

El Tribunal de Cuentas en el ordenamiento constitucional portugués*

Guilherme d'Oliveira Martins

Presidente del Tribunal de Cuentas de Portugal

José F. F. Tavares

Consejero del Tribunal de Cuentas de Portugal

*A la memoria del Prof. A. L. Sousa Franco,
gran amigo común.*

I. INTRODUCCIÓN

La crisis financiera internacional sitúa a los Tribunales de Cuentas como instituciones públicas independientes de control externo de la actividad financiera pública como núcleo de la consolidación del Estado democrático.

Una reflexión sobre el Tribunal de Cuentas en el ordenamiento constitucional portugués permite alcanzar un diálogo entre el Derecho público y la actividad financiera pública, lo que contribuye decisivamente al enriquecimiento mutuo del Derecho y de la economía pública. De este modo comenzaremos por encuadrar este análisis en el contexto más amplio de la actividad financiera pública, sin olvidar hacer una breve referencia a determinados aspectos internacionales del control financiero.

El constitucionalismo moderno considera, de forma efectiva, que las instituciones y su propia evolución definen, indudablemente, el desarrollo del Derecho público, cuya configuración depende, en cada instante, de los movimientos registrados en la economía y en la

* Texto original en portugués traducido al español por Antonio Manuel Simoes Iglesias, Letrado del Tribunal de Cuentas.

sociedad. La apertura de las fronteras, la globalización y la posibilidad de complementar las iniciativas privada, social y pública, la creciente relevancia de la regulación económica, la necesidad de considerar el Estado democrático como catalizador de energías y no como un productor o dirigente, conforman un conjunto de elementos que conceden una importancia cada más notable a la noción de constitución material y a una dinámica en que se interrelacionan valores éticos, norma jurídica y hechos económico-sociales.

II. LÍNEAS GENERALES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA EN LA ACTUALIDAD

La Constitución de la República Portuguesa de 1976 (en adelante CRP) establece, en su artículo 6, que Portugal es un Estado unitario que respeta en su organización y funcionamiento el principio de la descentralización democrática de la Administración Pública, reconoce los archipiélagos de Azores y Madeira como regiones autónomas dotadas de estatutos político-administrativos y de órganos de gobierno propio y consagra el principio de autonomía de las entidades locales, así como el principio de subsidiariedad. Estamos, en consecuencia, ante una realidad compleja, unitaria y también regional, respecto a la que la organización financiera pública aparece estructurada con el fin integrar la unidad y la diferencia¹.

Partiendo de estas premisas, podemos distinguir tres niveles de Administración Pública: el Estado, en sentido estricto; las regiones autónomas de Azores y Madeira y las entidades locales (municipios, las unidades administrativas menores que el municipio y las regiones administrativas, estas últimas aún no instituidas). Dentro de cada uno de estos niveles podemos distinguir el sector administrativo y el sector empresarial.

En el aspecto financiero público, la CRP define los principios fundamentales en lo que respecta al Estado, a las regiones autónomas y a las entidades locales [arts. 105 a 107, 162 d), 199, 227 y 238]. El Estado, las regiones autónomas y las entidades locales tienen patrimonio y capacidad financiera propia en los términos definidos por la Ley. El Parlamento y las Asambleas Legislativas de las regiones autónomas de Azores y Madeira, así como las asambleas de las entidades locales, son los órganos a los que compete aprobar los presupuestos y las cuentas de las respectivas entidades. Al gobierno de la República,

¹ Jorge MIRANDA: *Manual de Direito Constitucional*, Tomo III, 3ª ed., Coimbra Editora, 1994, págs. 279 y ss.

a los gobiernos regionales y a los órganos ejecutivos de las entidades locales corresponde la gestión financiera y presupuestaria, así como la rendición de cuentas. Al Tribunal de Cuentas compete, a su vez, el control externo e independiente de la actividad financiera pública en todos los niveles de Administración mencionados. Así, en el contexto de la autonomía financiera y presupuestaria, opera un régimen jurídico que disciplina las relaciones financieras entre el Estado, las regiones autónomas y las entidades locales.

La CRP establece los principios y el marco fundamental de la actividad financiera pública, completado por un conjunto de leyes estructurales, que inciden en el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado, en la Seguridad Social, en los estatutos de las regiones autónomas de Azores y Madeira, en la actividad financiera de las regiones autónomas, en el ámbito de los Presupuestos de las regiones autónomas y en la actividad financiera local y del sector público empresarial. Estos parámetros legales consagran principios, definen la competencia en materia financiera y establecen el régimen fundamental de la gestión financiera pública en los respectivos niveles.

Es en este contexto en el que surge la figura del *presupuesto como institución financiera* junto a otras, entre las que destacamos los *órganos de decisión financiera, la administración financiera, el patrimonio público, el tesoro público y el crédito público*. Los presupuestos públicos portugueses –con exclusión de la Unión Europea, a pesar de su íntima relación, si bien externa, con los presupuestos del sector público portugués– son en la actualidad: los Presupuestos Generales del Estado (en sentido amplio, incluyendo el presupuesto de la Seguridad Social), los presupuestos de los servicios (institutos o servicios no personalizados, de carácter administrativo o fondos financieros dotados de autonomía financiera), los presupuestos de las regiones autónomas, los presupuestos de las entidades locales (municipios, unidades locales menores y las entidades que éstos constituyan), los presupuestos de las entidades del sector público empresarial (si bien alguna de estas, aun cuando gestionan fondos públicos, disponen de un régimen presupuestario en consonancia con el Derecho privado, por tanto, enmarcado en el Derecho de las sociedades mercantiles). Los presupuestos de las entidades y servicios de la Administración Pública Central, con autonomía administrativa y financiera, se vinculan a los Presupuestos Generales del Estado por relaciones de subordinación o dependencia. Los de las empresas públicas, que por razones técnicas tienen una gestión empresarial, y los de las entidades locales y regiones autónomas –al tratarse de presupuestos de entidades cuya legitimidad orgánica proviene del sufragio universal– son independientes de los Presupuestos Generales del Estado, empleándose en-

tonces el término de independencia presupuestaria. De los presupuestos públicos se distinguen los de las personas privadas, que son meras estimaciones racionales sin poder vinculante propio (al menos externamente y de Derecho), y el presupuesto nacional, instrumento de la contabilidad nacional que integra la previsión de la renta nacional de todo el país (incluyendo el sector público y el privado).

La creciente importancia de los regímenes de Derecho privado no cuestiona, antes al contrario, la necesidad de perfeccionar los instrumentos de fiscalización y de exigencia de responsabilidades en el ámbito del Derecho financiero público. De hecho, siempre que se trate de fondos o recursos públicos deberán existir mecanismos de control público. Estamos ante un fenómeno esencial del constitucionalismo, de forma que la separación e interdependencia de poderes conduce a la exigencia del consentimiento de los contribuyentes a través de sus representantes, consentimiento que obliga, además, a un riguroso seguimiento del modo en que se aplican los fondos públicos.

III. LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA PORTUGUESA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN ECONÓMICA Y MONETARIA

Siendo la definición de la política presupuestaria una materia de la competencia de los Estados miembros, reforzada por el Tratado de Lisboa, la profundización del proceso de integración europea, que culminó con la adopción de una moneda única, supuso que los Estados de la Unión Europea sufrieran algunas restricciones en este ámbito para evitar déficits presupuestarios excesivos, estableciéndose como criterios de disciplina presupuestaria determinados valores de referencia entre el déficit presupuestario programado o verificado y el Producto Interior Bruto (PIB) y la deuda pública y el PIB.

La necesidad de garantizar que las políticas presupuestarias nacionales defendieran políticas monetarias orientadas a la estabilidad determinó que el Consejo Europeo aprobase el denominado Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) –un conjunto de reglamentos adoptados en 1997 y 2005 sobre el tema de los déficits excesivos–, completado con el refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y la supervisión y coordinación de las políticas económicas, así como con el procedimiento relativo a los déficits excesivos.

De acuerdo con estos elementos, los Estados miembros se han comprometido a fijar objetivos a medio plazo con respecto a su situa-

ción presupuestaria y de endeudamiento, con el fin de obtener el mayor progreso posible en el terreno de la estabilidad y sostenibilidad presupuestaria. De este modo, la actividad financiera pública nacional se encuentra en la actualidad supeditada a un conjunto de obligaciones de naturaleza económica y financiera que condicionan la autonomía de los gobiernos en la definición de la política presupuestaria y que exigen el desarrollo de mecanismos que aseguren una efectiva coordinación financiera entre los diversos subsectores del sector público dentro de cada Estado, así como en el ámbito de la Unión Europea, el fortalecimiento de la participación de los parlamentos nacionales, de conformidad con el Tratado de Lisboa, y la coordinación de las políticas económicas, elementos sin los cuales no se podrá alcanzar la cohesión económica y social.

Asimismo se debe resaltar que si bien es verdad que la constitución financiera pública material está limitada por un conjunto de obligaciones de naturaleza económica y financiera (con relación al déficit presupuestario y a la deuda pública) propias de la Unión Económica y Monetaria y de la participación en la moneda única europea, no es menos cierto que el Tratado de Lisboa establece un nuevo régimen relativo a la materialización del principio de subsidiariedad a través de un fortalecimiento de los poderes de los parlamentos nacionales en el contexto de la actividad legislativa de la Unión Europea. Efectivamente, de este nuevo régimen y del modo en que los parlamentos nacionales ejerzan los referidos poderes dependerá el verdadero respeto por el consentimiento otorgado por los ciudadanos en relación con la actividad financiera pública, en cuanto piedra angular del Estado democrático de Derecho en su legitimidad de origen y de ejercicio.

IV. CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA

El *control financiero* implica una función inseparable de toda la actividad desarrollada en relación con la ejecución del presupuesto. La separación e interdependencia de poderes y el consentimiento de los contribuyentes son elementos cruciales del código genético del Estado democrático. En sentido amplio, se puede afirmar que esta función tiene una dimensión política y social de gran calado, hasta el punto de poder crear un índice que determine el grado de desarrollo de las sociedades y de las organizaciones en general.

Sus fundamentos son jurídico-políticos (garantizar el cumplimiento de la Constitución y de la Ley, en particular de la Ley de Presupuestos Generales del Estado aprobada por Parlamento) y economí-

cos (garantizar la buena gestión de los recursos públicos). Se debe insistir, por tanto, en que, de acuerdo con el principio de la separación e interdependencia de poderes, nos encontramos ante la necesidad de dar adecuada respuesta al consentimiento de los ciudadanos a través de sus representantes parlamentarios y de asegurar que no se impongan sin representación.

Se pueden distinguir distintos tipos o formas de control dependiendo del criterio empleado en cada caso. De forma esquemática se pueden diferenciar:

1. CRITERIO DEL OBJETO
 - 1.1. Control de los ingresos
 - 1.2. Control de los gastos
2. CRITERIO ORGÁNICO
 - 2.1. Control administrativo (servicios, órganos y agentes administrativos –Dirección General de Presupuestos)
 - 2.2. Control jurisdiccional (órgano jurisdiccional –Tribunal de Cuentas)
 - 2.3. Control político (órganos políticos –Parlamento Nacional)
 - 2.4. Control social (opinión pública, partidos políticos, prensa)
3. CRITERIO DEL CONTENIDO
 - 3.1. Control de legalidad *stricto sensu* y de regularidad
 - 3.2. Control económico (economía, eficacia y eficiencia)
4. CRITERIO DEL MOMENTO DEL CONTROL
 - 4.1. Control previo o *a priori*
 - 4.2. Control concomitante (en el curso de la ejecución)
 - 4.3. Control sucesivo *a posteriori* o de auditoría
5. CRITERIO DE LOS NIVELES DE CONTROL
 - 5.1. Control interno
 - 5.1.1. Autocontrol (dentro de la organización)
 - 5.1.2. Heterocontrol (exterior a la organización controlada, pero interno por estar insertado en una organización de mayor dimensión –Administración Pública–, órganos de tutela, Intervenciones generales...)
 - 5.2. Control externo e independiente (Tribunales de Cuentas y órganos semejantes) y órganos políticos no dependientes de las entidades controladas (Parlamentos)

Por lo que respecta al sistema de *control presupuestario* que en la actualidad opera en Portugal, en primer término debe indicarse que la CRP confiere poderes de fiscalización al Parlamento Nacional y al Tribunal de Cuentas, ambos son *externos* al Ejecutivo y a la Administración, siendo político el primero y financiero y jurisdiccional, el se-

gundo. La noción de control presupuestario es compleja e implica diferentes niveles de intervención, desde una esfera próxima, puramente interna, hasta otras áreas, para garantizar, según la lógica de Montesquieu, un sistema de «frenos y contrapesos» que permita, desde la legitimidad del ejercicio, un seguimiento que asegure el rigor y la disciplina a través de la transparencia y la definición de una responsabilidad clara y compartida, permanente e inequívoca. Se justifica así nuestra insistencia en la creciente importancia de la constitución material, enriqueciendo la constitución formal y su interpretación en el campo de la actividad financiera pública y del Derecho financiero.

De acuerdo con la Ley General Presupuestaria, el control administrativo corresponde al propio servicio o institución responsable por la respectiva ejecución, a los respectivos servicios de presupuestos y de contabilidad pública, a las entidades jerárquicamente superiores, de tutela y a los servicios generales de Intervención y de control de la Administración Pública. Esta misma Ley prevé, además, que el control jurisdiccional de la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado compete al Tribunal de Cuentas y se lleva a cabo en los términos legalmente previstos. En esta misma línea el Decreto-ley 155/92, de 28 de julio, dispone, en su artículo 53.1 (incluido en el Capítulo II, bajo el epígrafe «Control presupuestario»), que la gestión presupuestaria de los servicios y organismos comprendidos en el presente texto será controlada por medio de los siguientes mecanismos: a) Autocontrol por órganos competentes de los propios servicios y organismos; b) Control interno, sucesivo y sistemático de la gestión, en concreto a través de auditorías a los servicios y organismos; c) Control externo, a realizar por el Tribunal de Cuentas, en los términos de su legislación específica y también por el Parlamento Nacional en el plano político.

Éstas son las formas de *control nacional*. Por otro lado, el *control financiero* de la UE es cada vez más relevante, bien en el campo del control interno (administrativo: de la Comisión) o bien en el externo e independiente (Tribunal de Cuentas Europeo) o en el político (Consejo y Parlamento Europeo). Se debe resaltar, por lo que respecta al control de la Unión Europea, que es cada vez más significativo el «efecto de red», teniendo presente la cooperación, cada vez más efectiva, entre el Tribunal de Cuentas Europeo y los Tribunales de Cuentas y organizaciones semejantes (entidades fiscalizadoras superiores, en adelante EFS) de los Estados miembros. Se puede afirmar, así, que el control europeo actual se ejerce articuladamente entre el Tribunal de Cuentas Europeo y los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros.

V. EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL PORTUGUÉS

1. La necesidad de un órgano de control financiero externo e independiente

Toda actividad de gestión exige, para su eficacia, un buen sistema de control, fiscalización y exigencia de responsabilidad, pudiendo considerarse inseparables los sistemas de administración o de gestión y de control. Esta idea es válida para el gobierno, administración y campos de actuación de la gestión pública y de la gestión privada². En realidad, cualquier órgano administrativo debe disponer permanentemente de los instrumentos necesarios para determinar el modo en que funcionan las respectivas organizaciones, en especial en lo referente a la legalidad, economía, eficacia y la eficiencia. Este control, asociado a la gestión, debe desarrollarse por órganos y servicios de fiscalización dotados de independencia técnica, incorporados en la estructura interna de la entidad, organismo o institución de que se trate, y se define como *control interno (auto-control)*. Sin embargo, hay entidades, como, por ejemplo, institutos públicos, que más allá de su propio sistema de control interno pueden ser fiscalizadas, en el marco de la Ley, por órganos y servicios situados externamente, si bien dentro de una organización más amplia en el seno de la Administración Pública.

Se podría concebir el control ejercido por la Intervención General como un *control formalmente externo*, pero en realidad es esencialmente interno, si se considera en relación a la *macro-organización* Administración Pública en que la Intervención se integra. En ambos casos, las finalidades y los objetivos que se pretenden alcanzar son cualitativamente idénticos y de similar naturaleza, convirtiéndose, en síntesis, en un complemento indispensable del sistema de gestión. No obstante, a lo largo de la Historia ha surgido, en la mayor parte de los Estados, la necesidad de crear un órgano de control financiero externo e *independiente* (en relación a todas las entidades fiscalizadas). No se

² Como observa António DE SOUSA FRANCO, «toda acción (*proyecto* y su *ejecución*) exige *control* (*determinación de los resultados* y su *evaluación* y su *constatación*, con eventual *revisión*)» (António DE SOUSA FRANCO, *Finanças públicas y Direito financeiro*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 1992, págs. 452-453). Por otro lado, la idea de *necesidad de control* se encuentra en íntima unión con la de rendición de cuentas. Es decir, «*quien administra* bienes ajenos rinde cuentas (...)» (António DE SOUSA FRANCO, «O presente e o futuro das instituições de controlo financeiro com carácter jurisdiccional - Notas sobre a jurisdição financeira num mundo em mudança», in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 19/20, jul/dez., 1993, tomo I, pág. 91).

trata sólo de una mera *independencia técnica*, que también existe, o debe existir, en el ámbito del *control interno* (a todos los niveles), sino también de una amplia independencia, que se traduce en autogobierno, en el *poder de determinar el campo de actuación*, sin la posibilidad de injerencia de otros órganos (lo que no ocurre en los órganos de control interno de la Administración Pública, perteneciendo tal poder a los órganos de gestión o políticos) y en el *estatuto de independencia* de quien ejerce tal control, por citar alguna de sus características. Éste es el rasgo fundamental que presentan los Tribunales de Cuentas y las EFS respecto a otros órganos de control, como se ha puesto de manifiesto en los diversos Congresos de la Organización Mundial de los Tribunales de Cuentas y órganos semejantes (*INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions*).

¿Cuál es la *razón de ser* de los órganos de esta naturaleza? Aunque este tipo de instituciones de control financiero pueden existir en cualquier régimen político para garantizar la *legalidad establecida*, lo cierto es que es en los Estados democráticos donde asumen toda su plenitud, siendo su misión fundamental *informar a los ciudadanos y a sus representantes parlamentarios* del modo en que se gestionan, en los diferentes ámbitos, los recursos financieros y patrimoniales públicos que, en realidad, les pertenecen, con la posible exigencia de responsabilidades en los términos legalmente definidos. Por otra parte, el control de la actividad financiera pública, mediante la formulación de observaciones y recomendaciones, representa, además, una misión pedagógica y contribuye al equilibrio de la vida financiera. Es en este contexto en el que se aprecia la trascendencia de una institución como el Tribunal de Cuentas. Especialmente relevante resulta también, como se ha apuntado, la nota esencial de su independencia. Se puede afirmar que el grado de desarrollo de una determinada sociedad se puede calibrar por el grado de independencia del respectivo Tribunal de Cuentas u órgano semejante. Es más, la reciente crisis de la deuda soberana en Europa ha reforzado la importancia de los Tribunales de Cuentas, que por sus características de independencia y exención son las instituciones más adecuadas para obtener la confianza de los ciudadanos y de los mercados, así como la cohesión social y económica a través de la transparencia, el rigor y la disciplina.

Los Tribunales de Cuentas y demás EFS son un excelente *barómetro* de la sociedad, porque, además de controlar convenientemente la generalidad de las entidades públicas en su ámbito central, regional y local, y la totalidad de los ingresos y de los gastos públicos, son *observatorios* privilegiados de la Administración Pública. Los Tribunales de Cuentas y demás órganos similares constituyen, así, la principal

garantía objetiva de la legalidad y de la buena gestión financiera pública, operando como un proceso auxiliar de una ciudadanía activa. Asimismo permiten controlar el endeudamiento público y asegurar la denominada equidad intergeneracional.

Prima facie, no son órganos con vocación para la defensa directa e inmediata de los derechos e intereses legítimos de los particulares, sino que en realidad son el *interés público* y el *bien común* los elementos dominantes que marcan la actuación del Tribunal de Cuentas. Por otra parte, su existencia corresponde, en la mayoría de los Estados, a una *opción político-constitucional* en la *estructura del Estado*, mientras que la existencia de *órganos de control financiero interno* en la Administración Pública corresponde a una exigencia dictada por el *sistema de administración* en los distintos niveles en que puede comprenderse.

2. Origen y evolución histórica del Tribunal de Cuentas

No es posible entender una institución sin conocer su origen y su evolución a lo largo de la Historia con todos los aspectos, positivos y negativos, que pueda comportar. Se refuerza aún más este análisis cuando se trata de un órgano fundamental y complejo, como es el Tribunal de Cuentas, cuyo origen se remonta en Portugal a principios del siglo XIII, materializándose, en el siglo XIV, con la *Casa de Cuentas* (*Casa de Contos*). Ésta obtuvo su autonomía en el reinado de D. Juan I, siendo su primer Reglamento conocido el de 5 de julio de 1389, con larga vigencia hasta 1761, fecha en que se creó por el Conde de Oeiras el *Erário Régio*.

Durante este largo periodo de casi cuatro siglos, de 1389 a 1761, la *Casa de Cuentas* se reguló por los *Reglamentos* de 1389 y 1419 (D. Juan I), 1434 (D. Duarte), 1516 (D. Manuel I) y 1627 (D. Felipe II). El examen de estos Reglamentos nos revela la gran preocupación existente por la unidad de tesorería y por la fiscalización de los ingresos y gastos públicos, sometida a principios aún válidos hoy día, como son el de la actualidad u oportunidad del control financiero³. Por Carta de Ley de 22 de diciembre de 1761, la *Casa de Cuentas* se sustituyó por el *Erário Régio* o *Tesoro Real*, reuniendo las actuales competencias del Ministerio de Hacienda y del Tribunal de Cuentas en el

³ A título de curiosidad, los *Contos* tuvieron su primera sede en la Torre do Tombo, en una de las torres del Castillo de Lisboa, a la que D. Juan I dio el nombre de Castillo de S. Jorge, patrono de Inglaterra, como homenaje a los cruzados ingleses y a D. Filipa de Lencastre (Júlio DE CASTILHO, *Lisboa Antiga*, vol. IV, 2ª ed., Lisboa, 1936, págs. 100-102; «O Castelo de S. Jorge», in *Boletim da Direção-Geral dos Edifícios e Monumentos Nacionais*, nº 25-26, set./dez. 1941, pág. 20).

contexto de una reforma profundamente centralizada, de manera que todas las rentas de la Corona se ingresarían en dicho Erario y de este mismo saldrían los recursos para hacer frente a todos los gastos.

El terremoto de 1755, que asoló la ciudad de Lisboa, ocasionó el incendio de la Casa de Cuentas, situada en el «Terreiro do Paço», donde todo quedó destruido, excepto los cofres de madera y hierro, catástrofe que influyó en la extinción de la *Casa de Cuentas* y en la creación del *Erário Régio*. Este último tuvo una corta existencia, de 1761 a 1832, año en el que se extinguió por Decreto de 16 de mayo de 1832, de Mouzinho da Silveira, durante la regencia de D. Pedro en la Isla Terceira (Azores). Posteriormente se constituyó el *Tribunal del Tesoro Público*, previsto ya en la Carta Constitucional de 1826 (art. 136)⁴, que apenas se mantuvo hasta 1844, como reflejo de la inestabilidad política de este periodo. No obstante, a pesar de su fugaz existencia, son de resaltar dos aspectos trascendentales en vida de este Tribunal (concebido como órgano colegiado) en el terreno del control de la actividad financiera pública: el principio de la *publicidad de las cuentas públicas* (Decreto de 16 de mayo de 1832) y la consagración del deber del Ministerio del Estado y de Hacienda de presentar ante la Cámara de los Diputados un balance general anual de los ingresos y gastos del Tesoro, acompañado de un proyecto de presupuestos para el año siguiente. Como señala el profesor Armindo Monteiro, «ha sido necesario que el genio de Mouzinho lanzase su grito de audacia para que triunfase una reforma asentada en nuevas bases»⁵.

Extinguido el *Tribunal del Tesoro Público* en 1844⁶, le sucedió el *Consejo Fiscal de Cuentas*, actuando solamente hasta 1849, año en que se estableció el *Tribunal de Cuentas*, de corte napoleónico, en línea con

⁴ «Artículo 136. De los ingresos y gastos de la Hacienda Pública se encargará a un Tribunal con el nombre de Tesoro Público que, de acuerdo con lo previsto por la Ley, regulará su administración, gestión y contabilidad.»

La Constitución de 1822, si bien contiene un conjunto de normas en materia financiera, no preveía ninguna disposición sobre el anterior órgano (arts. 227 a 235).

⁵ Armindo MONTEIRO: *Do orçamento português*, vol. I, Lisboa, 1921, pág. 279.

⁶ La Constitución de 1838 (que apenas estuvo en vigente hasta 1842) preveía, en su artículo 135, un Tribunal de Cuentas, en los términos siguientes:

«Artículo 135. Habrá un Tribunal de Cuentas, cuyos miembros serán elegidos por la Cámara de los Diputados.

§ 1º Corresponde al Tribunal de Cuentas verificar y liquidar las cuentas de los ingresos y gastos del Estado y las de todos los que deben responder ante el Tesoro Público.

§ 2º Una ley especial regulará su organización y competencias.»

El Tribunal de Cuentas se creó solamente en 1849, como se expondrá, cuando nuevamente se encontraba vigente la Carta Constitucional de 1826.

la creación en 1807 de la *Cour des Comptes*, cuya competencia se fundamentaba en la idea de que *la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* (art. 15 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789). Debe significarse que es a partir de 1844 cuando comienza a existir una *independencia formal* del órgano de control con respecto a la Administración Pública financiera (Decreto de 18 de septiembre), lo que representa ya un notable avance. Se puede afirmar que desde los primeros orígenes hasta esta fecha, las funciones administrativas y de gestión, así como las de control, han coexistido íntimamente unidas, sin una clara autonomía, lo que corresponde a una reminiscencia del Antiguo Régimen que será superada ulteriormente.

La autonomía del control externo se hace más patente con la creación del *Tribunal de Cuentas*, efectuada mediante Decreto de 10 de noviembre de 1849. En la fase de elaboración de este Decreto se indicaba que «el Tribunal de Cuentas es una institución necesaria en cualquier gobierno regular, cualquiera que sea la forma y principio de su constitución. En los gobiernos representativos es condición esencial de su existencia». Para corroborar esta importancia, el artículo 18 del referido Decreto señaló: «El Tribunal de Cuentas ocupa un lugar inmediatamente después del Tribunal Supremo.» En su configuración inicial, el Tribunal de Cuentas recibió una fuerte influencia del modelo francés, teniendo como funciones principales la emisión de informes sobre las cuentas del Estado y el enjuiciamiento de las cuentas y de la responsabilidad contable⁷. Tan sólo en 1881 se atribuyó al Tribunal de Cuentas la función de fiscalización previa, con inspiración en el modelo belga.

El Tribunal de Cuentas se extinguió temporalmente en 1911, con la implantación de la República. Le sucedieron el *Consejo Superior de la Administración Financiera del Estado* (1911-1919) y el *Consejo Superior de Finanzas* (1919-1930)⁸. La principal innovación de ambos Consejos reside en su composición, que integraba representantes de la Cámara de los Diputados, de la agricultura, del comercio y de la industria, además de juristas y especialistas de reconocido prestigio en materia financiera, lo que respondía a la filosofía de democratización y descentralización de los servicios públicos (Decreto de 11 de abril

⁷ En 1852 se aprobó el Acta Adicional a la Carta Constitucional de 1826, estableciendo el artículo 12 que «habrá un Tribunal de Cuentas, cuya organización y competencias serán reguladas por la Ley».

⁸ Estos órganos no se contemplaron en la Constitución de 1911, ni siquiera a propósito de la competencia en materia de fiscalización financiera atribuida al Congreso de la República (art. 26).

de 1911 y Decreto nº 5525, de 8 de mayo de 1919). El balance de la inexistencia del Tribunal de Cuentas en este periodo (1911-1930) es manifiestamente negativo, lo que repercutió en la ausencia de instrumentos eficaces de control de la actividad financiera pública.

En 1930, en el ámbito de las reformas financieras realizadas por Oliveira Salazar y debido a la experiencia negativa de la Primera República, se restablece el *Tribunal de Cuentas*, por el Decreto nº 18962, de 25 de octubre de 1930⁹, posteriormente regulado por una Ley Orgánica aprobada por el Decreto nº 22.257, de 25 de febrero de 1933¹⁰.

En el marco de la Constitución de la República de 1976 (art. 219, posteriormente en el art. 216 y en la actualidad en el art. 214), el Tribunal de Cuentas se configura como un órgano soberano integrado en el poder judicial. Ha sido objeto de tres grandes reformas, operadas por la Ley 86/89, de 8 de septiembre; por la Ley 98/97, de 26 de agosto, y por la Ley 48/2006, de 29 de agosto (modificando la citada Ley 98/97)¹¹. Debe indicarse que el carácter ambiguo de la figura del Tribunal origina una determinada orientación al considerarse como una institución dotada, en su esencia, de poderes jurisdiccionales, resultando inconstitucional la intervención del Consejo de Ministros en el proceso de verificación que le corresponde.

Resulta así extensa la historia y la experiencia del Tribunal de Cuentas. En Portugal, sin duda, ha existido un control financiero público, ejercido, en cada momento, por un órgano con una determinada configuración, con mayor o menor independencia, con progre-

⁹ En el preámbulo de esta norma se señalaba que «el Tribunal de Cuentas ha sustituido al Consejo Superior de Finanzas. Este cambio de nombre no obedece a un simple capricho o anhelo de innovación (...), el cual (...) surgió naturalmente de la propia historia de la institución y de la naturaleza de las funciones que le corresponden». En realidad «(...) la denominación “Consejo Superior de Finanzas” nada dice, como nada o poco decía la anterior denominación de “Consejo Superior de la Administración Financiera del Estado”. Se ha preferido así la antigua denominación de Tribunal de Cuentas, no por su antigüedad, sino por ser mejor y más precisa».

Por otro lado, en cuanto a su composición, se eliminaron las representaciones parlamentarias y de las asociaciones económicas. Para desempeñar funciones tan especializadas como las que competen a un vocal de un Tribunal de Cuentas son necesarios requisitos que pueden no existir en los miembros del Congreso o en los representantes de dichas asociaciones.

¹⁰ La Constitución de 1933 se refiere al Tribunal de Cuentas en el ámbito de competencia del Parlamento Nacional, señalando:

«Artículo 91^o Compete al Parlamento Nacional: (...) 3^o Tomar las cuentas correspondientes a cada año económico, que serán presentadas con el respectivo informe y criterio del Tribunal de Cuentas y los demás elementos necesarios para su apreciación.»

¹¹ Cfr. Jorge MIRANDA: *As Constituições portuguesas. De 1822 ao texto actual da Constituição*, 3^a ed., Petrony, Lisboa, 1992.

sos en unos casos y retrocesos en otros, pero reconociendo siempre la necesidad de fiscalizar los recursos financieros públicos, verificando la «exactitud de las cuentas en buen Derecho», de acuerdo con el lema de la institución que reza en el salón de la Torre Este de la Plaza del Comercio.

VI. EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL ACTUAL UNIVERSO DE LAS «FAMILIAS» DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL FINANCIERO EXTERNO E INDEPENDIENTE

Un análisis comparativo de las EFS¹² permite concluir la existencia de, al menos, cinco elementos comunes a todas ellas: *a)* son *órganos públicos*; *b)* constituyen el *nivel de control más elevado*; *c)* el control desarrollado es un *control externo*; *d)* están dotadas de *independencia*, si bien con garantías de diverso grado; *e)* el *Parlamento* es el destinatario privilegiado de su actividad (excluyendo la actividad jurisdiccional, cuando ésta exista). En cuanto a la estructura, organización, facultades y relaciones con otros órganos del Estado, se distinguen, básicamente, tres sistemas de EFS: i) El sistema de *Tribunal de Cuentas*, ii) el sistema de *Auditor General* y iii) el sistema mixto de *Tribunal de Cuentas y Auditor General*.

En general, los *Tribunales de Cuentas* y las EFS tienen naturaleza colegiada y ejercen la función fiscalizadora y de enjuiciamiento de la responsabilidad contable. En algunos casos tienden a favorecer el control de legalidad y de regularidad financiera. El control se ejerce *a posteriori* (control sucesivo) y, en algunos casos, también *a priori* (fiscalización previa)¹³. El sistema de *Auditor General*, más propio del sistema anglosajón, se caracteriza por la existencia de un órgano unipersonal, con funciones exclusivas de fiscalización, con tendencia a favorecer el control de la buena gestión financiera. El control ejercido es concomitante y sucesivo o de auditoría, estando excluido el control previo¹⁴.

Existen otros Estados que han instituido un *órgano de control financiero de naturaleza mixta*, combinando características de los sis-

¹² Estos órganos son internacionalmente conocidos por las expresiones *Supreme Audit Institutions* (SAI), *Institutions Suprêmes de Contrôle des Finances Publiques* (ISC) y *Entidades Fiscalizadoras Superiores* (EFS).

¹³ El Tribunal de Cuentas portugués se incluye en este sistema, junto a los Tribunales de Cuentas de España, Francia, Bélgica, Italia, Luxemburgo, Brasil, Cabo Verde, Guinea-Bissau y Mozambique.

¹⁴ Como ejemplos de este sistema podemos señalar los casos del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Canadá, Dinamarca, Noruega y Suecia.

temas de Tribunal de Cuentas y de Auditor General. En la práctica hay ejemplos de Tribunales de Cuentas, con naturaleza colegiada, que carecen de poderes jurisdiccionales, ejerciendo apenas una función fiscalizadora suprema, concomitante y sucesiva, pero no previa¹⁵.

Sea cual fuere el sistema adoptado, lo cierto es que todos estos órganos ostentan las características comunes indicadas, que realmente son las esenciales, razón por la que se creó, en 1953, una organización internacional (antes referida) en el seno de la *Organización de las Naciones Unidas*, que pretende promover el intercambio de información y experiencia, así como la discusión de temas de interés común: el *INTOSAI*, del que el Tribunal de Cuentas portugués es miembro fundador¹⁶.

Aunque concurren las diferencias expuestas con respecto a los diferentes sistemas, se puede afirmar que existe hoy un movimiento convergente en relación con un determinado aspecto: el carácter incompleto, desde una perspectiva formal, del control de legalidad y de regularidad financieras debe complementarse con el control de la buena gestión financiera. Asimismo, el control predominante o exclusivo de la economía, eficacia y eficiencia queda empobrecido sin el control de legalidad y de regularidad, del que no debe dissociarse. La *auditoría integrada*, que comprende la realización conjunta de estos dos tipos de control, se considera modernamente como el objetivo más ambicioso de las EFS e implica una óptima utilización de los instrumentos de fiscalización.

¹⁵ Podemos indicar como ejemplos de este sistema mixto el Tribunal de Cuentas Europeo y los Tribunales de Cuentas alemán y holandés.

¹⁶ *INTOSAI - Conclusiones de los Congresos*, Ed. Tribunal de Cuentas, Lisboa, 1991; respecto a los 1º a 4º Congresos, cfr. ERNESTO DA TRINDADE PEREIRA: *O Tribunal de Contas*, Lisboa, 1962, págs. 17-31, y *Thirty Years of INTOSAI*, Ed. INTOSAI, 1983. Sobre las conclusiones y recomendaciones del XIII INCOSAI (Berlín, 1983) y XIV INCOSAI (Washington, 1992), cfr., respectivamente, *Revista do Tribunal de Contas*, nº 2, abr/jun., 1989, págs. 51-72, y nº 17/18, tomo I, ene/jun. 1993, págs. 87-99. Además de esta organización de ámbito mundial, se han creado organizaciones internacionales de ámbito regional, reconocidas por el INTOSAI como *Grupos Regionales del INTOSAI*: la *EUROSAI* (*European Organisation of Supreme Audit Institutions*), del que es miembro el Tribunal de Cuentas portugués; la *OLACEFS* (*Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*), de la que son miembros colaboradores los Tribunales de Cuentas portugués y español; la *ASOSAI* (*Asian Organisation of Supreme Audit Institutions*); la *ARABOSAI* (*Arab Organisation of Supreme Audit Institutions*); la *AFROSAI* (*African Organisation of Supreme Audit Institutions*), y la *SPASAI* (*South Pacific Association of Supreme Audit Institution*). Recientemente se ha reconocido por el INTOSAI la *Organización de los Tribunales de Cuentas de CPLP* (*de lengua portuguesa*).

Es en este sentido en el que han evolucionado diversas instituciones, entre las que se incluye el Tribunal de Cuentas de Portugal. Por su parte, el modelo jurisdiccional se ha revelado como el más adecuado para la integración del mejor de los diversos sistemas una vez que transmite la responsabilidad sancionadora efectiva de las infracciones de naturaleza judicial (con garantías de un verdadero tribunal), asegurando, además, la acción fiscalizadora, como en el caso del modelo anglosajón, pero con atribución de poderes jurisdiccionales.

Considerando los tres tipos indicados, el Tribunal de Cuentas portugués, insertado principalmente en el primer modelo indicado, se configura como un órgano soberano integrado en el poder judicial con la categoría de Tribunal Supremo, con todas las características de las EFS y disponiendo todos sus consejeros (denominados jueces-consejeros) de poderes jurisdiccionales (atribución otorgada en 2006), dotado, asimismo, de poderes constitucionales que lo integran en la esencia del Estado moderno. De hecho, las tres Secciones en las que se articula el Tribunal de Cuentas asumen competencias que se complementan y permiten garantizar el ejercicio de poderes tradicionales (como el caso de la conformidad previa de legalidad, tan sólo para los contratos de mayor cuantía y, sobre todo, en la lógica del control del endeudamiento y de la equidad intergeneracional), junto al ejercicio de competencias de buena gestión, como las relativas a las fiscalizaciones de la economía y eficiencia de la gestión de los entes públicos sujetos a su jurisdicción.

A estas competencias se une la función del enjuiciamiento de los responsables contables (en la Sección 3ª), disponiendo el Tribunal de Cuentas portugués de una jurisdicción completa en cuanto al enjuiciamiento contable de quienes gestionen fondos públicos y que puedan incurrir en responsabilidad contable en sentido estricto, sin interferencia de otras jurisdicciones (salvo cuando se susciten cuestiones de constitucionalidad).

Así, el Tribunal de Cuentas portugués corresponde a un modelo mixto en el que predomina la lógica jurisdiccional, con una nítida combinación entre las funciones fiscalizadoras y de enjuiciamiento.

La función jurisdiccional del Tribunal se traduce no sólo en el enjuiciamiento de las responsabilidades (Sección 3ª), sino también en el ejercicio de la fiscalización previa (Sección 1ª). Como hemos señalado, la conformidad previa del Tribunal de Cuentas es una decisión materialmente jurisdiccional, constituyendo un acto de control jurí-

dico externo, previo y preventivo sobre actos y contratos administrativos, una *conditio iuris*, un requisito de eficacia financiera y de la defensa de la propia eficacia respecto a efectos no financieros¹⁷.

A título de ejemplo y como argumento decisivo se señala un supuesto enjuiciado, en relación con el artículo 96 y siguientes de la Ley 98/97, de 26 de agosto, como se ha resaltado por António de Sousa Franco¹⁸, con las consecuencias legales y con los consiguientes efectos jurídicos.

VII. UN TRIBUNAL AUTÉNTICO

En la configuración del Tribunal de Cuentas resulta imprescindible, además de conocer su origen y evolución histórica, así como su pertenencia al universo de los órganos de control externo e independiente, definir el ámbito constitucional en el que se desarrolla su actuación. En la vigente CRP de 1976, el Tribunal de Cuentas se consagra como un *órgano colegiado, constitucional*, junto a otras categorías de Tribunales [art. 211.1, c)] como el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo, los denominados tribunales de primera y segunda instancia, el denominado Tribunal Supremo Administrativo (con competencias en el orden contencioso-administrativo y contencioso-tributario), así como el resto de los denominados tribunales administrativos y de orden fiscal.

El Tribunal de Cuentas, en cuanto Tribunal que es, es un *órgano soberano* (art. 113 de la CRP). De todos los textos constitucionales portugueses, la CRP de 1976 es, sin duda, la que mayor relevancia atribuye al Tribunal de Cuentas, dotándole de un estatuto claro y relativamente desarrollado (como se desprende de sus arts. 107, 133, 162, 209 y 214). Como se ha señalado con anterioridad, en su evolución histórica no existen referencias al Tribunal en la Constitución de 1822. La Carta Constitucional de 1826 apenas contiene una disposición sobre la existencia del Tribunal del Tesoro Público (art. 136). La Constitución de 1838 indica únicamente que habrá un Tribunal de Cuentas cuya organización y atribuciones se regularán mediante una Ley especial (art. 1 35), al igual que el Acta Adicional de 1852 a la Carta Constitucional de 1826, que reproduce lo señalado por la Constitución de 1838 (art. 12). La Constitución de 1911, en

¹⁷ Sobre esta materia, cfr. Guilherme d'OLIVEIRA MARTINS: *Lições sobre a Constituição económica portuguesa*, vol. II, AAFDL, 1984/85, págs. 350-357, y José F. F. TAVARES: *Tribunal de Contas. Do visto, em especial*, Almedina, Coimbra, 1998, págs. 117-183.

¹⁸ En *Finanças públicas e Direito financeiro*, Almedina, Coimbra, 1986, pág. 412.

términos semejantes a la de 1822, omite cualquier referencia a la institución, y por último la de 1933 se refiere al Tribunal de Cuentas, al indicar expresamente, en su artículo 91, que el Parlamento Nacional tomará las cuentas correspondientes a cada año económico, que serán presentadas con el respectivo informe y criterio del Tribunal de Cuentas.

Todas estas reflexiones ponen de relieve que Tribunal de Cuentas es un elemento estructural del Estado, formando parte de su evolución mediante la garantía de la legalidad y la buena gestión de los recursos y fondos públicos. Éste es el sentido que pretende la última reforma que ha afectado Tribunal, operada por la Ley 48/2006, de 29 de agosto. Esta Ley pone término a un largo proceso de transformación de la institución que pretendía responder a una doble necesidad. Por un lado, corregir algunas situaciones que impedían una actuación eficaz y eficiente del Tribunal, y por otro, la de ajustar su actuación a la propia evolución de la gestión pública, consolidándose como supremo órgano fiscalizador y como órgano legitimado para exigir las oportunas responsabilidades contables. La aplicación de la Ley 48/2006 tiene, asimismo, un efecto didáctico sobre la necesidad de responder a la cuestión tantas veces formulada sobre cuáles son las consecuencias prácticas de la acción disciplinaria del Tribunal. La transformación sufrida por el Tribunal pretende acompañar la evolución de la realidad económica y social portuguesa, que en los últimos años se ha caracterizado por mutaciones muy profundas y ante las que la institución no puede permanecer indiferente.

El desarrollo de nuevas formas contractuales en el ámbito económico-financiero y la creciente utilización por parte de la Administración Pública de instrumentos de organización privados¹⁹ exigen un esfuerzo permanente por parte del Tribunal de Cuentas de puesta al día en el conocimiento de las nuevas realidades, en especial en el marco de su actuación fiscalizadora previa, lo que justifica la urgencia dotar al Tribunal de los mecanismos apropiados para el cumplimiento de sus atribuciones y competencias.

Tampoco puede el Tribunal olvidar la existencia de un creciente movimiento dirigido a la creación de nuevas formas de organizar la realización de los gastos públicos, sin cuya consideración se originaría un sistema desigual y aleatorio de no sujeción de muchos entes

¹⁹ Sobre esta cuestión no se puede dejar de mencionar la obra, siempre actual, de Maria JOÃO ESTORNINHO sobre la huida del Derecho administrativo *A fuga para o direito privado na Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 1996.

públicos de la Administración Pública al control previo de la actividad financiera pública.

La importancia de la integración de Portugal en un espacio político y financiero tan relevante como la Unión Europea es otro factor a tener presente. De este modo, las exigencias impuestas en materia de estabilidad presupuestaria, razón de ser de las reformas tomadas en curso con el objetivo principal de reducir el peso del Estado y del gasto público, demandan del Tribunal de Cuentas la concentración de su actuación en campos muy específicos, garantizando el cumplimiento de la legalidad.

Otro grupo de circunstancias que influyen en la actividad del Tribunal tienen su origen en el fortalecimiento de la descentralización, y de aquí el incremento de la actividad administrativa y de los poderes financieros de una galaxia compleja de entidades locales, por lo que se exige un control meticuloso y un esfuerzo de actualización permanentes.

El Estado moderno requiere, además, una presencia reforzada de mecanismos de exigencia de responsabilidad y transparencia que permitan a los ciudadanos ejercer un verdadero control en lo que se refiere a la rendición de cuentas y al respeto por la sostenibilidad de la actividad financiera pública y la equidad intergeneracional.

Las situaciones anteriormente descritas son todas ellas cuestiones de plena actualidad, que han conocido un importante incremento en los últimos años, todo ello en un contexto político, social y económico marcado por una dinámica de profunda transformación del Estado social de derecho.

Ante esta dinámica, el Tribunal de Cuentas está obligado a reflexionar intensamente sobre la manera de dar una respuesta adecuada y en el momento preciso acerca de los cambios verificados en la actividad sometida a control y de cómo garantizar una verdadera, regular y correcta gestión financiera pública.

En este análisis el Tribunal ha considerado el doble papel que le fue otorgado en un sistema de equilibrio de funciones y poderes cada vez más complejo. Por un lado, la contribución a la consecución de la legalidad y la justicia sustancial en la administración de los instrumentos financieros dispuestos por la sociedad y obtenidos mediante la limitación del patrimonio de los particulares, lo que sólo será posible a través de medios de control y de responsabilidad adecuados, y por otro, la aportación realizada para mejorar la gestión económico-financiera pública. En este último caso, pres-

tando un apoyo indispensable al Parlamento en la fiscalización política, reforzando las recomendaciones y sugerencias dirigidas a los gobiernos y a la Administración, exigiendo las oportunas responsabilidades contables y creando un sistema público de información abierto a la sociedad y a las instituciones sociales (contribuyentes, agentes encargados de formar la opinión pública, medios de comunicación social).

Si las cuestiones más trascendentales debían ser tomadas en consideración en el momento de la aprobación de la Constitución y en sus posteriores reformas, como así aconteció, lo cierto es que resultaba indispensable garantizar el principio fundamental de rendición de cuentas y de comprobación de la utilización de caudales y efectos públicos, lo que exigía, a nuestro entender, una reforma quirúrgica, más profunda, asentada en las siguientes premisas:

- a) Transformación del modelo jurisdiccional del Tribunal.
- b) Necesidad de evitar el ejercicio de poderes o competencias carentes de sentido útil respecto a los fines principales del Tribunal.
- c) Necesidad de asegurar la intervención en determinadas áreas que, por distintas razones, quedaron ilegítimamente al margen del ámbito de actuación del Tribunal, en numerosos casos por una reiterada práctica incorrecta de las Administraciones Públicas.
- d) Necesidad de reducir el significativo porcentaje de procedimientos de exigencia de responsabilidad contable archivados²⁰ combatiendo sus causas.

En relación con todo ello debe indicarse que, tradicionalmente, el ámbito jurisdiccional del Tribunal se definía en función de un criterio puramente subjetivo, el de la naturaleza de las entidades, lo que permitía la existencia de áreas donde se hacía inviable la exigencia de responsabilidades por el manejo de caudales públicos, originándose, en consecuencia, una situación injustificada de desigualdad.

Para resolver este problema, el gobierno presentó en el Parlamento el Proyecto de Ley 73/X, que dio lugar, después de su debate y aprobación, a la ya mencionada Ley 48/2006, de 29 de agosto, por la que se modificó el criterio anteriormente definido y se estableció un modelo objetivo, fundamentado en el principio de la exigencia de responsabilidad a todos aquellos que tienen a su cargo el manejo

²⁰ Opinión compartida por el Presidente de la República, Dr. Jorge Sampaio, en su discurso de toma de posesión del Presidente del Tribunal de Cuentas el 28 de octubre de 2005, así como por el anterior Presidente del Tribunal de Cuentas, conserjero Alfredo José de Sousa.

de caudales o efectos públicos. Este modelo ya había sido asumido por la doctrina, pero aún no se había previsto legalmente²¹.

Esta importante alteración de modelo tuvo, naturalmente, repercusiones en el conjunto de la actuación del Tribunal y ha supuesto la principal modificación introducida por la nueva Ley. Se ha tenido presente, además, la evolución del Estado contemporáneo, cuyos objetivos son alcanzados por personas jurídicas de derecho público o derecho privado, primando no tanto su estatuto formal, sino la naturaleza material de las entidades de derecho que tienen a su cargo la realización del interés general y la satisfacción de las necesidades públicas. No tiene sentido, en la actualidad, que las responsabilidades por el manejo de caudales públicos se limiten a los responsables y a las entidades tradicionales de la Administración Pública cuando el propio Estado y las diversas Administraciones disponen, cada vez más, de nuevas formas de realizar con mayor eficacia y economía las tareas que les son encomendadas. La no asunción de esta evolución daría origen a una serie de supuestos de no exigencia de responsabilidad y crearía zonas de penumbra que permitirían la impunidad y la no distinción entre intereses públicos y privados, con el consiguiente perjuicio para la sociedad.

Las alteraciones producidas con respecto al desarrollo de la fiscalización previa y concomitante se justifican, sobre todo, por la necesidad de evitar el ejercicio de competencias desprovistas de sentido útil. Nos referimos, en particular, a la conformidad exigida en los contratos adicionales a los contratos de obras públicas, en los que los efectos de las decisiones de recusación de dicha conformidad han asumido un carácter puramente ficticio, puesto que ante la respectiva notificación el hecho ya se había consumado. No es posible suspender una obra pública sin un perjuicio para el interés público, permitiendo la prevalencia de una situación ficticia en la que la conformidad exigida se convierte en un puro formalismo, como en el caso indicado de estos contratos, en los que se producen evidentes abusos cuya responsabilidad debe ser analizada (en la fiscalización sucesiva y concomitante).

La necesidad de recuperar áreas de intervención que, por las razones esgrimidas, quedaron fuera del campo de actuación de la Sección 1ª, ha provocado que el legislador clarificara el ámbito de la fiscalización previa en consonancia con el nuevo modelo jurisdiccional

²¹ El Proyecto de Ley 73/X que originó la Ley 48/2006, de 29 de agosto, se aprobó en su totalidad el 23 de junio de 2006, en su especialidad el 18 de julio de 2006, votándose finalmente el 26 de julio de 2006.

del Tribunal (modelo objetivo). Nos referimos a la nueva redacción del artículo 5.1.c), cuya materialización dependerá, en gran medida, de la jurisprudencia del Tribunal a partir del examen de situaciones concretas.

Otra de las razones por las que resultaba urgente la reforma del sistema existente era la necesidad de reducir el significativo porcentaje de procedimientos de exigencia de responsabilidad contable archivados (entre 90 y 95%) por parte del Ministerio Fiscal al amparo de diversas justificaciones (insuficiencia de los argumentos contenidos en los informes, imposibilidad legal de realizar diligencias complementarias, ausencia de contradictorio, entre otros). Era preciso resolver el problema en su origen, del que no era responsable el Ministerio Fiscal, sino la fragilidad de los instrumentos disponibles, en particular en lo tocante a los organismos de control interno, siendo imprescindible reforzar los medios al servicio del referido Ministerio.

La experiencia aconsejó combatir estas causas, así como ponderar la extensión de la legitimidad a otras entidades, siempre con un sentido responsable en el ejercicio de esa acción de carácter subsidiario con respecto a la competencia del Ministerio Fiscal en este ámbito.

Es indiscutible que las modificaciones introducidas por la Ley 48/2006 en la Ley del «Proceso y Organización del Tribunal de Cuentas» han contribuido decisivamente a reforzar la importancia y funciones que le corresponden en cuanto órgano soberano al que le fue atribuida la compleja tarea de garantizar la legalidad de la actividad económico-financiera de los que, en nombre de los ciudadanos, tienen a su cargo el manejo de los caudales y efectos públicos.

VIII. REFLEXIÓN FINAL

Son múltiples los desafíos que el futuro reserva a los Tribunales de Cuentas y a las EFS. Así, desde asegurar una respuesta adecuada y oportuna a las expectativas de los contribuyentes, garantizar la responsabilidad y transparencia en el manejo de los fondos público, velar por el buen funcionamiento del mercado en libre concurrencia, en el ámbito de la contratación pública, hasta colaborar en la consecución del principio de equidad intergeneracional, promover el desarrollo económico exigiendo disciplina en la utilización de los fondos públicos, con un seguimiento de los avances técnicos y financieros y dotándose de los medios humanos y técnicos adecuados, salvaguardando siempre el respeto por la independencia de la institución.

El Tribunal de Cuentas en el moderno Estado de derecho desempeña una función insustituible que, sin embargo, exige perfeccionamientos. Es un verdadero Tribunal, con poderes jurisdiccionales (extensivos, ahora, a todas sus Secciones), al que compete no sólo la realización de un control de legalidad, sino también una fiscalización esencial sobre el manejo de los caudales y efectos públicos y sobre la economía, eficacia y eficiencia de esa actividad en beneficio del interés público. En un momento en que la regulación por entidades independientes gana una creciente importancia en las actuales economías, al Tribunal de Cuentas corresponde una función más amplia y compleja de «jurisdicción de legalidad y economía» en nombre de una correcta y adecuada rendición de cuentas (*accountability*) y de exigencia de responsabilidad a quien ha sido llamado a la consecución del interés general. Se trata de reforzar la relación de legitimidad entre el Estado y los contribuyentes, fortaleciendo la separación de poderes de Montesquieu, por medio de un órgano perteneciente a una moderna judicatura donde están siempre presentes el seguimiento y control del modo en que se satisfacen las necesidades públicas, la garantía de la sostenibilidad de la actividad financiera pública y el aseguramiento de la equidad intergeneracional.