas «la planta, jurisdicción y autoridad que es precisa para exigir, examinar, aprobar y finiquitar las cuentas...», reconociéndole autoridad gubernativa y judicial exclusiva para conocer todos los casos y causas relativas a la presentación de cuentas, y a la que está supeditada toda la actividad examinadora de las mismas. Asimismo, la Ley de 1851 inaugura una nueva perspectiva estructural y funcional de la actividad judicial atribuida al Tribunal de Cuentas,

denominación sintética que dicha Ley impuso. Según dicha norma, el Tribunal requiere la rendición de las cuentas y procede a su examen y a la formulación de reparos antes de la emisión del fallo correspondiente, a la vez que se le reconoce competencias para formular observaciones y promover las reformas que estime pertinentes. Su función primordial es la jurisdiccional, regulada con gran precisión técnica y restringida a la cobranza de alcances y descubiertos.

En la Ley de 1870 continúa otorgándose preeminencia a la actividad jurisdiccional, calificada de especial y privativa, no previéndose recurso alguno contra sus ejecutorias.

La creación del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública por el Real Decreto de 19 de junio de 1924, por el que se establece un instituto fiscalizador único, resultado de la fusión del anterior Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, supuso un paréntesis en la configuración evolutiva del Tribunal de Cuentas. En el estatuto otorgado al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública se le reconoce la categoría de los supremos y se le cataloga como autoridad a la que compete la fiscalización previa de los actos de la Administración, la fiscalización consuntiva y el asesoramiento a las Cortes en materia financiera. Se le asignan, pues, las funciones interventora, judicial y asesora. La especialidad y autonomía judicial se materializa en la emisión del correspondiente fallo absoluto sobre la cuenta examinada o, en su caso, en la exigencia de la pertinente responsabilidad directa o indirecta derivada del seguimiento de los reparos formulados a la misma.

La Ley de 1934, relativa al Tribunal de Cuentas de la República, potencia su relación con las Cortes y lo caracteriza como «el órgano al que, con jurisdicción especial y privativa, está encomendada la fiscalización de la gestión económica, que corresponde a la categoría de los supremos y contra sus ejecutorias no se da recurso alguno». Su actividad aparece sintetizada en la fiscalización de la gestión económica, expresión novedosa que permite suponer que se supera el alcance limitado y estático de las cuentas rendidas para afrontar el dinamismo de la actividad gerencial y de su organización. Sin embargo, en el texto de la Ley y en su desarrollo reglamentario se constata cómo la función fiscalizadora resulta subsumida en la jurisdicción especial y privativa del Tribunal y limitada al tradicional conocimiento y resolución final de las cuentas.

Esta concepción, pre eminentemente jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, prevalece en la normativa posterior (Decretos-ley de

25 de octubre de 1946 y de 31 de enero de 1947, y Ley de 17 de julio de 1948), si bien en la Ley de 3 de diciembre de 1953 se aprecian ya pronunciamientos favorables a una distinción de funciones. El ejercicio de la función fiscalizadora concluye con la puesta en conocimiento del Jefe del Estado y de las Cortes la valoración alcanzada sobre el cumplimiento de las Leyes de Presupuestos y las demás de carácter fiscal. Aunque en el preámbulo de la Ley la actividad fiscalizadora se extiende a la gestión económica, en su articulado se restringe a la observancia de la legalidad. Por otra parte, continúa siendo competencia del Tribunal, en el ejercicio de su función jurisdiccional, el examen y comprobación de la Cuenta General y el examen y fallo de las cuentas que le deben ser rendidas, además de los expedientes de alcance y reintegro y de cancelación de fianzas.

En cuanto al ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas, en la legislación reseñada no se contempla una referencia expresa, si bien la Ley de 1934, atendiendo a la organización política implantada, al desarrollar las competencias del Tribunal, enumera entre sus funciones la de «fiscalizar anualmente la gestión de los organismos de las regiones autónomas con arreglo a sus respectivos Estatutos».

Por otra parte, la Ley de 23 de diciembre de 1961, que modificó ligeramente algunos artículos de la mencionada Ley de 1953, respetando plenamente la concepción en ésta contenida del Tribunal de Cuentas, señala, como motivo de necesaria adaptación, el hecho de que se hubieran aprobado las Leyes de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas y de Tasas y Exacciones, que supusieron una descentralización de servicios y la aparición de nuevas entidades, reguladas por la primera de las Leyes citadas, y que quedaron sometidas a las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal. Estas breves reseñas confirman que tanto la organización territorial como la institucional, diferenciada de la Administración General, queda ubicada dentro del ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas.

3. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DEDUCIDA DE SU LEY ORGÁNICA Y DE SU LEY DE FUNCIONAMIENTO

El análisis de la organización y desarrollo de las instituciones ha de efectuarse desde una perspectiva general atendiendo a la organización política, económica y cultural de la sociedad en un enfo-

que global y sistémico de las distintas manifestaciones de la organización social.

El breve repaso a los antecedentes históricos y legislativos del Tribunal de Cuentas ofrece el interés por institucionalizar adecuadamente el control, que en ocasiones puede ir acompañado del sentimiento de frustración por no haber conseguido una implantación de la organización ideal. No obstante, la transición de la concepción del Estado liberal al Estado social y de Derecho, con el consiguiente incremento de la participación del Sector público en la actividad económica, impulsando la consecución del denominado Estado de Bienestar, con independencia de la proyección ideológica que en la materialización de estos conceptos pudiera apreciarse, representa un cambio sustancial, cuantitativo y cualitativo, en la concepción y organización del Sector público y, por consiguiente, en la institucionalización de su control.

Aunque el análisis histórico y el derecho comparado ofrecen desarrollos legislativos y actuaciones de los órganos de control en coincidencia temporal con regímenes no democráticos, su existencia y actividad adquiere plenitud de significado con el asentamiento del Estado de Derecho y la implantación de los regímenes democráticos, en los que el Gobierno de la Ley y el principio de legalidad es el punto de partida en toda la actividad pública. La Ley es la expresión misma del principio democrático y los gestores públicos son meros agentes de la Ley, ejecutores de lo ordenado previamente por ésta.

Desde esta perspectiva, el sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector público al principio de legalidad adquiere un indiscutible protagonismo, como marco de referencia en el que necesariamente ha de situarse. No obstante, la ampliación de los escenarios de actuación del Sector público como consecuencia de su mayor intervención en la actividad económica, compensando los que la teoría económica ha denominado fallos del mercado, ha obligado a una mayor flexibilización de la legislación –el conocido abandono del Derecho administrativo– en aras de una superior eficacia, asumiendo los gestores públicos un mayor grado de responsabilidad en la organización y ejecución de la actividad encomendada.

No se pretende eludir en estas sintéticas referencias el análisis de los fallos del Sector público, que pudieran aparecer en la misma regulación de su actividad, en los criterios aplicados en la selección de los gestores públicos, en la dilución de sus responsabili-

dades, en la preferencia por el corto plazo en sus decisiones en concordancia con el sometimiento a un proceso electoral periódico, así como a la inevitable incorporación de elementos ideológicos en la programación de su actividad y la necesaria agregación y consideración de criterios y variables de contenido social, modulando aquellos que pudieran ser objeto de una mera cuantificación económica inmediata.

Todas estas reflexiones conducen a reclamar el sometimiento de la actividad pública a los principios de eficacia y economía, en consonancia con su incrementada participación en numerosos sectores económicos, a la vez que advierten de la necesidad de disponer de unos criterios adecuados para evaluar correctamente su nivel de consecución. Las nuevas técnicas de gestión otorgadas al Sector público, en aras de una mayor eficacia, han de venir acompañadas de nuevos mecanismos de control que restrinjan el nivel de discrecionalidad y que garanticen que su actividad se acomoda a los parámetros esperados.

En este sentido, el sometimiento al principio de legalidad y el control formal sobre las cuentas rendidas, referentes habituales en los antecedentes mencionados del Tribunal de Cuentas, se han visto superados con la agregación de los principios de eficiencia y economía aplicados sobre la gestión del Sector público. Esta ampliación de la perspectiva del control permite superar la concepción del mismo como una actividad formal y residual para imbricarla con la organización y la gestión, alcanzando el verdadero reconocimiento a su función en la aportación de la información necesaria para que la organización y la gestión se adapten a los parámetros de eficacia exigibles y reclamando la oportuna responsabilidad en los casos de incumplimiento de la normativa aplicable.

Ha de señalarse, en todo caso, que no cabe enfrentar eficacia y legalidad. Este enfrentamiento, además de ingenuo, conllevaría el reconocimiento de una fuente de arbitrariedades. Cuestión diferente es el margen de maniobra admitido a los gestores públicos dentro de la normativa aplicable y el grado de indeterminación que pudieran apreciarse en determinados principios y referencias jurídicas, cuya aplicación en todo caso siempre estaría sometida a diversos controles.

Todos estos elementos influyeron en la notable transformación que supuso la Ley Orgánica 2/1982 y la posterior Ley de Funcionamiento 7/1988 en la configuración del Tribunal de Cuentas respecto a las anteriores concepciones, con independencia de que

pueda reconocerse en su articulado la huella de regulaciones precedentes. En su actual concepción, si bien se mantienen las competencias jurisdiccionales, la función fiscalizadora obtiene un total reconocimiento y autonomía en consonancia con la organización del denominado Estado social y su coordinación con el reparto de poderes en un Estado de Derecho.

4. RELEVANCIA DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

Reconforta releer los debates parlamentarios mantenidos durante la tramitación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y constatar el interés de todos los grupos parlamentarios en configurar un órgano de control, autónomo en sus actuaciones, capacitado técnicamente y responsable de la evaluación de la gestión de todo el sector público, resaltando la preocupación por que no quedaran actuaciones públicas al margen de su actividad de control y por que éste superara la simplificada visión legalista para ejercitarse en términos de racionalidad económica, contrastando su eficiencia y eficacia, aflorando en las intervenciones parlamentarias las expresiones: «coste de oportunidades», «análisis coste-rendimiento», «eficaz asignación de los recursos», como técnicas y fórmulas a aplicar en la valoración de la gestión analizada.

Se realza en estos debates parlamentarios la función fiscalizadora, nítidamente separada de la función jurisdiccional, y se reclama de aquélla agilidad en su realización, orientada hacia la racionalidad y eficacia del gasto público, evitando la conversión del Tribunal en un órgano burocrático, en el significado coloquial del término, desconectado de la realidad y obligado a analizar la formalidad de cada partida de todas las cuentas del Estado y emitir el correspondiente fallo sobre las mismas, como exigía su anterior concepción de orientación básicamente jurisdiccional.

Este reforzamiento de la función fiscalizadora coincide en el tiempo con la regulación de la actividad auditora, en pujante desarrollo en el sector privado. No obstante, el articulado de la Ley Orgánica supera los objetivos asignados a la auditoría financiera, en cuanto evaluación de la representatividad de los estados contables, para abrir el camino hacia la fiscalización de procedimientos y la fiscalización operativa para la evaluación de la eficiencia y economía de la gestión realizada, y completar los objetivos tradicionales de la fiscalización de regularidad en la verificación del cumplimiento de la legalidad vigente.

En este marco de los distintos tipos de fiscalizaciones que la normativa del Tribunal de Cuentas propicia ha de resaltarse la importancia de la *fiscalización de cumplimiento* en el análisis de la actividad del Sector público. El alcance formal generalmente predicado de esta fiscalización resulta totalmente superado al constatar que al Tribunal de Cuentas, como se recoge expresamente en el artículo 13 de su Ley Orgánica, se le ha asignado la fiscalización de la observancia de la Constitución en lo que afecta a los ingresos y gastos públicos y, en general, a la actividad económico-financiera del Sector público.

El segundo tipo de fiscalización que vamos a considerar es la *fiscalización financiera*, que en cuanto emisión de opinión técnica sobre la representatividad de los estados financieros sigue teniendo vigencia, como lo demuestra la cadena de actuaciones contables irregulares puesta de manifiesto en la actualidad en grandes organizaciones empresariales privadas, y alcanza su máximo significado al trasladarse al Sector público, en cuanto rendición de cuentas de la gestión del Patrimonio público que le había sido encomendado. Esta fiscalización siempre será necesaria, y la cúspide de su manifestación se encuentra en la evaluación de la Cuenta General del Estado, concebida como estado financiero resumen de la actividad pública desarrollada y referente básico en el control del Poder legislativo sobre el Poder ejecutivo, y que el Tribunal de Cuentas examina por delegación legalmente reconocida de las Cortes Generales.

No obstante, la progresión más notable de la Ley Orgánica se centra en la apertura hacia la *fiscalización de eficiencia, eficacia y economía*. Con independencia del significado económico que quepa atribuir académicamente a estos términos, cuestión sobre la que, por otra parte, también es frecuente encontrar divergencias interpretativas, la Ley Orgánica impulsa la fiscalización hacia el análisis de la racionalidad económica de la gestión pública, unida a la racionalidad social, como elemento diferenciador esencial del Sector público. Esta fiscalización requiere una mayor especialización, dados los distintos criterios que pueden aplicarse en función de la naturaleza del sector y la naturaleza de la actividad examinada y el alto grado de indeterminación que generalmente presentan los criterios mencionados. Las dificultades mencionadas para llevar a cabo esta fiscalización aparecen incrementadas por la falta de desarrollo normativo y de especificación de los estándares y baremos con los que ha de evaluarse la actividad analizada, carencias que en ningún caso deberían implicar la renuncia a esta fiscalización, para la

que siempre se podrán habilitar procedimientos alternativos para evaluar su eficacia. Se estima que la regulación de la actividad económico-financiera pública debería profundizar en la implantación y especificación de objetivos, en referencia a los cuales pueda evaluarse la eficacia, eludiendo pronunciamientos programáticos generales e indeterminados. Se considera que la aprobación de una nueva Ley General Presupuestaria podría ser el vehículo adecuado para impulsar los procedimientos de la valoración de la actividad desde perspectivas de eficacia y economía.

El reconocimiento del avance que supuso la Ley Orgánica en el impulso de la función fiscalizadora obliga a analizar veinte años después de su promulgación si el espíritu recogido en los debates parlamentarios y trasladado al texto definitivamente aprobado puede entenderse satisfecho por los resultados alcanzados en la puesta en práctica y en el funcionamiento de los ejercicios transcurridos.

La valoración de las actuaciones practicadas en estos veinte años es obligatoria y objetivamente positiva no sólo por los resultados expuestos en los informes aprobados, sino porque es una realidad incuestionable que el Tribunal de Cuentas ha respondido al reto que se le impuso en su nueva concepción y que su opinión técnica es un referente necesario en la evaluación de la gestión pública y un componente importante en la configuración actual del Sector público a través de sus sugerencias recogidas en las Mociones aprobadas, a alguna de las cuales posteriormente se aludirá.

Desde la promulgación de la Ley Orgánica de 1982 se han aprobado más de 550 Informes, Mociones o Notas, que han sido elevadas a las Cortes Generales. La relación de sus títulos ofrece un mosaico de materias y áreas que han sido objeto de fiscalización. Sus enunciados dejan constancia de la pluralidad de actuaciones que han sido objeto de examen y permiten presentar a la actividad fiscalizadora como una manifestación multidisciplinar, que requiere una importante capacitación técnica para poder acceder a su valoración y un gran rigor y especialización para que los resultados trasladados a las Cortes Generales, y las propuestas de mejora que se puedan sugerir sean asumidas con plenas garantías. Estos informes dan testimonio, sin necesidad de referencias individualizadas ni agregadas por sectores de actividad, del seguimiento efectuado a las distintas Administraciones, a la Seguridad Social y a la actividad sanitaria, a la política cultural, a la actividad aseguradora y crediticia pública, al impulso del comercio exterior, al sector de telecomunicaciones, al régimen agrícola y a las políticas medioambientales, a la dotación de

infraestructuras, a los procesos de reconversión y privatización, entre otras manifestaciones en las que se materializa la actividad pública. La visión global de estas actuaciones ratifica que, con independencia de las insuficiencias o lagunas que pudieran suscitarse de un análisis del ordenamiento fiscalizador vigente, se ha registrado un gran avance en el control sobre la actividad del Sector público y que se ha contribuido a que dicha actividad disponga de una regulación y una organización más adecuada, y se acomode, en mayor grado, a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

No obstante, el reconocimiento de los avances registrados no debe conducir a una situación de triunfalismo y autocomplacencia, y a eludir el examen crítico de la situación actual, prescindiendo de una de las prerrogativas propias y esenciales en la actividad fiscalizadora del Tribunal, como es su capacidad analítica y crítica de la actividad fiscalizada.

Algunas de las carencias o insuficiencias detectadas en la Ley Orgánica, propias quizá de su carácter de norma marco, fueron subsanadas en la Ley de Funcionamiento; pero se estima que no se aprovechó la ocasión brindada por su redacción para disponer de una adecuada regulación de todas las circunstancias que conforman el procedimiento fiscalizador, a pesar de que en el momento de su publicación se había superado ampliamente el plazo de seis meses a tal fin previsto en la Ley Orgánica y el Tribunal de Cuentas llevaba cinco años de actividad.

El examen de la actual regulación del Tribunal de Cuentas y el análisis de nuevas situaciones que han emergido, o se han consolidado después de la aprobación de la Ley Orgánica, permite apuntar líneas que deberían ser objeto de una mayor atención en la regulación de la actividad fiscalizadora y cuya modificación contribuiría a reforzar su presencia y su alcance, contribuyendo a que la actividad pública se acomodase a los objetivos que legal y doctrinalmente tiene asignados.

En este sentido, debo hacer referencia a algunos de los apartados más relevantes en relación con los propósitos hasta aquí manifestados:

4.1. Carencia de un procedimiento fiscalizador suficientemente definido

La Ley Orgánica atribuye al Tribunal de Cuentas la función fiscalizadora, cuyo ejercicio corresponde al Pleno (art. 21), mientras

que a la Sección de Fiscalización, organizada en Departamentos sectoriales y territoriales, le asigna la verificación de la contabilidad de las Entidades del Sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal (art. 23). Por otra parte, se establece que la función fiscalizadora, calificada de externa, permanente y consuntiva, se referirá al sometimiento a los principios de legalidad, eficiencia y economía y se ejercerá en relación con los programas de ingresos y gastos públicos (art. 9), fiscalizando, en particular, los contratos celebrados, la situación y las variaciones patrimoniales, así como las modificaciones de los créditos presupuestarios. En cuanto a los procedimientos fiscalizadores, se señala que se impulsarán de oficio en todos sus trámites y se reconoce la iniciativa al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas (art. 45).

Esta breve alusión a las referencias ofrecidas por la Ley Orgánica al ejercicio de la función fiscalizadora confirma la ausencia de un procedimiento fiscalizador suficientemente diseñado en la secuencia de todas sus fases y trámites, que, sin mayor especificación, deberán impulsarse de oficio. Incluso, en cuanto a su objeto material pudiera apreciarse cierta confusión entre cuentas y gestión y una inexplicada restricción, a través de la especial atención a prestar a las áreas de la contratación, de las variaciones patrimoniales y las modificaciones de crédito presupuestario, cuando el análisis de la gestión requiere atender a una mayor amplitud de áreas y objetivos.

La Ley de Funcionamiento aporta nuevas pinceladas en esta regulación y, en su disposición adicional primera, rechaza la aplicación supletoria, en el procedimiento fiscalizador, de la Ley de Procedimiento Administrativo. Entre sus nuevas aportaciones establece la elaboración y aprobación por el Pleno de un Programa anual de fiscalizaciones, así como de las directrices técnicas a que deben sujetarse los diferentes procedimientos de fiscalización. Asimismo, es competencia del Pleno acordar la iniciación de los procedimientos fiscalizadores y tomar conocimiento de su desarrollo e incidencias, sin que en ningún caso se concrete o precise el alcance de estas fases y prerrogativas. En el Título dedicado a la función fiscalizadora y a sus procedimientos, se hace un mínimo desarrollo de los procedimientos singularmente destacados en la Ley Orgánica, con una terminología poco precisa, resaltando los aspectos formales; pero en su articulado no se ofrece un diseño de fases, una descripción de las garantías exigibles en su desarrollo, ni una distri-

bución de responsabilidades, quedando todo el procedimiento subsumido dentro de la competencia general del Pleno, en el que se ha residenciado la función fiscalizadora.

En la práctica se ha implantado un proceso fiscalizador, asignando a cada Consejero ponente la iniciativa en el desarrollo de la fiscalización, pero sigue siendo oportuno y necesario un mayor desarrollo normativo cuya aplicación se ofrezca como garantía de la adecuación de las actuaciones practicadas.

4.2. Aproximación temporal de la función fiscalizadora

Uno de los primeros requisitos para que el subsistema de control sea eficaz dentro de cualquier organización es su aproximación temporal y su incardinación con la organización examinada. Se trata, en definitiva, de que la función de control cumpla con el principio de inmediación, pues de lo contrario se transforma en un diseño organizativo puramente formal, alejado de los canales de información a través de los cuales los resultados obtenidos del ejercicio de control deberían internalizarse y originar las modificaciones pertinentes en la organización o en la revisión y adaptación de los objetos propuestos a los recursos disponibles.

Ha sido una crítica tradicional a la actividad del Tribunal la de remontarse a ejercicios económicos muy distantes, lo que restaba vigencia y aplicabilidad a las conclusiones obtenidas. Por ello, es preciso reconocer el esfuerzo realizado por el Tribunal por acercar su actividad a los plazos legalmente establecidos y contrarrestar los efectos descalificadores implícitos en dicha crítica. Como resultado de este esfuerzo, se había conseguido al final del mandato del anterior Pleno estar dentro de los plazos legales en el examen de la Cuenta General y en otras actividades fiscalizadoras relacionadas con las formaciones políticas para las que el Tribunal de Cuentas dispone de un período muy reducido para llevar a cabo su control y emitir su pronunciamiento. Asimismo, uno de los criterios adoptados en la elaboración del Programa anual de fiscalizaciones ha sido el aproximar en lo posible la fiscalización a la actividad analizada.

No obstante, esta preocupación del Tribunal y el esfuerzo mantenido pueden haber resultado insuficientes para contrarrestar la crítica mencionada, como consecuencia de los plazos prolongados de que disponen las entidades públicas y el control interno para rendir sus cuentas al Tribunal, circunstancia puesta de manifiesto por éste en una de las Mociones elevadas a las Cortes Generales, que

dio origen a una nueva regulación de esta materia, pero sin conseguir una efectiva reducción de los plazos de rendición.

La función fiscalizadora, como antes se ha recordado, se califica como externa, permanente y consuntiva. La exigencia de que su ejercicio se lleve a cabo con posterioridad a la realización de la actividad a fiscalizar recomienda que el análisis de las cuentas, principalmente por lo que afecta a su representatividad, se efectúe una vez que dichas cuentas están formalmente elaboradas, aprobadas y remitidas al Tribunal.

Como ejemplo de lo que llevamos exponiendo y prescindiendo de la falta de uniformidad en los plazos aplicables por las distintas entidades públicas y la reducida precisión que en esta área aportó en su momento la Ley de Funcionamiento del Tribunal, es interesante y aclaratorio efectuar una referencia expresa a la rendición de la Cuenta General del Estado, cuyo plazo de remisión al Tribunal se prolonga hasta finales del mes de octubre del año siguiente al de referencia. Agregando a este plazo el breve período de seis meses otorgado al Tribunal para proceder a su examen y comprobación y las fases posteriores de remisión al trámite de alegaciones, los resultados provisionales obtenidos y su tramitación interna hasta la emisión de la correspondiente Declaración por el Pleno del Tribunal, se constata que han transcurrido prácticamente dos años desde el cierre del ejercicio al que la Cuenta se refiere, calendario al que habría que añadir el plazo hasta que dicha Declaración, junto con el informe que la sustenta, es analizada por las Cortes Generales. La conclusión que se deduce de esta concatenación de plazos es que, pese a la agilidad que el Tribunal haya intentado imprimir a su actividad, el conocimiento y análisis por las Cortes de los resultados obtenidos quedan muy retrasados respecto al ejercicio analizado, lo que, sin duda, resta eficacia al control parlamentario que pudiera derivarse de dicho documento.

4.3. Adaptación a la nueva estructura de la Cuenta General del Estado

El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado es uno de los procedimientos fiscalizadores explícitamente aludidos en la Ley Orgánica (art. 10) y en la Ley de Funcionamiento (art. 33). Los análisis realizados por el Tribunal de Cuentas, además de los resultados específicos de cada ejercicio, habían permitido poner de manifiesto el reducido alcance de la Cuenta General y su falta de concordancia con el ámbito reconocido a los Presupuestos Genera-

les del Estado, al no formar parte de aquélla diferentes entidades sometidas incluso a presupuestos de alcance limitativo. Estas reflexiones se recogieron debidamente estructuradas en una de las Mociones aprobadas por el Tribunal, que originaron la correspondiente resolución parlamentaria y la posterior modificación legislativa, estableciendo a través de la mencionada Ley 50/1998 una nueva estructura de la Cuenta General del Estado, integrada por la Cuenta General de las Administraciones Públicas, la de empresas y la de fundaciones estatales, presentando en consecuencia un nuevo ámbito subjetivo que se extiende a la práctica totalidad de entidades públicas del Sector público estatal.

Esta nueva configuración de la Cuenta General realza su importancia desde el punto de vista del control, convirtiéndose la Declaración que sobre la misma emite el Tribunal en el documento más representativo de la actividad fiscalizadora. El Tribunal de Cuentas es consciente de la relevancia de este documento y destina a su elaboración una parte importante de sus recursos. La Cuenta del ejercicio 1999, primera acomodada a esta nueva estructura, presenta unos estados agregados y una significativa carencia de información, como el Tribunal ha reconocido en su Declaración. El examen de próximas Cuentas Generales contribuirá a potenciar su información y a impulsar su elaboración consolidada, procedimiento que incrementará su representatividad.

La mencionada nueva estructura de la Cuenta General ha originado una transformación del Informe anual que tradicionalmente ha venido elaborando el Tribunal de Cuentas, en cumplimiento de lo establecido por el artículo 13 de la Ley Orgánica y 28 de la Ley de Funcionamiento. En dicho Informe, el Tribunal venía ofreciendo una valoración de la gestión realizada por el Sector público en el correspondiente ejercicio económico. La ampliación del ámbito subjetivo de la Cuenta General ha propiciado su conversión en Memoria de las actuaciones fiscalizadoras y jurisdiccionales llevadas a cabo en un ejercicio por el Tribunal, similar a las que elaboran otros órganos constitucionales.

La relevancia de la transformación originada en la Declaración sobre la Cuenta General del Estado y en la concepción del Informe anual requerirían un adecuado reconocimiento en las leyes.

Por otra parte, la importancia atribuida al Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) como resultado de la integración en la Unión Europea, cuyos criterios son aplicados en la cuantificación de determinadas macromagnitudes y han sido traspasados a determina-

das regulaciones, como la recientemente aprobada Ley de Estabilidad Presupuestaria, suscita la posible intervención del Tribunal de Cuentas en la validación de aquellas macromagnitudes en las que tiene una importancia relevante y, en ocasiones, exclusiva, la participación de la actividad económica del Sector público en la economía nacional. El Tribunal de Cuentas, en su examen de la Cuenta General del Estado y en su fiscalización de los sectores autonómico y local, pone de manifiesto diferentes deficiencias y modificaciones de los saldos contables oficialmente rendidos, y que plantean la reflexión de la posible repercusión de estos ajustes en la cuantificación de las respectivas magnitudes en términos de contabilidad nacional, reflexión que en todo caso debería efectuarse a nivel intercomunitario.

4.4. Regulación del trámite de alegaciones

Dentro del diseño del procedimiento fiscalizador es preciso efectuar una breve referencia al trámite de alegaciones, trámite no previsto inicialmente en la Ley Orgánica y al que se dio entrada en la Ley de Funcionamiento tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo en respuesta a un recurso previamente planteado.

El artículo 44.1 de la LFTCu contempla el trámite de alegaciones a que deben ser sometidos los anteproyectos de informes de fiscalización. Del procedimiento fiscalizador no se puede afirmar que tenga en sí mismo carácter contradictorio; no obstante, la Ley de Funcionamiento establece la necesidad de que se pongan de manifiesto las actuaciones practicadas a los responsables del Sector o Subsector público fiscalizado, o a las personas o entidades fiscalizadas, para que aleguen y presenten los documentos y justificaciones que estimen pertinente. De este modo se garantiza, por un lado, el derecho de los fiscalizados a justificar y dar explicación de las actuaciones o incumplimientos puestos de manifiesto en el anteproyecto de informe, y, por otro lado, con las alegaciones se aporta más información sobre la gestión pública, se enriquece el procedimiento fiscalizador y se garantiza que sus conclusiones aparecen adecuadamente fundamentadas. En este planteamiento, a las alegaciones ha de atribírseles el alcance mencionado, sin que en ningún caso quepa atribuirles el carácter de contrainforme a lo expresado por el Tribunal, cuya postura definitiva queda recogida en el informe aprobado.

Ahora bien, la práctica demuestra que, en ocasiones, no es fácil o, al menos, no es unánime el desenvolvimiento de algunos aspectos

tos, de este trámite. La Ley de Funcionamiento no regula aspectos que se han ido suscitando después de su entrada en vigor y que requerirían ser abordados legalmente. Así, la determinación de los legítimos representantes de las personas o entidades fiscalizadas con arreglo a las normas legales o reglamentarias reguladoras de la adopción de acuerdos en las entidades correspondientes ha ocasionado problemas interpretativos. El caso de las Corporaciones Locales ha constituido uno de los supuestos de diferencias interpretativas de la legislación correspondiente, ya que, aunque es el Alcalde el legítimo representante de la Entidad Local y quien debe, por tanto, alegar, hay quien ha querido situar en el Pleno de la Corporación la competencia para formular alegaciones interpretando las atribuciones que le concede la Ley de Bases de Régimen Local.

4.5. Perceptores de subvenciones y otras ayudas

El artículo 4.2 de la Ley Orgánica establece que al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del Sector público percibidas por personas físicas o jurídicas. Asimismo, el artículo 35.4 de la Ley de Funcionamiento señala, dentro de los procedimientos de fiscalización, que las cuentas de los perceptores o beneficiarios de subvenciones u otras ayudas públicas, sin precisar a qué cuentas se refiere, se remitirán al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente. Por último, el artículo 38 alude al control tanto de la aplicación de las subvenciones a las finalidades para las que fueron concedidas como de sus resultados. Es de destacar la importancia cuantitativa que los fondos públicos canalizados a través de esta modalidad presentan, la dispersión de la normativa reguladora en el ámbito local, autonómico, nacional y europeo, y la multiplicidad de entes que participan en su otorgamiento.

Ahora bien, pese a la regulación descrita de la Ley de Funcionamiento y a la correspondiente de los artículos 81 y 82 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con la fiscalización y control de las subvenciones y ayudas otorgadas con cargo al Sector público, hay numerosos aspectos necesitados de concreción por parte de la normativa, tales como relaciones del Tribunal de Cuentas con las entidades concedentes y con los beneficiarios de las subvenciones, documentación exigible y determinación y distinción entre los supuestos de posibles responsabilidades contables, tanto de la entidad concedente de la subvención por negligencia o culpa graves en su otorga-

miento y control como del beneficiario por no cumplimiento de los fines para los que fue concedida o por falta de la adecuada justificación.

4.6. Fiscalización de contratos

El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás Entidades del Sector público está claramente establecido en la Ley Orgánica (art. 11) y en la Ley de Funcionamiento (arts. 31, 39 y 40) como uno de los procedimientos singularmente previstos y desarrollados mediante el que se ejerce la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. El artículo 39 de la LFTCu dispone, como principio general, que están sujetos a fiscalización por el Tribunal de Cuentas todos los contratos celebrados por la Administración del Estado y demás Entidades del Sector público, y establece, así mismo, una relación de los que se fiscalizarán en particular. El artículo 40 del mismo texto legal señala que la fiscalización de los contratos comprenderá los distintos momentos de su preparación, perfección y adjudicación, formalización, afianzamiento, ejecución, modificación y extinción, estableciendo el apartado segundo de este mismo precepto el envío anual por parte de las entidades contratantes de una relación de los contratos celebrados con las características de los indicados previamente, incluyendo copia autorizada de los respectivos documentos de formalización y de aquellos otros que acrediten su cumplimiento o extinción, sin perjuicio de cualquier otra documentación que pudiera ser requerida por el Tribunal de Cuentas.

Por otro lado, el artículo 57 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, recoge la remisión al Tribunal de Cuentas por el órgano de contratación, dentro de los tres meses siguientes a la formalización del contrato, de una copia certificada del documento mediante el que se hubiese formalizado el contrato, acompañada de un extracto del expediente del que se derive, estableciendo a tal fin unas cuantías divergentes y muy superiores respecto a las señaladas en la normativa del Tribunal. Por otro lado, parece que, en principio, la obligación del envío dentro de los tres meses posteriores a la celebración del contrato, establecida en la legislación de contratos no se compadece con la obligación de remisión anual recogida en el artículo 40.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

5. RELACIONES ENTRE LA SECCIÓN DE FISCALIZACIÓN Y LA SECCIÓN DE ENJUICIAMIENTO

La atribución de competencias fiscalizadoras y jurisdiccionales al Tribunal de Cuentas conlleva la coexistencia dentro del mismo de órganos especializados en el ejercicio de cada función, simbolizados en lo que pueden representar la Sección de Fiscalización y la Sección de Enjuiciamiento, en concordancia con la diferente naturaleza de las funciones asumidas y los distintos procedimientos a aplicar en su ejercicio.

Por lo que se refiere a las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance reguladas en el artículo 46 y siguientes de la Ley de Funcionamiento, se establece que los hechos supuestamente constitutivos de alcance, cualquiera que haya sido la vía de su conocimiento, se pasarán a los efectos pertinentes a la Sección de Enjuiciamiento. La interpretación seguida de este precepto conduce a la remisión automática a la Sección de Enjuiciamiento, cualquiera que sea la valoración que en el ámbito de la Sección de Fiscalización se tenga sobre dichos hechos, que pudiera ser, en algunos casos, plenamente contraria a la apreciación de posibles responsabilidades contables en los hechos analizados. Esta valoración técnica, consolidada como consecuencia del trabajo fiscalizador efectuado, queda sin efecto y sin poder ser transmitida en la interpretación mencionada del citado artículo, iniciándose una fase de actuaciones previas, que no cabe calificar de jurisdiccionales y que podría haberse evitado de haberse atendido a las conclusiones obtenidas en el ámbito fiscalizador, a lo que hay que agregar que los análisis que posteriormente se realicen en la Sección de Enjuiciamiento, que pueden desembocar en liquidación, depósito provisional y embargo de bienes, en ningún caso se benefician del bagaje y conocimientos alcanzados en la Sección de Fiscalización.

La pieza separada, como actuación previa al procedimiento de exigencia de responsabilidad contable por hechos distintos del alcance de caudales o efectos públicos, se contempla en el artículo 45 de la LFTCu y es competencia del Consejero de Cuentas en cuyo Departamento se ha realizado el procedimiento fiscalizador de donde se derivan los hechos que la motivan.

El procedimiento jurisdiccional en el que puede desembocar esta actuación previa, cuya naturaleza no es jurisdiccional, sino más bien administrativa, es el juicio de cuentas que sigue los trámites del contencioso-administrativo ordinario, según se recoge en el artículo 71 de la LFTCu, mientras que los hechos supuestamente constitutivos

de alcance de caudales o efectos públicos, y tras la realización de las mencionadas actuaciones previas preceptuadas en los artículos 46 y 47 de la LFTCu, dan lugar a un procedimiento distinto del anterior que sigue los trámites del juicio declarativo civil que corresponda y que es el procedimiento de reintegro por alcance.

La apertura de la pieza separada puede llevarse a cabo de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o del Letrado del Estado. En este caso, aunque se cuenta con un mayor desarrollo normativo y doctrinal en cuanto a los procedimientos de apertura y la posibilidad de interposición de recurso, en el caso de que se deniegue, se siguen planteando muchas cuestiones en cuanto al alcance de la pieza separada y requisitos a observar en su formación y dificultades en identificar las atribuciones de los Consejeros de la Sección de Fiscalización y de la Sección de Enjuiciamiento.

Junto a las dificultades mencionadas en la realización de las actuaciones previas y las consecuencias que pueden de ellas derivarse, es preciso advertir la dificultad que conceptualmente entraña el aceptar la existencia de dos procedimientos de enjuiciamiento contable distintos, partiendo de la difícil identificación de lo que haya de entenderse por responsabilidad contable distinta del alcance, identificación que la normativa específica del Tribunal no ofrece.

6. EL PAPEL DE LA FISCALÍA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

La regulación efectuada tanto por la Ley Orgánica como por la Ley de Funcionamiento de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas aparece, sin duda, referida a sus actuaciones en la depuración de posibles responsabilidades, especialmente las de naturaleza contable. Todas las referencias legislativas van encaminadas en esta dirección, y en este mismo sentido, se estima, debería interpretarse su participación en la organización del Tribunal y en el Pleno, vigilando por el cumplimiento de la legalidad y advirtiendo de posibles supuestos de responsabilidad. Sin embargo, en la práctica, su actividad no se ha restringido a estos extremos, sino que, como miembro del Pleno, ha venido participando activamente en la aprobación de los Informes, pudiendo resultar su voto dirimente en dicha actuación, y asumiendo un significativo protagonismo en el ámbito fiscalizador su dictamen, frente a la opinión de los restantes miembros del Pleno, nombrados específicamente para dicha función. En el ámbito estricto de la posible exigencia de responsabilidades por parte de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas está por definirse la forma, el

procedimiento y el momento de su participación o intervención a raíz de los informes de fiscalización aprobados por los OCEX y remitidos al Tribunal de Cuentas.

7. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (OCEX)

La sucesiva creación de los OCEX no significa una reducción de las competencias fiscalizadoras del Tribunal ni por razones del ámbito territorial, ni por la naturaleza de la actividad o de la adscripción de la entidad pública a fiscalizar. No se origina una distribución de competencias en exclusividad, sino una concurrencia, cuyo ejercicio es necesario coordinar en la práctica. Esta concurrencia competencial conlleva, entre otras, a las siguientes consideraciones:

Desde una perspectiva territorial, la actividad de los OCEX no impide que el Tribunal de Cuentas realice las pertinentes verificaciones sobre las entidades por aquéllos fiscalizadas y sobre las restantes entidades o actividades públicas que pudieran estar operando también en dicho ámbito territorial.

Desde una referencia económica, la actividad de los gobiernos autonómicos se imbrica en la del Gobierno central –puede pensarse en el área de los ingresos públicos, en los criterios de financiación autonómica o en la nueva regulación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria–, lo que permite ejercer la actividad fiscalizadora desde perspectivas diferentes y obliga, a su vez, a coordinar la actividad de los OCEX y del Tribunal.

Se estima superfluo e injustificado situar este análisis en el ámbito de la defensa de las respectivas competencias, que gozan del pertinente fundamento legal y jurisprudencial, compatibilizando los principios de supremacía con los de autonomía y coordinación. El análisis debe afrontarse en la búsqueda de mecanismos y procedimientos de coordinación y colaboración en el desarrollo de la función fiscalizadora, con independencia del distinto alcance a atribuir a dichas figuras jurídicas, partiendo del reconocimiento de que la coordinación es un mandato legal que ha de cumplirse, que afecta no sólo al Tribunal de Cuentas en cuanto a la supresión de actuaciones duplicadas y la necesidad de opinar sobre todo el sector público, sino también a los OCEX por la obligación por mantener una intensidad fiscalizadora semejante y de ofrecer una información sobre la gestión analizada homologable, que permita

agrupar sus conclusiones y efectuar análisis comparativos entre las distintas autonomías.

La Ley de Funcionamiento del Tribunal, aprobada cuando ya se habían creado los primeros OCEX, establece que, cuando un OCEX fiscalice en el ámbito de sus competencias, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales a partir de las actuaciones de aquél y de las que el propio Tribunal tenga a bien interesar, obligando a tal fin a los OCEX a remitir al Tribunal los informes aprobados acompañados de todos los antecedentes y detalles necesarios para su examen por el Tribunal y para que éste, eventualmente, realice las verificaciones que estime oportunas hasta alcanzar sus propias conclusiones. Asimismo, prevé que el Tribunal de Cuentas podrá solicitar de los OCEX la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al ámbito autonómico como al estatal.

El escenario dibujado por esta concurrencia de competencias implica compartir unos mismos valores y transformar los valores compartidos en unas reglas de actuación que permitan atender a las características propias de cada institución, en el respeto a los principios de autonomía y supremacía y que, de forma coordinada, impulsen la consecución de la eficacia de la función fiscalizadora y, en definitiva, la adecuada organización y gestión económico-financiera del sector público.

8. RELACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

La nueva organización político-administrativa no sólo se manifiesta en una mayor presencia de las instituciones de ámbito regional, sino también en la creación de instituciones supranacionales, como es el Tribunal de Cuentas Europeo. Respecto al control externo, el Tratado de la Comunidad Europea establece que el Tribunal de Cuentas Europeo realizará el control externo en los Estados miembros colaborando con las entidades superiores fiscalizadoras. Hay que señalar, como referencia de estas actuaciones, que aproximadamente el 80 por ciento del presupuesto comunitario es administrado por los Estados miembros, en los que la Comisión delega la gestión y, en una gran parte, el control interno.

Aun reconociendo la buena actuación del Tribunal de Cuentas Europeo y la trascendencia de sus informes, no es difícil comprender sus dificultades en llevar a cabo una adecuada fiscalización de la gestión del presupuesto comunitario en cada uno de los países

integrantes de la Unión Europea, dificultades que se incrementarán en el momento de su ampliación.

Anteriormente se ha apuntado la posible participación de los Tribunales de Cuentas nacionales, previo acuerdo intercomunitario, en la validación de los saldos contables de determinadas macromagnitudes obtenidos en términos del SEC 95, participación que, asimismo, tendría su incidencia en la valoración de la liquidación del Presupuesto comunitario y en la evaluación de los restantes estados financieros.

Se han abierto vías, a través del intento de llevar a cabo fiscalizaciones conjuntas, con planificación, objetivos y equipo conjunto de todos los países, así como a través de las fiscalizaciones coordinadas, con ejecución individualizada por cada institución, partiendo de unos objetivos, criterios y procedimientos similares, además de la asistencia a las misiones programadas por el Tribunal de Cuentas Europeo y la intensa actividad de las unidades de enlace, fórmulas que no han ofrecido un resultado satisfactorio. Por otra parte, los resultados ofrecidos por el Tribunal de Cuentas Europeo en sus informes no son plenamente aprovechados a los efectos de evaluar la gestión del respectivo Sector público nacional y del pertinente control parlamentario.

9. CONCLUSIONES

De las reflexiones anteriormente expuestas cabe extraer, entre otras, las siguientes conclusiones de cara a una futura reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas en lo relativo a su función fiscalizadora:

– La regulación del ejercicio del control y de la organización de las instituciones fiscalizadoras ha evolucionado en consonancia con el grado de desarrollo del Sector público.

– La aprobación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas supuso un significativo avance en la consolidación de la función fiscalizadora como actividad diferenciada y con objetivos propios, no subsumidos en los de la función jurisdiccional.

– La amplia participación del Sector público en la actividad económico-financiera y la escasez de los recursos disponibles exigen que el control sobre la gestión pública supere los parámetros de la mera legalidad y representatividad de sus estados financieros y se afiance en la evaluación de su eficiencia y economía, incorpo-

rando en su regulación y en la documentación contable a rendir indicadores de gestión que permiten su evaluación desde el punto de vista económico, así como desde una perspectiva social, elemento caracterizador básico de la actividad pública.

– La necesidad de atender nuevos objetivos sociales, económicos y políticos aporta un cierto dinamismo a la organización del Sector público, que ha de ser transferido a la función fiscalizadora como requisito de eficacia de la misma. En consecuencia, la función fiscalizadora ha de adaptarse a la nueva organización político-administrativa y ha de proyectarse sobre las nuevas áreas de actuación exigidas al Sector público, circunstancias que deberían tenerse en cuenta en toda reforma legislativa, dando entrada en la misma a los nuevos planteamientos que se derivan de la existencia de las Comunidades Autónomas y sus órganos de control, lo que a su vez requiere homogeneizar la información y potenciar los controles y valoraciones desde un punto de vista horizontal y global, así como de la integración europea, desde donde se formulan exigencias de estabilidad, materializadas en indicadores de déficit y de endeudamiento públicos, que abren nuevas vías de presencia de las entidades fiscalizadoras superiores nacionales, además de la necesaria coordinación entre ellas y el Tribunal de Cuentas Europeo.

– La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas define el marco y los grandes principios que deben regir la actividad fiscalizadora que, en cuanto tales, se consideran de plena vigencia, por lo que no se estiman necesarias modificaciones sustanciales de la misma.

– La reforma en la regulación de la función fiscalizadora ha de materializarse en la revisión de la actual Ley de Funcionamiento, con la finalidad de subsanar las insuficiencias y deficiencias en ella detectadas, y completarse con la promulgación de nuevas normas que establezcan líneas de actuación del Sector público e, indirectamente, de su fiscalización por las instituciones de control.

En este sentido, y a título de ejemplo, se estima que la Ley de Estabilidad Presupuestaria ha fijado nuevos parámetros de actuación del Sector público y, en consecuencia, nuevos objetivos que atender en la función fiscalizadora; la promulgación de una nueva Ley General Presupuestaria podría ser el vehículo adecuado para la aproximación del control a la gestión reduciendo plazos en la rendición de cuentas y para el establecimiento de criterios de evaluación de la gestión pública en términos de eficiencia y economía, lo que, a su vez, redundaría en la eficacia del control, tanto en la modalidad de control interno como externo. La aprobación de una

Ley de subvenciones podría aportar un mayor orden en su concepción y control, en concordancia con la importancia cuantitativa y cualitativa que sus importes representan en la gestión pública, en sus diversos sectores; el seguimiento y perfeccionamiento de lo previsto en la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, conformando una normativa completa en defensa del medio ambiente, en consonancia con una de las preocupaciones más sentidas socialmente, abriendo nuevos campos de actuación del control, evaluando no sólo el cumplimiento de la legalidad en cuanto a las declaraciones medioambientales exigidas, sino también avanzando en la evaluación de los efectos derivados de las políticas implantadas y en su posible repercusión al causante de los mismos... Esta normativa podría avanzar, asimismo, en los planteamientos contemplados en las Recomendaciones y Directivas de la Comisión Europea y completar la reciente adaptación de normativa española, efectuada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del pasado 25 de marzo que representan, aunque de forma insuficiente, la confirmación de la importancia reconocida a esta materia.

Esta mínima referencia a posibles reformas legislativas ha pretendido demostrar que la modificación del marco de la función fiscalizadora debe abordarse desde diferentes perspectivas, sin limitarse a la revisión de su normativa específica, que consideramos muy necesaria. Entre los objetivos prioritarios de esta revisión o reforma destacamos los siguientes:

- Disponer de un mayor desarrollo normativo del proceso fiscalizador, con la referencia necesaria de unas normas técnicas cuya aplicación se ofrezca como una garantía de la adecuación de las actuaciones practicadas.

- Aprovechando al máximo las posibilidades que deparan las nuevas tecnologías de la información, avanzar en el acercamiento de la actividad fiscalizadora en el tiempo. En el supuesto de que las cuentas no estén aprobadas en el plazo fijado, establecer mecanismos que hagan posible la actividad fiscalizadora, manteniendo la adecuada cautela en la emisión de la opinión sobre los estados contables que pudieran estar elaborados.

- A la vista de la relevancia de la transformación originada en la Declaración sobre la Cuenta General del Estado y en la concepción del Informe anual, que ambas circunstancias tengan el adecuado reconocimiento en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Lo mismo cabría predicar respecto a la adecuación del

actual artículo 28 de la Ley a la realidad vigente en cuanto a la elevación de los Informes de Fiscalización a las Cortes Generales.

– Encarar directamente en la Ley todo lo relativo al trámite de alegaciones, obviando las remisiones a otros cuerpos legales.

– Proceder a la armonización de la legislación sobre contratación administrativa y las previsiones de la normativa del Tribunal de Cuentas relativa a la fiscalización de dicha contratación.

– Diseñar un adecuado procedimiento de participación del Ministerio Fiscal y, en su caso, del Servicio Jurídico del Estado, cuando los supuestos de responsabilidad contable aparecen recogidos en los Informes elaborados por los OCEX. En conexión con este tema, replantearse la participación del Ministerio Fiscal en la organización y en el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

– Profundizar en la consolidación de un marco de coordinación del Tribunal de Cuentas, los OCEX y el Tribunal Europeo de Cuentas que permita la integración de las actuaciones fiscalizadoras sobre la realidad común que representa el presupuesto comunitario y su ejecución.

La actividad fiscalizadora requiere, por su propia naturaleza, una actitud crítica sobre la realidad analizada, actitud asimismo característica de la actividad investigadora y universitaria. Por ello, situados en este foro del Curso de Verano de la Universidad Complutense, se estima oportuno proclamar la necesidad de reformar la normativa reguladora de la actividad fiscalizadora corrigiendo las carencias mencionadas y, sobre todo, de mantener y, en lo posible, investigar nuevas vías de actuación.