

EL TRIBUNAL DE CUENTAS ANTE SU FUTURA LEY ORGANICA

POR

SERVANDO FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMPS

«El tiempo ha menoscabado la una y la otra en tales términos, que en el día no es lo que fue, ni lo que conviene que sea.»

(Preámbulo de la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828, dada por Fernando VII sobre el Tribunal Mayor de Cuentas, refiriéndose a su jurisdicción y a su autoridad.)

SUMARIO: I. EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO: 1. *Preámbulo.*—2. *Efemérides.*—3. *Realidad administrativa actual.*—4. *Sincronización.*—5. *El Tribunal, órgano constitucional de las Cortes.*—6. *El poder político.*—7. *Limitación.*—8. *Control.*—9. *El control político y el técnico.*—10. *Organos que ejercen la función fiscalizadora.*—11. *Naturaleza jurídica del control de estos Organos.*—12. *Control financiero.*—13. *Su clasificación.*—14. *Control de legalidad.*—15. *Control de regularidad.*—16. *Otros tipos de control.*—17. *El control en la legislación del Tribunal.*—18. *El control en la Ley General Presupuestaria.*—19. *Control de eficacia y de economicidad.*—20. *Ampliación al campo del Tribunal.*—21. *Dificultades.*—22. *La Administración y la eficacia del control.*—23. *Control de rentabilidad.*—24. *Control de oportunidad.*—25. *Materias inmunes.*—26. *Controles externo e interno: su coexistencia o unicidad.*—27. *Control interno y externo.*—28. *Coexistencia de ambos controles.*—29. *Ley General Presupuestaria.*—30. *Ambito internacional.*—31. *Los controles interno y externo en las Comunidades Autónomas.*—II. **DERECHO COMPARADO:** 1. *INTOSAI.*—2. *Alemania.*—3. *Austria.*—4. *Italia.*—5. *Hungría.*—6. *Suiza.*—7. *EE. UU.*—8. *Japón.*—9. *Latinoamérica.*—10. *Organismos internacionales.*—11. *ONU.*—12. *CEE.*—III. **POSIBLE FÓRMULA:** 1. *Los principios de una «buena administración».*—2. *Control sobre la totalidad del gasto público.*—IV. **INDEPENDENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y DE SUS MIEMBROS:** 1. *Antecedentes internacionales sobre la materia.*—2. *La nueva Constitución española.*—3. *Funciones del Tribunal.*—4. *Función jurisdiccional.*—5. *Función fiscalizadora.*—6. *Doble función del Tribunal.*—7. *Independencia.*—8. *Miembros del Tribunal y su independencia.*—9. *La Jurisprudencia y la inamovilidad judicial.*—10. *Independencia judicial.*—11. *Norma sustantiva y norma adjetiva.*—V. **COMUNIDADES AUTÓNOMAS:** 1. *Control regional italiano.*—2. *Moderna descentralización francesa.*—VI. **PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS EN LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS.**—VII. **PUNTO FINAL.**—VIII. **TEXTOS CONSULTADOS.**

I. EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

1. *Preámbulo*

Como inicio del presente trabajo hemos creído oportuno expresar nuestro deseo primordial de colaboración en la futura ley, exponiendo legalmente la realidad de la situación actual del Tribunal, sin

paliativos de ninguna clase, clara y crudamente, juntamente con una ilusionada esperanza de que se eleve al Tribunal a la altura de las instituciones fiscalizadoras más avanzadas del mundo entero, cuya organización y funcionamiento nos es perfectamente conocido por el puesto que España ocupa en la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Nada más lejos de nuestro ánimo que pretender ofrecer soluciones que no nos han sido pedidas para la posible resolución de situaciones y problemas latentes. Y nada más lejos también que una crítica inoportuna ni una censura sobre las causas determinantes de estas situaciones y problemas.

En muchas ocasiones hemos propugnado ampliar nuestra base de actuación a campos más ambiciosos y que son los que nos corresponden, porque ni debemos ni podemos olvidar que teniendo la Institución como fundamento primordial la defensa de los intereses del pueblo contribuyente para conocer el destino de sus aportaciones al Tesoro Público en atención a las cargas nacionales, ha de moverse con gran flexibilidad y amplio campo para efectuar su cometido eficazmente, revistiéndole de una autoridad indiscutible, al igual que ocurre en los principales países europeos y también en muchos otros de ámbito mundial en el orden de la fiscalización del gasto público.

Pretendemos en este trabajo proceder de una manera ordenada, comenzando con el relato de tres efemérides y una interesante monografía del año 1965, para constatar la endemia de los males del Tribunal desde aquellos tiempos —hace ya siglo y medio— en que la Deseada Majestad del Monarca Fernando VII, abogando por la importante realidad de la Contaduría Mayor de Cuentas, antes Contaduría de Cuentas solamente, consignó en el preámbulo de su Real Cédula de 10 de noviembre de 1828 que «el tiempo había menoscabado la jurisdicción y autoridad de la Institución, en tales términos que no son hoy en día lo que fue ni lo que conviene que sea», hasta los modernos actuales. Y a seguido nos ocuparemos de la base de sustentación funcional nuestra, que es la idea del límite como esencia del derecho, para desembocar en la idea conceptual del control en un sentido general político y técnico, con unos datos comparativos entre los que ejerce legalmente nuestro Tribunal y los ejercidos por otras Instituciones de cometido análogo en Japón, Latinoamérica y Organismos Internacionales, Alemania, Austria, Italia, Estados Unidos, Hungría, y, la República Federal Suiza, tomando de ellos aquellas fa-

estas que consideremos de interés para los fines de este trabajo, que no son otros que los que estimamos más interesantes de ser considerados para poder destacar la necesidad ineludible de ampliar los nuestros en la futura ley orgánica, si el legislador lo creyera oportuno. Después abordaremos otros temas que estimamos interesantes, como son la independencia del Tribunal y la inamovilidad de sus miembros, ya plasmadas en la Constitución, Comunidades autónomas—materia apuntada solamente—, proceso de datos y parte final.

2. *Efemérides*

La primera efemérides hace referencia a una intervención llevada a cabo el día 4 de enero de 1850 en el Congreso de Diputados por el entonces Diputado don Gonzalo Morón, quien se manifestó en los términos siguientes: «Yo conozco todo el celo de los individuos del Tribunal Mayor de Cuentas, pero todo ese celo se estrella y tiene que ser completamente ineficaz cuando los individuos de este Tribunal dependen del Gobierno, y son nombrados y destituidos a su albedrío; cuando los individuos de ese Tribunal, que por la naturaleza de sus funciones tienen todos los días que estar examinando, que estar residenciando a los Ministros, a los empleados y funcionarios más altos de la Administración; cuando estos individuos no tengan la inamovilidad que deben tener, no tengan la independencia que deben tener, que existe y está admitida en otros países» (1).

La segunda está tomada de un artículo del Economista de principios de siglo BASTIAT, que comenzaba sentando que en la esfera económica un acto no engendra solamente un efecto, sino una serie de efectos de los cuales el primero es el inmediato: «se ve»; y los otros se desarrollan seguidamente y «no se ven».

Presentaba en aquel entonces el Tribunal de Cuentas la Memoria concerniente a la Cuenta General y su Certificación correspondiente con diecisiete años de retraso; esto es «lo que se veía», elevándose en prensa y en tertulias un clamoreo de burla e indignación. En su consecuencia, se reclamaba la supresión del Organismo por ser, según se afirmaba, una rueda inútil de la Administración, al rendir las cuentas con ese retraso. Pero no se dijo jamás que la propia Ad-

(1) *Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública*, pp. 50 y 51, Salamanca, 1962. Citado por el profesor ALBIÑANA en el prólogo de *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

ministración había tardado en rendir cuentas al Tribunal dieciséis años y medio; esto era «lo que no se veía». En la defensa que en el Congreso de los Diputados hizo del Alto Tribunal, en la sesión del 18 de noviembre de 1901, el entonces Ministro de Hacienda, dijo, entre otras varias cosas y como la más importante para demostrar la falsedad de la imputación, «que ni el Tribunal era una rueda de la Administración, puesto que nunca ha formado parte de su mecanismo, ni rendía cuentas, sino que antes al contrario, se las rendían a él». Y añadió que el Diputado que hacía la imputación desconocía los hechos totalmente, por cuanto desde la reforma de la Ley de Contabilidad propuesta a las Cortes por el señor Gamazo, las cuentas se rinden pocos meses después de terminado el ejercicio. Y aún se consigna que, como quisiera el Ministro insistir en su tesis defensiva, fue interrumpido por Diputados de tanto prestigio, en campos políticos diferentes, como fueron los señores Maura y Azcárate, para manifestar que no se esforzara en argumentos innecesarios, porque era evidente que los señores Diputados recibían las cuentas todos los años y estaban, por tanto, al corriente de ellas (2).

Y como tercera y última aportamos el contenido de un Memorial dirigido por el Tribunal de Cuentas a las Cortes en el año 1935:

«El Tribunal de Cuentas, por tanto tiempo mediatizado y disminuido por su dependencia del poder ejecutivo, al que tenía la misión de fiscalizar, pasa en el ejercicio de su función por la humillación que pasaría un Fiscal que dependiera del fiscalizado. Mucho y muy despectivamente se ha hablado en las Cortes del Tribunal de Cuentas de la República y mucho y con hondo dolor hemos callado, porque, aunque en los ataques faltara la justicia, habíamos de reconocer que no faltaba un fondo de verdad. Pero ¿a quién se culpaba cuando se decía que el Tribunal no rendía toda su eficacia? ¿A su función? No, porque nadie ha dejado de reconocer que era elevada y necesaria. ¿A los funcionarios? Tampoco, porque nadie con justicia podrá tildarles de ignorantes o negligentes. ¿A quién entonces? A su organización, merecedora de todos los reproches; a su constitución absurda como habría de serla la de una policía, si era inspirada por aquellos a quienes tenía que vigilar, dicho sea como ejemplo y sin que la dureza de los términos tenga otro objeto que el de aclarar el argumento. Sólo así se puede comprender que en un

(2) BASTIAT: *Lo que se ve, y lo que no se ve*. Copiado de un folleto de aquella época.

espacio de cuarenta años, cuando el presupuesto nacional se ha elevado desde 600 millones de pesetas a cerca de 5.000, haya disminuido el personal encargado de examinar su inversión a menos de una mitad. Ese aumento del presupuesto significa una mayor multiplicidad de los servicios, una consecuencia de la teoría moderna del intervencionismo del Estado, la creación de nuevos organismos, una mayor complejidad administrativa y, para todo ello, se ha ido disminuyendo la posible eficacia del Tribunal, restando sus medios, pudiendo sus elementos. Y no había a quién recurrir: las exposiciones, si alguna vez eran escuchadas, no fueron nunca atendidas. ¿Se quiere un Tribunal de Cuentas que rinda toda su eficacia, que realice una labor seria, completa, armónica, perfecta? ¿Es preferible la actual sombra del Tribunal de Cuentas, que sólo merced a un considerable esfuerzo, en gran parte baldío, llena a medias su misión, viendo cómo se le escapan de entre las manos muchas responsabilidades y cómo se le filtran cuantiosos ingresos que debían verter en el Tesoro? Pobre, modesto, falto de elementos, desatendido, mediatizado, ahí está la labor del Tribunal en años anteriores. Grande, si se le compara con sus medios y con la insignificancia de su coste; pero es que los funcionarios que lo forman ven, junto a lo que hacen con esfuerzo y sacrificio, lo que podrían lograr a poco que se les ayude, y estiman —porque pueden apreciarlo— cómo aumentaría el resultado en progresión geométrica relativa al gasto que puede significar una organización más conveniente, acertada y generosa. El interés público reclama que el órgano fiscalizador de la gestión económica del Estado no tenga que limitarse por la penuria de sus medios a ver si las cuentas están bien formadas, si sus partidas combinan y enlazan con otras cuentas y si el dato numérico no ofrece error, lo cual ya exigiría personal suficiente y preparado; la más delicada función del Tribunal, que hay que confesar honradamente supera hoy a la buena voluntad de sus funcionarios, es el estudio cuidadoso de estos documentos, nóminas, liquidaciones y cuentas parciales que son justificantes de las generales del Tesoro en sus distintos ramos. Ver todo esto a la luz de la legislación administrativa y contable es lo esencial, y ello tiene que escapar casi siempre del examen por falta de personal e insuficiencia de especialización, a la que no cabe llegar con la atención dispersa en una labor difusa y agobiadora. Es preciso que exista el número suficiente de funcionarios para que cada uno pueda concentrar sus fuerzas y esfuerzos;

hay que exigir para el ingreso preparación adecuada y especialización contable y jurídica; hay, en fin, que dotar, si no con holgura, siquiera prudencialmente, los servicios en personal y material (3).»

Reforzando estos antecedentes, el ilustre Magistrado e insigne tratadista MENDIZÁBAL ALLENDE en una importante monografía dice sobre el Tribunal de Cuentas, del que un día fuera brillante funcionario, lo que no nos resistimos a silenciar, pues se pone de actualidad conectándolo con los artículos 136, 152 y 153 de la nueva Constitución, para una posible reestructuración del Tribunal por el camino abierto a la futura Ley Orgánica, como consecuencia del contenido de ellos:

«La trayectoria de nuestro Tribunal de Cuentas ofrece una constante histórica: la tensión dramática entre el Poder político que, aparentemente, intenta vigorizar la Institución para satisfacer el anhelo de la comunidad, y las diversas fuerzas periféricas que plantean una soterrada oposición, con la clara finalidad de esterilizar este vital instrumento fiscalizador. Precisamente el permanente cuidado de todos los Monarcas españoles por la Contaduría revela, quizá, su interna debilidad y su incapacidad para abordar los grandes problemas de su función, provocada sobre todo por los grupos de presión infiltrados en el engranaje de la Administración.

Por ello, la esterilización de sus esfuerzos no es imputable a la propia Contaduría o al Tribunal, ya que, aprisionado entre dos fuerzas contradictorias, difícilmente podía adquirir el vigor necesario para hacerse oír y respetar. No son éstas, por lo demás, afirmaciones improvisadas que revelan exclusivamente un criterio personal. Cuanto acaba de afirmarse había sido dicho ya con la autoridad inherente a la voz del legislador, que se refuerza y adquiere especial significación si su procedencia es diversa y se reitera en épocas distantes. Fernando VII, en el preámbulo de la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828, resaltaba el cuidado de sus predecesores en revestir a la Contaduría de la Jurisdicción y autoridad precisas para desempeñar dignamente su función, pero añadía: «El tiempo ha menoscabado la una y la otra en tales términos, que hoy en día no es lo que fue ni lo que conviene que sea.» Un siglo después, en la exposición de motivos del Real Decreto-ley de 19 de junio de 1924, instaurando el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, se dice que no obstante su rancia estirpe, carece de independencia; la escasez de

(3) Memorial remitido a la Comisión del Tribunal de Cuentas de las Cortes de la II República con motivo de la Memoria del año 1935.

su rendimiento llegó hasta autorizar la duda sobre su utilidad y que la dependencia inmediata del fiscalizado tenía..., restando imparcialidad al juicio y libertad a su emisión, que esterilizaba el propósito, cuando no le convertía en disimulador discreto.

De tal auténtica atrofia funcional, que no es de hoy como puede apreciarse, no resulta responsable el propio Tribunal de Cuentas, integrado por un selecto personal, de gran competencia técnica y excelentes cualidades humanas. Su labor silenciosa, permanente y abnegada merece mejor suerte. Si, quizá, no rinde lo que todos —incluidos sus funcionarios— deseáramos, las deficiencias son el resultado de circunstancias extrínsecas. Cuando el ambiente social no es propicio y se escatiman los medios materiales y los legítimos estímulos humanos, el esfuerzo se convierte en sacrificio, que puede producir también el desaliento, al comprobar la desproporción existente entre la misión confiada y los instrumentos que se manejan. El minucioso examen de toda la enorme documentación enviada mensualmente al Tribunal para que éste declare, en vista de su análisis, las responsabilidades exigibles en cada caso, tropieza así con los que se han llamado «escollos del buen deseo». Un personal escaso y con un nivel económico no demasiado lucido, carente del auxilio que la moderna automática proporciona, fracasará en sus propósitos, aunque dinámicamente potencie al máximo su innegable formación profesional.

En definitiva, las anteriores reflexiones intentan describir una situación de hecho para cuya superación es preciso, ante todo, encararse con la realidad. No hay en ellas el menor pesimismo, sino, por el contrario, una profunda confianza en sus posibilidades. Sería suicida confiar indolentemente en la tradición y en el prestigio aparential, puramente externo, sin abordar los problemas candentes con el fin de intentar solucionarlos y de actualizar, revitalizar y conseguir el máximo nivel de eficacia para una de las piezas clave de cualquier organización política. El presente ensayo pretende, precisamente, convertirse en un análisis profundo y radical de la institución, desde sus distintas perspectivas, análisis que no tendrá piedad para los convencionalismos, pero que se realiza con el afecto bien probado de quien dejó parte de su vida en el Tribunal de Cuentas y conserva en su espíritu un recuerdo emocionado e indeleble. Simplemente la circunstancia subrayada por ZACCARIA de que en esta primera mitad del siglo xx los mejores juristas españoles hayan dedicado apenas breves líneas al estudio del Tribunal, cuando no lo silencian, debe

servir de aviso para montar la guardia frente a un lamentable estado de ánimo, frente a una indiferencia más significativa y peligrosa por producirse en el propio ambiente profesional.

El diagnóstico es claro: el Tribunal de Cuentas padece una crónica debilidad y para encontrar una terapéutica adecuada resulta preciso investigar su etiología. Sin embargo, es un enfermo que, afortunadamente, goza de una «mala salud de hierro», como demuestra su peripecia histórica. Esta ínterna y sustancial vitalidad que le da su arraigo en la conciencia colectiva de nuestro pueblo permite un margen de optimismo, sin el cual las páginas que siguen carecerían de sentido. Ellas son un primer intento para hacer posible que el Tribunal de Cuentas, obediente al dictado de Píndaro, llegue a ser el que es (4).»

3. *Realidad administrativa actual*

Estas efemérides y monografía nos llevan a perfilar la necesidad ineludible de conectarlo con la realidad administrativa, pero al ritmo actual, ya que el Estado al avanzar el tiempo se está convirtiendo en una superempresa matriz de nuestra vida económica, quedando cada vez más lejos de la época del llamado «Estado Gendarme», cuyo cometido tenía como basamento los principios liberales de aquel entonces, que le asignaban como únicos fines a cumplir, los de mantener y ofrecer un adecuado marco jurídico para que pudiera darse el juego libre de las fuerzas sociales y económicas: Policía administrativa, Fomento y Servicio público, como materias que agotaban el quehacer de los Entes públicos.

4. *Sincronización*

Comenzaremos, pues, recalcando la necesidad de sincronizar nuestro cometido con la actividad de la Administración pública, y para ello sería preciso considerar las múltiples facetas que ofrece ésta, y saber integrarlas con visión de conjunto, porque la Administración, además de persona jurídica configurada por el Derecho Administrativo, es también una realidad económica, que obedece no sólo a sus propias reglas, sino que, además, acepta los principios y normas de una organización empresarial, tales como las referentes a la dirección,

(4) MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*, número 46 de esta REVISTA, Madrid, 1965.

programación, coordinación y tantos otros más, incluyendo en su cometido la titularidad de actividades financieras, agrícolas, comerciales e industriales.

Indudablemente este panorama está muy lejos de aquella bucólica estampa que pintan las Partidas, señalando «el Reyno como una huerta, é el Pueblo como árboles é el Rey como Señor della; é los Oficiales del Rey como labradores...». Entonces el Estado era simplemente un latifundista sobre el que el Rey ejercía un poder doméstico con estructuras sociales totalmente diferentes a las actuales que implican la multiplicación de contactos con las empresas, con la necesidad consecuente de incorporar a la estructura administrativa técnicas y mecanismos que proceden de la empresa privada, en la medida compatible con su naturaleza. Así se introduce en el campo de la Administración la preocupación por el rendimiento de los servicios, la evaluación de sus costes, el análisis de los procesos burocráticos, y en general los principios de la Ciencia de la Organización, exigiéndosele además la consecuencia del bienestar social. Con lo que ha pasado, repetimos, desde una actividad casi exclusivamente de policía administrativa a otra de Servicio público, con toda la carga y extensión que dicha institución supone hoy en los modernos estados. Ignorar esto, sería renunciar a la realidad, lo que pudiera ser cómodo, pero nunca honesto.

GARCÍA-TREVIJANO (5) sitúa en los siglos XIX y XX el nacimiento o al menos la transformación de nuestra Institución, señalándole una ordenación distinta en el absolutismo y en el constitucionalismo, por cuanto en éste aparecen la finalidad, la autonomía y la independencia, y en aquella cuando es absoluta, un descargo de concentración de funciones, aunque manteniendo en todo caso la «vis» atractiva a falta de independencia constitucional.

5. *El Tribunal, órgano constitucional de las Cortes*

Hoy los moldes anticuados dentro de los cuales actúa el Tribunal están en trámite de superación al declararle el artículo 136 de la Constitución de 1978 Órgano de las Cortes—y no ciertamente el menos importante—y por eso aprovechamos este trabajo para ofrecerles la máxima ayuda que tienda a eliminar defectos existentes aún, y a

(5) GARCÍA-TREVIJANO, J. A.: *La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas*, «Revista de Derecho Administrativo» núm. 12, septiembre-diciembre 1953, Madrid.

transformar estructuras administrativas ineficaces o anacrónicas ya, en servicios modernos adaptados a las necesidades de la Sociedad actual para poder llevar a cabo la función con el mayor rendimiento, economía y eficacia, ofreciendo al mismo tiempo el material de nuestros conocimientos y experiencias, máxime en estos momentos en que constituye una gran preocupación la estructuración de una nueva ley orgánica de la Institución que cumpla con lo preceptuado en el número 41 del citado artículo 136, convirtiendo su potencia en esencia y dándole el rango funcional que le corresponde dentro del sistema democrático en el que ha de desenvolverse, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del Sector público.

6. *El poder político*

Situado el Tribunal constitucionalmente en dependencia de las Cortes como depositarias de la Comunidad soberana del pueblo, vamos a partir para apoyar nuestra función, sin ánimo de sentar doctrina, del concepto del Poder y de la posibilidad de su limitación:

El Poder—infraestructura dinámica de las Instituciones socio-políticas, y fenómeno de su existencia—adjetivado con la Política—racionalización jurídica de este factor—se configura como una dimensión de la Comunidad Soberana que es quien lo entrega al gobernante con la condición de que lo use política y no tiránicamente. Pero si ese poder político—ordenador de todas las partes al bien común—es universal, supremo e independiente, no puede en cambio admitirse que sea ilimitado y arbitrario, porque está condicionado por el Derecho natural, limitado por la sociabilidad de los hombres y de los pueblos, y por los derechos de la persona y de la familia. Y además por las condiciones que libremente le impone el pueblo, como sujeto depositario de la soberanía para la realización de ese Poder.

7. *Limitación*

Y es que los hombres han venido siendo gobernados, obedeciendo al Poder nacido en el seno de la colectividad, pero por mucho que haya sido su acatamiento a ese Poder, éste a la vez que limita, debe también ser limitado y circunscrito a límites que no le sea dable ni permitido traspasar. Si legalmente está admitida para quienes ejercen

el Poder la posibilidad de limitación de los derechos de la comunidad, de sus bienes y hasta de la propia vida de sus componentes en muchas ocasiones, es lógica también una limitación en el uso del Poder, para sus titulares, con el fin de que no cometan excesos, necesitando por disposición natural, de esta limitación para no caer en la tiranía o en el despotismo. A tal efecto viene a nuestra memoria un epigrama de LORD ACTON, conocido universalmente: «El poder tiende siempre a corromperse, y el poder absoluto a corromperse absolutamente.»

8. Control

Y es que la idea del límite es esencial en el Derecho, porque es máxima dentro de él, que todo lo que está jurídicamente regulado, está también jurídicamente limitado. De cuya limitación que alcanza democráticamente a quienes ejercen el Poder político, nace lógicamente la fiscalización o el control de sus actividades, porque la libertad de los destinatarios de ese Poder sólo quedará garantizada cuando se controle debidamente a sus titulares, al ejercerlo.

Este criterio que comenzó con el equilibrio de los tres Poderes proclamado por la Asamblea Constituyente celebrada en París el 31 de diciembre de 1789, en aras de una limitación y un control plasmados en la frase célebre de Montesquieu «el Poder frena al Poder», ha progresado grandemente y servido para que en la actualidad el tratadista alemán LOEWENSTEIN (6) formule su tesis en contraposición de la anterior, refiriéndose a los órganos de decisión, ejecución y control encarnados en las funciones que emanan de la Soberanía, lo cual le permite afirmar algo tan interesante para nuestra función, como que «el mecanismo más eficaz para el control en el ámbito político consiste en la atribución de diferentes funciones estatales a diferentes titulares, que si bien ejercen la función con plena autonomía y propia responsabilidad, están obligados en consecuencia a cooperar para que sea posible una voluntad estatal válida».

De lo que antecede podemos deducir consecuencias importantes, que dejamos aparte, y tomamos la que sirve a nuestro cometido, que estatuye que es la de que dentro de la idea de que el poder del Estado cumple sus cometidos mediante una división de funciones, la de control tiene un carácter autónomo derivado del poder soberano antes apuntado.

(6) LOEWENSTEIN, K.: *Teoría de la Constitución*, 2.ª edición, Barcelona, 1978.

Este control deberá según LOITSBERGER (7) ser siempre ejercido por persona distinta de la que actuó originariamente, y es —repetimos— atributo de soberanía, por lo que al ejercerse por su titular, abarca con la mayor amplitud toda la actividad estatal, comenzando con la función básica para su desenvolvimiento, la constituyente, a través de cuyas normas se crean y también se ceden en participación, mecanismos de la más diversa intensidad y características que permiten a la Soberanía ejercer constante vigilancia sobre todas las gestiones, sin distinción de funciones y objetivos.

9. *El control político y el técnico*

Abstractamente se ha dicho y con toda razón en una sesión de la Comisión del pasado Congreso de los Diputados, que el control del Presupuesto constituye un acto político de primera magnitud parlamentaria, que condiciona decisiones políticas de la máxima importancia, y nosotros nos atreveríamos a adicionar que junto a este control —y naturalmente pospuesto a él— existe otro técnico que se limita a juzgar cómo actúa la Administración en su actividad financiera y económica, es decir, si ha llevado a cabo su gestión con regularidad y rentabilidad, cuyo control es totalmente diferente y ajeno al político que ejerce el Parlamento, como consecuencia de la soberanía en él depositada por el Pueblo, y que siempre tiene por este motivo primacía sobre cualquier otro, sea del carácter que fuere.

10. *Organos que ejercen la función fiscalizadora*

Antes de seguir adelante desarrollando todo el proceso de control —dentro, claro es, de los estrechos límites a que nos atenemos— pretendemos poner de manifiesto que como consecuencia de su plenitud, perfeccionado con la posibilidad de exigencia de responsabilidades políticas y encarnado en la Soberanía, surgió la necesidad de atribuir la función fiscalizadora del proceso del gasto público a Organismos o Tribunales con amplia independencia y garantías, enmarcándolos en su mayoría en las Constituciones de los pueblos, dentro de sus límites más precisos.

Normalmente estos Organismos —de no admitirse la idea de su total independencia, lo que llevaría implícito el considerarlos como un Poder diferente de los existentes—, han de tener dependencia orgáni-

(7) LOITSBERGER, E.: *Criterios de control*, Berlín, 1974.

ca, bien del legislativo, en la mayoría de los casos, aunque en algunos países la conservan del ejecutivo y algunas veces, en contadas excepciones, del judicial.

La obra *El Control Fiscal* (8), a la cual nos hemos de referir más ampliamente en el curso de este trabajo, señala que el «poder controlador» tiene como misión la vigilancia sobre el Poder Ejecutivo, ejercido por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en cada país, como es lógico de manera peculiar formal, aunque el fondo sea en todas el mismo o parecido. Citaremos el caso de la República Federal Austriaca donde el Presidente del Tribunal de Cuentas tiene presencia en el Parlamento, con voz pero sin voto y su función es informativa y consultiva, según los casos. Acude cuando la Cámara lo requiere o cuando él lo solicita de su Presidente, para ser oído en asunto que considere de interés para alguna Comisión parlamentaria.

La función fiscalizadora fue en principio propia de los sistemas políticos parlamentarios a través de las Cámaras populares, pero como en los sistemas presidencialistas los representantes no tenían tal facultad, con el ánimo de mantener la actividad ejecutiva de acuerdo con las leyes, principalmente en el manejo de fondos públicos, se fueron creando Instituciones de control, dándoles cada vez más atribuciones inspectoras y fiscalizadoras. La importancia de estos Organismos instaurados de una u otra forma en todos o casi todos los países del mundo determina que se les haya asignado la función fiscalizadora financiera con carácter total e independiente, y en muchos de ellos se les adiciona en su cometido la fiscalización interna del gasto público, cuya actividad inmanente a la economía pública no debe considerarse como una finalidad en sí misma, sino como parte integrante imprescindible de un complejo sistema regulador de ella. Los clasifica FABRE (9), coincidiendo con el Profesor austriaco SCHWAB (10), en una doble vertiente de la Administración: interior o exterior y responden en todo caso a exigencias de la soberanía del Pueblo, como reflejo—que quedó ya transcrito—del derecho indiscutible de todos los ciudadanos a conocer e investigar el uso y aplicación de los recursos del Tesoro público, como consecuencia de su deber de cooperación tributaria.

(8) *El control fiscal visto internacionalmente*. Editado por el Secretariado Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Imprenta Nacional de Caracas, 1968.

(9) FABRE, F. J.: *Le control des finances publiques*, París, 1968.

(10) SCHWAB, W.: *Presupuesto público y contabilidad*, Viena, 1978.

El fundamento racional que justifica su existencia puede estar asentado en el Principio General del Derecho que impone al administrador de los bienes ajenos la rendición de las cuentas de su gestión. El tutor, el arrendatario, el comisionista y tantos otros de funciones análogas o parecidas están jurídicamente obligados a rendir cuentas del resultado de su actividad gestora al titular de los bienes administrados o a las personas en nombre de quienes actúan.

11. *Naturaleza jurídica del control de estos Organos*

La naturaleza jurídica de estos controles es esencialmente técnica, porque responde a la necesidad de que la gestión llevada a efecto sea valorada por Entidades Superiores de control independientes funcionalmente y con carácter jurisdiccional las más veces, y cuya culminación política está en el ámbito parlamentario, porque el Parlamento dispone tradicional y constitucionalmente, sobre todo, de la cooperación y colaboración de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

12. *Control financiero*

El control ejercido por estos Organismos es eminentemente financiero y tiene como principal motivación el enjuiciamiento de la actividad del Estado como protagonista de la gestión presupuestaria para conocer si su labor en este orden ha sido llevada a cabo con la regularidad y rentabilidad necesarias, siendo su finalidad en abstracto: a) la revisión de cuentas (*book, regularity audit*), su presentación y justificantes en forma, y la exactitud numérica, veracidad e integridad de los datos contables, y b) el resultado de la gestión (*efficiency, operational audit*) con la exactitud, corrección y rentabilidad de las operaciones que resultan registradas en los libros, y en su caso las omisiones comprobadas o advertidas.

Perfilando estos controles con el cometido de nuestra Institución, afirma ALBIÑANA (11) que si toda la actividad administrativa precisa de control, mucho más necesario sería éste, cuando dicha actividad se desarrolle en el campo de las finanzas públicas, porque evoca la idea de verificación, es decir, el hecho de asegurarse de que algo está bien, como debe ser, con respecto a una norma dada o existente.

Cabe, pues, afirmar que el control financiero resulta ser también corolario ineludible de la soberanía popular, de la que emana todo el

(11) ALBIÑANA, C.: *El control de la Hacienda Pública*, Madrid, 1971.

control y constituye un sector —importante de toda la actividad administrativa, por cuanto afecta a la gestión de intereses económicos, a cuyos intereses considera GIANNINI (12) como «el conjunto de normas que disciplinan la obtención, la gestión y la erogación de los medios económicos que hacen posible la vida de los Entes públicos. La actividad financiera —continúa— es una rama de la actividad administrativa regulada por el derecho objetivo, debido en primer término a que en ella se implica la administración del dinero público sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades de aquella índole, y en segundo lugar a que la enorme masa de riqueza destinada a dicho fines da origen a un complejo de relaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas».

En este orden de cosas, si la soberanía financiera es una parcela importante de la soberanía del Estado, la fiscal, será o es un aspecto de ella.

Y de aquí la necesidad de la distinción que hace MONTEIRO (13) entre derecho administrativo y financiero, considerando que en el primero el Estado ejerce autoridad pero no soberanía, y en el segundo, ejerciendo también autoridad impone obligaciones como consecuencia de las facultades que dominan su estructuración. La simple autoridad no basta para explicar el origen y evolución de la obligación tributaria, porque le falta soberanía, cuya soberanía según BIELSA (14) se refleja como atributo del pueblo, a través de la Constitución.

Esta actividad administrativa financiera está necesitada de control, porque para administrar el patrimonio público, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas recaudadas e ingresadas en sus arcas, el Estado realiza una serie de actos cuyo conjunto determina su actividad financiera, que ni pueden ni deben sustraerse a aquél.

Para BALLESTEROS (15) el ciclo financiero «comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y los convierte en ingresos para atender a los

(12) GIANNINI, M. S.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, 1957.

(13) MONTEIRO: *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*.

(14) BIELSA, R.: *Compendio al estudio del Derecho Público*, Buenos Aires, 1952.

(15) BALLESTEROS, P.: *Manual de la Hacienda Pública*, Ed. Sáez, Madrid, 1940.

gastos que le causará cumplir con el deber de atender a las necesidades públicas, y termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o en medio para atender y satisfacer la necesidad».

13. *Su clasificación*

Apuntada la necesidad racional y jurídica del control financiero y su basamento en una parcela de la soberanía nacional, podemos señalarle en su actuación un triple cometido: *a)* el examen de una gestión, de conformidad con las normas aplicables, examen que puede ser *ab ante* o *ex post* o ambos complementándose, llamado «control jurídico o de legalidad», *b)* el examen de una gestión conforme a los principios generales existentes, y cuyo control será de calidad cuando compare ventajas con inconvenientes, y de forma cuando contemple la manera de realizarse, comprobando su mejora a través de una revisión continuada de los métodos, procedimiento y estructura; control financiero que vigila funcionalmente al ente controlado, dentro del ordenamiento económico y financiero, y *c)* el examen de la racionalidad económica de una política financiera o de objetivos, mediante la vigilancia de los propuestos; control de eficacia y economicidad.

Lo expuesto son sólo líneas generales para una clasificación simplista del control, pero su enumeración no pretendemos que sea exhaustiva por cuanto sus manifestaciones y subespecies son múltiples y cualquier forma cabe dentro de las reseñadas.

14. *Control de legalidad*

El primero de los controles, el de legalidad, tiene su base en la posibilidad de asegurar el respeto a la ley en el manejo de los fondos públicos, sujetando la actividad financiera al ordenamiento jurídico existente. Es el medio óptimo para garantizar que la máquina funciona adecuadamente y que los órganos administrativos hacen correctamente lo que les corresponde hacer. Pero con él, no llegamos a otra meta que a la del aseguramiento de que los repetidos fondos públicos se administran con propiedad y honestidad, porque está concebido tan sólo, con el propósito de asegurar la constatación, comprobación y verificación del cumplimiento de las disposiciones vigentes respecto a los actos sometidos a verificación.

15. *Control de regularidad*

Complemento insoslayable del control de legalidad es el de regularidad, consistente en examinar la corrección legal de las operaciones llevadas a cabo por la actividad financiera de la Administración. Ambos son denominadores comunes de todos los demás existentes, y tienen por misión en una revisión de cuentas —la cita es a título orientativo— comprobar la forma, los justificantes, la exactitud numérica, la veracidad e integridad de los datos contables (*regularity audit*) en base de las cuentas presentadas por los distintos sectores de la Administración, para que una vez comprobadas puedan ser aprobadas por una ley votada por las Cortes, con cuya aprobación —en su caso— se lleva a efecto también la de la gestión del Gobierno, en este orden. Estos controles son conocidos por la doctrina con el nombre de «controles de realización».

16. *Otros tipos de control*

Dichos controles han sido ampliamente rebasados en los tiempos corrientes por las complejas actividades de un Estado moderno —según apuntamos al comenzar este trabajo—, y aunque nunca deben desaparecer, es necesario sin embargo implantar paulatinamente junto a ellos nuevos tipos y sistemas. El profesor LÓPEZ RODÓ (16) se define en el sentido de que «ha de sobrevivir —se refiere al de legalidad— a cualquier presupuesto de control, y aunque se hace necesario estructurar nuevas formas distintas, es preciso conservar siempre ésta, como elemento primordial de todas». Y el profesor ALBIÑANA (17) se muestra también conforme con esta tesis, afirmando que «hoy no será bastante el control de legalidad para asegurar una actuación paradigmática de la Administración Pública, pero dicha Administración necesita del control de legalidad como factor irrenunciable de existencia». Con cuya teoría se muestran conformes la Ley de Finanzas Francesa de 1971, el Comité inglés Plowden y el tratadista John Kenneth GALBRAITH, según tiene manifestado el profesor HERRERO SUAZO en una Conferencia pronunciada con motivo de las «II Jornadas sobre el control de la actividad financiera de la Administración Pública», donde él también se muestra partidario de lo expuesto al manifestar: «La

(16) LÓPEZ RODÓ, L.: *Estructura y funcionamiento de la Administración Financiera*, OCIPE, 1958.

(17) Conferencia pronunciada con motivo del Centenario de la Intervención General del Estado. Madrid, 1974.

reforma de este control de legalidad ha de estudiarse con seguridad pero con firmeza, no dudando en variar todo aquello que responda a principios caducos o a privilegios injustificados». Y deja sentado, que este control se fundamenta en la adecuación entre la norma y la actividad, por lo que efectúa a un nivel muy simple: Un elemento: la actividad. Una norma: la regla (18).

17. *El control en la legislación del Tribunal*

Estos controles son los únicos que su ley orgánica permite ejercer a nuestro Tribunal, y cuyos controles arrastran las formalidades decimonónicas, propias al ser exclusivos, de un país subdesarrollado. Es preciso, por ello, ampliar nuestro campo fiscalizador a esferas y objetivos más en consonancia con las exigencias de un Estado moderno, que se tiene que enfrentar con múltiples obligaciones y con actuaciones cada vez más complejas, necesitando del empleo de técnicas y de procedimientos que exceden con mucho de la capacidad potencial que la estructura y substrato otorgan hoy a nuestra Institución.

Una Ley Orgánica, que no tuviera en cuenta lo que queda apuntado haría caer al Tribunal de Cuentas en la inoperancia más absoluta, y faltaría a la esencia de los principios de un Estado democrático. Valgan estas consideraciones como un clamor que manifestamos con tanto convencimiento como respeto.

18. *El control en la Ley General Presupuestaria*

Sería necesario que esta nueva ley siguiera en principio y ampliara en lo sucesivo la misma o parecida línea progresiva implantada por nuestra Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que acoge en su texto por primera vez, y con la natural prudencia el control de eficacia en el área del control previo, ejercido por la Intervención General del Estado.

El artículo 17 de la referida ley dice que «el control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado, de conformidad con lo prevenido para cada caso, respecto a los servicios, Organismos autónomos y Sociedades estatales, para comprobar su financiamiento en el aspecto económico-financiero, cuyo control se ejercerá mediante el análisis del coste del fun-

(18) Análisis de la Ley General Presupuestaria: *Perspectivas del control en la Ley General Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

cionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas».

Este control de eficacia conceptualizado por algunos como una subespecie del financiero e íntimamente conectado con él, y cuya esencia está tomada del campo económico, tiene como tal su principal asentamiento en un comportamiento económico racional de la Administración, consistente en lograr la armonía—en lo posible—entre los gastos y su rendimiento.

19. *Control de eficacia y de economicidad*

La eficacia y la economicidad son las dos caras de esta moneda: Cuando nos referimos al control de la economicidad estamos considerando el problema desde el punto de vista del ingreso, es decir, estudiamos si sería posible lograr igual nivel de producción con menos aplicación de recursos. Y cuando hablamos de control de eficacia estamos considerando el problema desde el punto de vista de la producción, es decir, que estudiamos si habría sido posible lograr una mayor producción con el mismo consumo limitado de recursos (19).

Dicho control de eficacia implantado por nuestra Ley General Presupuestaria para la Intervención General del Estado, con olvido notorio del Tribunal de Cuentas, y al que no obstante no regateamos nuestro aplauso, por la apertura que representa, no es otro que el conocido por costo-beneficio y al que el tratadista alemán Ernest HEUER llama «cálculo de rentabilidad» (20). En su implantación en España se incurre en la paradoja de que cuando es la Administración la fiscalizadora a través del control previo, actúa plena y ampliamente, pero cuando el control es el externo, ejercido por el Tribunal de Cuentas, y se convierte la Administración en fiscalizada, no permite a éste ejercer su misión más que a través de los moldes simplistas y anticuados de los controles de regularidad y legalidad, rebasados en los modernos tiempos por la mayoría de las legislaciones, según hemos dejado expuesto.

(19) E. FUCHS: *Problemas de la revisión y del control del Estado en la Empresa pública*. Ponencia presentada al Seminario (NU/INTOSAI) de Viena en 1971 por el *Rechnungshof* austriaco; y B. GEIST: *Las empresas públicas y el control de las mismas*. Ponencia presentada al Seminario (NU/INTOSAI/DSE) de Viena y Berlín, 1973, por Israel.

(20) HEUER, E.: *Métodos modernos del control de cuentas*, Deutsche Süftung für Internationale Enturicklung: Interregional Seminar, Berlín (West), 1976.

Queremos aclarar que el análisis costo-beneficio al que acabamos de referirnos no es otro que el de un equilibrio parcial que tiene por objeto clasificar los proyectos públicos en función del excedente colectivo que procuran (21), y son definidos por R. N. Mc KEAN como «consistentes en poner de manifiesto los costes o desventajas y los beneficios o ventajas que comportan cada una de las diferentes opciones políticas (22).

El análisis se revela útil en la selección de opciones presupuestarias, porque su aplicación supone una mejora respecto a la rutina tradicional, desde el momento que obliga a la reflexión en torno a alternativas diferentes, sustituyendo la inercia y la intuición por indicadores más o menos objetivos. A este respecto MISKANEN (23) afirma que el análisis referido puede contribuir a una mejora significativa, pero no sustancial de la actuación gubernamental.

20. *Ampliación al campo del Tribunal*

Volviendo al Tribunal español, esta nueva Ley General Presupuestaria nos permitirá apoyar más fuertemente nuestra aspiración de que el ámbito del control ejercido por nuestra Institución se amplíe también lo posible para que su gestión tenga la eficacia que debe tener en los momentos presentes. No existe razón alguna para que la concesión que la Ley ha hecho al control interno no pueda ser extendida al externo, porque cada vez es de más actualidad y se centra más la atención de los técnicos en la eficacia del gasto por lo que al Presupuesto se refiere. Ya lo hemos apuntado al estudiarlo someramente para su posible acogida por los sistemas de control que preconizamos acompañen al de legalidad y regularidad, hasta ahora ejercidos como únicos en nuestra vetusta legislación.

21. *Dificultades*

Reconocemos sin embargo las dificultades grandes que en un principio han de presentarse para su implantación, pero su utilidad obliga

(21) HUET-JACQUES BRAVO, Ph.: *L'expérience française de Rationalisation des Choix Budgetaires*, Presses Universitaires de France, París, 1973.

(22) Mc KEAN, R. N.: *Cost-benefit analysis in British defense Expenditures*, Public Expenditures, 1973.

(23) William A. MISKANEN: *Why New Methods of Budgetary Choices? Administration Aspects*, Public Finance núm. 21, de 1972.

a afrontarlas aunque sea por etapas, si se quiere la eficiencia de nuestra Institución.

Inmediatamente que afrontemos esta implantación nos surgirá, como primer renglón, la necesidad ineludible de los datos que nos permitan conocer el grado de cumplimiento de los objetivos perseguidos.

En un estudio muy completo realizado por los Interventores del Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado ARGÜELLO REGUERA y ARACIL MARTÍN (24), se señala la precisión de definir la eficacia como primer paso a dar para poder establecer las necesidades de información que posibiliten su medida. Y a tal efecto distinguen los dos siguientes conceptos:

a) Productividad o eficiencia que viene dada por la relación existente entre el producto obtenido y su coste, y

b) Eficacia, que se refiere a los efectos y coste de una determinada actividad en relación con los objetivos previstos a alcanzar en virtud de su realización.

El tema por apasionante nos llevaría más lejos del espacio del que disponemos, derivando en la medición de la productividad y sus sistemas de logro, pero es necesario no olvidar la dificultad señalada por Allen SCHICK (25) de que «una de las características más notables de estas técnicas es la enorme carga que imponen en materia de información y análisis». Descartamos el exponer los sistemas hoy en práctica para llegar al tema de la eficacia en cuanto al control que en ella puede y debe apoyarse. El Informe de la Comisión Hoover, el de H. W. Bordner, las técnicas presupuestarias PPBS, la operación francesa RCB (*Rationalisation des Choix Budgetaires*), el S. E. A. System Sueco, aportarían gran luz en esta misión, la cual en su momento podrá tenerse en cuenta, aunque al principio tan sólo tenuemente hasta llegar al proceso óptimo de *management* presentado por el referido Allen SCHICK (26), consistente en «permitir a los gestores apreciar la eficiencia de los organismos responsables del empleo de fondos», materia que trataremos en informática.

(24) Ceferino ARGÜELLO REGUERA y Juan ARACIL MARTÍN: *Funciones múltiples de un sistema moderno de Contabilidad Pública*, en «Revista de Hacienda Pública Española» núm. 34, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

(25) Allen SCHICK: *The road to PBB: The Stages of Budget Reform*, «Public Administration Review» núm. 4, de 1966.

(26) Allen SCHICK: *Budget Innovation in the States*, The Brookings Institution, Washington D. C., 1971.

22. *La Administración y la eficacia del control*

Nuestra Administración se ha ocupado de esta eficacia en su control posible, y ha dictado sus disposiciones sobre la materia, que hasta el momento tan sólo afectan al control previo ejercido por ella. El Tribunal ha sido una vez más olvidado.

Señalamos a los efectos indicados que, en respuesta al mandato contenido en el artículo 115 de la Ley 31/1973, de 19 de diciembre, sobre aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 1974, donde se postula una reforma de la contabilidad del Estado con objeto de que, a partir de dicho año, se acompañe a la Cuenta General una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y un resumen de las inversiones públicas efectivamente realizadas localizadas territorialmente—aspectos hoy recogidos en la Ley General Presupuestaria—, se han dictado, por lo que se refiere al primer punto, la Orden ministerial de 1 de enero y Resolución de 20 de febrero de 1974, y en relación con el segundo, el Decreto 2823/1974, de 30 de agosto, disposiciones que ponen en marcha los mecanismos correspondientes.

Para el conocimiento de la distribución geográfica del gasto se parte de la base que el instrumento fundamental que permitirá obtener la información necesaria debe ser la contabilidad pública, por estimar que cualquier otro procedimiento tendría como principales inconvenientes la dificultad de verificar la actuación y criterios aplicables por el gran número de oficinas que intervendrían en la elaboración de la información y, sobre todo, la de conseguir reunir en tiempo oportuno los datos proporcionados por aquéllas. Por otro lado, se ha pretendido lograr unos resultados más ambiciosos que los estrictamente impuestos por la mencionada Ley de Presupuestos, ya que los gastos objeto de distribución no son sólo los de inversión, sino todos los derivados de las «obligaciones contraídas en la ejecución de la Ley presupuestaria...», tal como se establece en la norma quinta de la Resolución citada. Además se prevé extender la aplicación del procedimiento a los gastos sufragados con cargo a los presupuestos de Organismos autónomos.

El disponer de una información de este tipo supondrá avanzar considerablemente en el esclarecimiento de la contribución pública al logro de uno de los principales fines en la política económica de

nuestros días: el desarrollo regional. De esta materia se trata en el epígrafe de informática.

La preocupación por medir la productividad de los gastos presupuestarios en nuestro país se ha materializado, como se indicó anteriormente, en disposiciones que incorporan tal tarea al proceso normal de la contabilidad pública. El Decreto 2823/1974, de 30 de agosto, crea un Servicio de Contabilidad Económica y Analítica en la Intervención General de la Administración del Estado, a quien se encomienda dicha labor.

23. Control de rentabilidad

Hemos puesto de manifiesto los controles de legalidad, regularidad, eficacia y economicidad muy someramente, ya que otra cosa no cabe en los límites estrechos de esta Memoria. Aún —y sin ánimo de agotar el tema— podemos referirnos a otros dos que estimamos importante citar: el de rentabilidad y el de oportunidad.

Según Ulrich MÜLLER, Presidente del Tribunal de Cuentas del *Land Berlín* (27), el imperativo de someter la gestión de una administración bien conducida al principio de rentabilidad, tiene en la tradición alemana el carácter de un principio legal, entendiéndose por rentabilidad en el sector de la Administración Pública la observancia de un principio económico según el cual un determinado objetivo tiene que ser alcanzado con un mínimo de gastos (principio de economía), o un resultado óptimo obtenido con medios limitados (principio de efectividad).

Para el Tribunal de Cuentas de Berlín los controles de rentabilidad cobran cada día mayor importancia debido a que con la implantación del procesamiento automático de datos en los sectores de presupuesto, tesorería y contabilidad, así como en el trámite de los negocios administrativos corrientes, se ha simplificado notablemente el control de las cuentas y de la regularidad tanto de la contabilidad como de los comprobantes.

Para la Administración pública el control de la rentabilidad tiene tan sólo un valor relativo, porque la prioridad está reservada a la política, que es la que determina la estructura general de la organización estatal y la que decide sobre el volumen de las tareas pú-

(27) Ulrich MÜLLER: *Rentabilidad y Administración Pública*, Third Un/INTOSAI/DSE. Ponencia presentada al Seminario de Berlín West, 1976.

blicas. Hoy la rentabilidad se halla en conflicto abierto con las exigencias de una mayor democratización del aparato administrativo, de una protección acrecentada del medio ambiente y de un nivel más elevado de la calidad de la vida.

24. *Control de oportunidad*

Y por lo que afecta al otro control, al de oportunidad, es preciso diferenciarlo del de legalidad, en que si tiene éste como módulo la norma jurídica, el de oportunidad se proyecta sobre cuestiones fácticas de la actividad administrativa, enmarcados ambos dentro del control financiero, entendido en su más amplio sentido y como corolario—lo repetimos—de la soberanía popular (28).

La dificultad de este control es que el fiscalizador no se atiene a norma alguna establecida, sino tan sólo a su criterio subjetivo por lo que afecta a la conveniencia del acto controlado y al tiempo de su ejercicio. ALBIÑANA lo considera, por lo que afecta a quien lo enjuicia, no como un acto de juicio, sino de administración (29), y ello es cierto porque el juicio que se emite valora acciones sujetas a normas ideales, no legales.

El control de regularidad, el de legalidad, el financiero, el de eficacia y el de oportunidad, están con más o menos timidez reconocidos legalmente para el control previo a través de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, y no debían desconocerse en la futura Ley orgánica del Tribunal para no quedar este encorsetado en los de legalidad y regularidad señalados, como viene ocurriendo en estos momentos, debiendo asignársele estas importantes funciones como ocasión de concordarlas y ponerlas como consecuencia de las ya concedidas al control previo por la citada Ley Presupuestaria.

25. *Materias inmunes*

No puede desconocerse que la vigente Ley General Presupuestaria ha dado un gran avance en lo que afecta al control del sector público, extendiéndolo casi a su totalidad, aunque sería preciso superar este «casi» en el sentido de no admitir materias inmunes que por

(28) HERRERO SUAZO, S.: *Conferencia y texto citados.*

(29) ALBIÑANA, C.: Conferencia pronunciada en las Primeras Jornadas sobre Control de la Actividad Financiera de la Administración Pública, 1975.

distintas razones escapen al control, y por lo que afecta a este aspecto, ahora como nunca se presenta la ocasión de ampliar el ámbito del control del Tribunal de Cuentas, estructurando nuevas formas que le permitan objetivos más avanzados para una fiscalización más eficiente que asegure al máximo posible no sólo la conveniencia del acto administrativo, sino también comprobando hasta qué punto se han realizado los objetivos de la actividad financiera de la Administración.

26. *Controles externo e interno: su coexistencia o unicidad*

No ha podido desconocerse por los legisladores constitucionales la existencia de diversidad de controles, y nos referimos entre todos a los que contemplan al órgano que los ejercita—control interno y control externo—y los que contemplan el tiempo en que se realiza la acción controlada—preventivo, concomitante o de ejecución y *a posteriori*—. Pero al verter en el artículo 136 de la nueva Constitución el concepto de la fiscalización de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, con especial mención del estatal, se centra todo el contenido de esta fiscalización en el Tribunal de Cuentas, como órgano supremo de ella, al que además deben serle rendidas, a efectos también de censura, las susodichas cuentas, reconociéndosele asimismo jurisdicción propia en el citado precepto constitucional.

El artículo 136 de la Constitución actual sólo habla de la fiscalización que con el carácter supremo ejerce el Tribunal sobre las cuentas y la gestión económica del Estado y del sector público y de la censura de estas cuentas y de las del sector público estatal, sin adjetivar a esta fiscalización ni el carácter de externo ni el interno, tratando el concepto tan sólo en un sentido abstracto y adjudicando la función exclusivamente al Tribunal de Cuentas.

27. *Control interno y externo*

Sin embargo, no debemos desconocer que si por control interno se entiende la autoverificación creada por la Administración Pública por medio del Organismo llamado Intervención General del Estado, para mantener con el mayor rigor posible los principios de buena gestión, oportunidad y austeridad en el empleo de los caudales estatales, y por control externo entendemos el ejercicio por el Organismo más elevado de la Nación en el orden económico-financie-

ro, revestido con una autoridad indiscutible que llega en muchos países al rango de Tribunal Supremo en razón a su competencia, uno y otro al ser compendio del desenvolvimiento de la gestión pública ofrecen elementos suficientes, bien de forma sintética para el conocimiento en conjunto de los resultados finales periódicos de la labor del Gobierno en aquella faceta, bien en forma analítica para destacar detalladamente y con énfasis los aspectos que el Tribunal entiende pueden ser la causa de los defectos de gestión, para deducir la procedencia de variar en lo sucesivo la forma de actuar, si ello cabe en la sistemática legal establecida, o modificar por los cauces reglamentarios la norma vigente, si en ésta se encuentra el origen de la anomalía observada. Esta forma de proceder lo es sin perjuicio de las responsabilidades que, de acuerdo con su especial jurisdicción, puede exigir si algunas transgresiones deben ser objeto de sanción.

Cuanto se ha expuesto persigue un solo propósito: poner de manifiesto que, como los dos controles, si bien situados en planos de actuación distintos y con diferente competencia, tienen un empeño único, la correcta administración de los dos fondos públicos en su más amplia acepción, es evidente que deben aunar o al menos encontrar los puntos de coincidencia que existan en su actuación, para de una parte evitar que se dupliquen esfuerzos encaminados a un mismo propósito, y de otra completar su actividad, para así suplir lagunas que suelen producirse, y con coordinados esfuerzos alcanzar resultados que den agilidad a las verificaciones en el orden temporal y efectividad práctica en el económico-financiero de la Administración.

28. *Coexistencia de ambos controles*

Se presenta la duda no obstante, que tendrá que ser resuelta por la futura Ley orgánica del Tribunal, referente a la coexistencia y compatibilidad en lo sucesivo de ambos controles, en la forma en que hasta hoy vienen actuando. Surge para su resolución afirmativa la posibilidad de crear una oficina de enlace, de rango adecuado, que sea la encargada de recoger, resumir y presentar cuantas sugerencias, deducidas del ejercicio de su función, entienda aprovechables para el mejor cumplimiento de la misma, que se trasladarían al Tribunal de Cuentas del Reino, en el que debería crearse una dependencia similar para que, en labor conjunta con la anterior, se plasmasen las propuestas detalladamente explicadas y justificadas de perfec-

cionamiento de los respectivos servicios, con los supuestos resultados a obtener de eficacia, agilidad y observancia de la legislación vigente o su modificación, en los términos que procediese, para garantía de los intereses públicos.

29. *Ley General Presupuestaria*

Corroborar este criterio los preceptos de la denominada Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que encarga nuevos cometidos, o modifica en aumento los que ya existen a cargo del Tribunal de Cuentas del Reino y de la Intervención General de la Administración del Estado, pues tanto en la «exposición de motivos» como en el título VI, «De la Contabilidad pública»; capítulo primero, «Disposiciones generales», y capítulo segundo, «De la Cuenta General del Estado» se contienen unos preceptos que hermanan la labor de los dos órganos en orden a recoger el resultado de los dos controles, que ya no quedan limitados a los postulados convencionales que configuran el interno y el externo, sino que alcanzan en el aspecto contable, en la rendición de cuentas y en la presentación de resultados, al control financiero y al control de eficacia que habrán de operar sobre los mismos antecedentes y documentos que son base de las funciones objeto de este estudio.

30. *Ambito internacional*

En contraposición son ya varios países, americanos del Centro y del Sur muchos, y europeo alguno, los que han determinado una adscripción de ambos sistemas de control—interno y externo— a las Contralorías Generales o a los propios Tribunales o Cortes de Cuentas. Y es la Carta Magna de la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) quien señala que incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad fiscalizadora superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad fiscalizadora superior a un control total.

31. Los controles interno y externo en las Comunidades Autónomas

En conciencia, tenemos que poner de manifiesto con respecto a esta unidad o variedad de controles, que hasta aquí es dable admitir ambos sin obstáculo alguno. Pero desde ahora se presentará un problema que no es posible desconocer: el de las Comunidades Autónomas, ya que se determina en el apartado *d)* del artículo 153 del texto constitucional que el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá por el Tribunal de Cuentas. Si el texto se refiere al control total, no habrá duda alguna, pero, por el contrario, si se refiere tan sólo al control externo, cabrá la duda de quién o de quiénes ejercerán el control interno en ellas, cuyo problema es de gran importancia futura. En el primer caso, del ejercicio total del control por el Tribunal, la Intervención General actuaría conjuntamente con él, sin obstáculo legal de ninguna clase, pero si no fuere así, como en Italia ocurre, sería la propia Comunidad Autónoma quien ejercería su control interno, desligando completamente a la Intervención General.

Se insiste, pues, en la necesidad de fijar este concepto sobre la intensidad del control que ejercerá el Tribunal en las economías y presupuestos de las Comunidades Autónomas, si se quiere que la Intervención General del Estado siga ejerciendo su misión de fiscalización interna.

En el enunciado que se refiere a las Comunidades Autónomas conforme a nuestra Constitución de 1978, procuramos enunciar el tema dentro de los límites relativamente cortos del presente trabajo y de la experiencia aportada que sobre este particular tenemos en el propio Tribunal o, mejor aún, del que poseemos de la *Corte dei Conti italiana*.

Nuestra nueva Ley orgánica tendrá que contemplar este problema y medir su alcance resolutorio por lo que afecta a su implantación.

II. DERECHO COMPARADO

Siguiendo la línea de aportación de elementos que pudiera contemplar el legislador con miras a una reestructuración de la función del Tribunal, expondremos rápidamente otros sistemas que pudieran ser interesantes, reiterando que nuestro deseo no es implantar fórmu-

las nuevas, sino tan sólo colaborar a su posible implantación por el legislador.

En consecuencia, examinaremos en el ámbito internacional las recomendaciones de INTOSAI, y algunos otros datos—sin profundizar, para no hacer interminable el trabajo—de determinados países que indistintamente sean regidos por órganos únicos o colegiados, datos imprescindibles tendentes a maximizar el rendimiento de nuestra función, tan necesitada de apoyatura y amplitud por la futura Ley orgánica.

1. INTOSAI

Creemos interesante comenzar exponiendo algunos datos orientativos sobre el fundamento de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), citada varias veces en este trabajo, y cuya organización la componen 149 países, integrados en la ONU, de la cual España ha ocupado por tres años su presidencia y en la actualidad su primera vicepresidencia. En el mes de octubre del pasado año 1977, en su IX Congreso Internacional, celebrado en Lima, la Institución, incorporada a su vez a las Naciones Unidas como organismo no gubernamental (NGO) por su carácter independiente, proclamó por unanimidad su Carta Magna, a la que se atienen o atenderán en lo posible las instituciones en ella integradas.

Copiamos de esta Carta Magna algunos datos que creemos importantes para ser tenidos en cuenta en la futura Ley orgánica del Tribunal, si ello se considerara de interés.

En ellos se determina que la institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control representa una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigir la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro.

Se señala como posible para la Entidad fiscalizadora superior el controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la

eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad fiscalizadora superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad fiscalizadora superior a un control total.

La tarea tradicional de las Entidades fiscalizadoras superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economía y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarque a cada operación, sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.

Los objetivos de control a que tiene que aspirar la Entidad fiscalizadora superior tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad fiscalizadora superior tiene la facultad de determinar, en caso concreto, a cuál de los aspectos debe darse prioridad.

Una Entidad fiscalizadora superior sólo puede cumplir eficazmente sus funciones si es independiente de la institución controlada y se halla protegida de influencias exteriores.

La Entidad fiscalizadora superior y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de leyes.

La independencia de las Entidades fiscalizadoras superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades fiscalizadoras superiores y representarlas, bajo su responsabilidad, en el exterior; es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el director de una Entidad fiscalizadora superior organizada monocráticamente.

La Constitución tiene que garantizar la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución.

Los funcionarios de control de las Entidades fiscalizadoras superiores deben ser absolutamente independientes en su carrera profesional de los organismos controlados y sus influencias.

Hay que poner a disposición de las Entidades fiscalizadoras superiores los medios financieros necesarios para el cumplimiento de las funciones que les incumben, pudiendo aquéllas, en su caso, solicitar directamente del organismo encargado del presupuesto estatal los medios financieros que estime necesarios.

Estos medios financieros puestos a disposición de la Entidad fiscalizadora superior en una sección especial del presupuesto, tienen que ser administrados por ella bajo su propia responsabilidad.

La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad fiscalizadora superior, el Parlamento y el Gobierno, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.

Las Entidades fiscalizadoras superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.

Los métodos de control deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.

Dado que el control en muy pocos casos puede realizarse exhaustivamente, la Entidad fiscalizadora superior podrá limitarse al procedimiento de muestreo. Este, sin embargo, debe realizarse en base a un programa dado, y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.

Para garantizar una alta cualificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración concorde con las especiales exigencias profesionales.

La Entidad fiscalizadora superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente sobre los resultados de su actividad y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad fiscalizadora superior, y también debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y trascendencia entre dos informes anuales.

Las competencias de control de las Entidades fiscalizadoras superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales; los detalles pueden regularse por la Ley.

Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad fiscalizadora superior, independientemente de que se refleje o no en el presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.

El control de las obras públicas no sólo debe abarcar la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.

La Entidad fiscalizadora superior debe disponer de una autorización lo más amplia posible para controlar el empleo de las subvenciones realizadas con fondos públicos.

Si la finalidad del control lo exige, éste debe entenderse a la totalidad de las operaciones de la institución subvencionada, especialmente si la subvención en sí o en proporción a los ingresos o a la situación financiera de la institución beneficiaria es considerablemente elevada.

El empleo abusivo de los fondos de subvención debe comportar la obligación de reintegro.

Los organismos internacionales y supranacionales cuyos gastos son sufragados con las cuotas de los países miembros precisan, como cada Estado, de un control externo e independiente. Si bien el control debe adaptarse a la estructura y a las funciones del correspondiente organismo, sin embargo tendrá que establecerse en base a principios semejantes a los que rigen el control superior de los países miembros. Es necesario para garantizar un control independiente que los miembros de la institución de control externo se elijan primordialmente entre los de las Entidades fiscalizadoras superiores de los países integrantes.

Tribunal de Cuentas de INTOSAI.—De esta Carta Magna fueron ponentes los Presidentes de los Tribunales de Austria, Alemania, Italia y España. Y en la Asamblea General del IX Congreso Internacional, celebrado en octubre pasado en Lima, el Presidente español fue designado miembro de la Comisión nombrada para ejercer el control externo de la Organización internacional. Es decir, un Tribunal de Cuentas para el control del gasto de la Entidad formada por todos los Organismos internacionales.

2. *Legislación alemana*

En el ámbito de la legislación alemana, el artículo 144 de su Constitución determina que el Tribunal Federal de Cuentas verifica las cuentas, así como la rentabilidad y regularidad de la gestión presupuestaria. Sería curioso examinar detenidamente el Código Reglamentario del Presupuesto Federal, de una gran orientación para nosotros en estos momentos en que en la Constitución nueva se señala la obligatoriedad de una Ley orgánica para que el Tribunal desarrolle las normas constitucionales, pero al no ser posible esto, por falta material de espacio y de tiempo, señalaremos como importante el artículo 90, asignando al Tribunal en el ejercicio del control verificar la legalidad, regularidad, racionalidad económica y si la tarea ha podido ser cumplida más eficientemente, ya sea con menos gastos de personal o materiales, o de cualquier otra manera. Y el apartado 2.º del artículo 91 establece que el control determine si el empleo y administración de los fondos se cumple con arreglo a principios de racionalidad económica y conforme a las disposiciones legales.

Al control del Tribunal Federal alemán no se sustrae esfera ninguna, y no se limita sólo a la revisión aritmética de los datos numéricos, sino que se efectúa con arreglo a criterios de regularidad, legalidad, ahorrabilidad y rentabilidad, cobrando estos últimos cada vez mayor importancia, hasta el punto de repercutir en la organización del Tribunal.

Es quizá de los aspectos más interesantes del control germano federal la autonomía que le concede la Constitución y su Ley o Código Reglamentario del Presupuesto Federal, facultándole para decidir a su albedrío sobre el alcance y la finalidad del control, así como sobre el procedimiento de revisión, con autoridad suficiente para eximir del control determinadas cuentas, y establecer puntos prioritarios de fiscalización.

Se le señala como postulado de interés el de actualidad, es decir, informar lo más oportunamente posible y adaptarse al ritmo de trabajo de las Comisiones parlamentarias competentes. Algunas veces el Tribunal, por su experiencia y a requerimiento del Parlamento o del Gobierno, se convierte en asesor de quien le requiera. Y en este caso su Presidente es el Comisionado Federal de la Administración para asuntos relativos a la racionalidad económica.

Ernesto HEUER (30), al examinar el sistema, dice sobre él:

«Una de las más importantes finalidades de la fiscalización consiste en inducir a la Administración a adoptar un comportamiento económico racional, entendiéndose por tal el logro de una relación, en lo posible favorable, entre los gastos y el rendimiento administrativo.

Al control le importa que los gastos sean, en la medida de lo posible, mínimos cuando el rendimiento y las prestaciones como tal de la Administración se hayan reglamentado por Ley o por cualquiera otra vía. La determinación de esta constante es en gran medida una tarea política que por lo mismo sólo le compete parcialmente al control. Esto no es válido en el caso de tareas administrativas indirectas o puramente internas. No obstante, en presencia de una desproporción manifiesta entre la importancia de un objetivo político y las erogaciones requeridas para su realización, pueden intervenir ocasionalmente los organismos de fiscalización.

Muy a menudo estas estimaciones constituyen complejos recíprocamente relacionados, de manera que no es posible evaluarlos a base exclusivamente de criterios pecuniarios. En dichos casos es usual contraponer en su orden los factores relevantes, sopesarlos y, por este medio, tornar cuantitativamente comparables las diferencias cualitativas. Este método plantea, sin embargo, determinados problemas, pues puede suceder, con facilidad, que la óptica personal con que se juzgan los resultados intervenga en la ponderación general.»

3. *Legislación austriaca*

Vamos a aportar ahora los datos de relieve de un control tan interesante y tan avanzado como es el austríaco, cuyo Tribunal de Cuentas puede y debe servir de modelo para cualquier estudio que se pretenda hacer sobre la materia (31).

(30) HEUER, E., *op. cit.*

(31) Informe de la Comisión de Contadores enviada al Tribunal de Cuentas de Viena para estudios comparativos, 1978.

En todos los ámbitos—federal, *länder*, municipios, entidades jurídicas—en que desarrolla su actividad el Tribunal de Cuentas realiza las mismas clases de control, especificadas taxativamente en la norma constitucional: legalidad, regularidad, economía, rendimiento y oportunidad, es decir, los cinco pilares básicos de su norma de conducta.

A los tradicionales y formalistas (*regularity audit*), llamados también de «realización» (exactitud matemática, veracidad e integridad de datos, forma, justificantes, moralidad), añade los que en las sociedades desarrolladas actuales son imprescindibles para informar al Parlamento, orientar éste al Gobierno y conseguir un comportamiento racional en las ingentes inversiones públicas: los de economicidad y rendimiento (coste-beneficio, eficacia...) y oportunidad. (Artículos 126 B, apartado 5; 127, apartado 1, y 127 a, apartado 1, de la Constitución Federal, y artículo 2.º, apartado 1, de la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas.)

En este último apartado se insiste y preceptúa que «en ningún caso deberá limitarse a la mera comprobación de la exactitud de las cifras consignadas, es decir, que obligatoriamente tiene que ampliarse y abarcar a las otras tres clases de control».

Naturalmente que la fiscalización ejercida bajo los cinco distintos aspectos referidos dará lugar a informes de considerable valor jurídico, económico, técnico, social, humano..., al poner de manifiesto si el empleo y administración de los fondos públicos se realiza con arreglo a principios de racionalidad económica y conforme a las disposiciones legales, y a inducir al ejecutivo a adoptar comportamientos más racionales, a modificar estructuras inadecuadas, a asesorarle respecto a reformas o replanteamientos de servicios anacrónicos (problema muy corriente en todas las Administraciones públicas del mundo, por la inercia propia de ellas) y a aconsejarle la introducción de nuevas técnicas, nuevos procedimientos para un más óptimo rendimiento y más adecuadas prestaciones de sus servicios públicos.

Llegando aún más lejos, el apartado 2 del citado artículo 2.º de la Ley orgánica determina que «el Tribunal de Cuentas está obligado en el ejercicio de esta fiscalización a considerar tanto la posibilidad de reducir o evitar gastos como la de elevar los ingresos existentes o crear otros nuevos», obligación que cumple habitualmente en los informes que emite normal y ordinariamente o en los especiales que le son requeridos para casos concretos.

4. *Legislación italiana*

Mencionamos a continuación el sistema de control de la Corte de Cuentas italiana, por ser de una gran relevancia dentro del orden de la Institución en Europa.

Según los artículos 100 a 103 de la Constitución, la Corte dei Conti ejercita el control previo de legitimidad sobre los actos o disposiciones del Gobierno, así como el control sucesivo sobre la gestión de los presupuestos generales del Estado. Igualmente realiza, en la forma y casos establecidos por la Ley, el control sobre la gestión financiera de los entes a los que el Estado contribuye en vía ordinaria. Por último, pone en conocimiento del Parlamento el resultado de la verificación realizada. La jurisdicción de la Corte se extiende a las materias de contabilidad pública y a cualesquiera otras atribuidas por la Ley.

A grandes rasgos, puede afirmarse que la competencia de la Corte dei Conti tiene una cuádruple vertiente:

a) Función de control, que se manifiesta en la fiscalización de todos los actos de la Administración que se refieran a la gestión económica del Estado y de los entes institucionales y territoriales.

b) Función jurisdiccional, concretada en la posibilidad de someter a juicio a cuantas personas manejen de alguna forma caudales públicos, así como a los funcionarios que, incumpliendo los deberes de su cargo, causen perjuicios al Tesoro.

c) Función informativa, consistente en poner en conocimiento del Parlamento los resultados del control verificado.

d) Función consultiva, que resulta de la posibilidad de pronunciarse y emitir su parecer ante las Cámaras legislativas, en relación con los Proyectos de Ley que se refieran a materias de contabilidad pública o a regulación de pensiones de toda clase.

El ejercicio de la función de control puede realizarse con carácter preventivo o sucesivo.

El control preventivo es, acaso, la característica más notable del sistema italiano. Su trascendencia es enorme, toda vez que, si un acto sometido a control previo es declarado ilegal por la Corte, el acto deviene inexistente y no puede producir efectos jurídicos, salvo el caso especial de «registro con reserva».

Se trata, pues, de un control de legalidad, que se efectúa fundamentalmente sobre los siguientes actos:

a) Sobre todos los Decretos del Presidente de la República, sea cual fuere el objeto y el Ministerio de que procedan, excepto los actos políticos (nombramiento de Ministros, convocatoria y disolución de Cámaras, etc.), o los que sean expresión de prerrogativas personales del Presidente de la República (derecho de gracia, concesión de honores y distinciones, etc.).

b) Sobre todos los Decretos y disposiciones de cualquier rango, que autoricen gastos superiores a 2.400.000 liras, o contratos por un valor superior a 4.800.000 liras.

c) Sobre decisiones del Gobierno o de la Administración acerca de nombramientos, ascensos o ceses de los funcionarios públicos.

d) Sobre todas las órdenes de pago con cargo al Tesoro.

Por lo que se refiere al control sucesivo o «a posteriori» se realiza, en general, sobre los actos económicos de la Administración del Estado no sometidos a control previo y sobre la gestión financiera de los entes públicos autónomos.

La función de control de la Corte, en sus aspectos preventivo o sucesivo es tan amplia, respecto de la esfera estatal, que puede asegurarse que ningún acto administrativo-económico escapa a su supervisión. Como ejemplo de ello hasta las actas de emisión de moneda por el Estado han de llevar el «visto» de legitimidad de la Corte dei Conti, como puede observarse en los billetes de 500 liras, que no tienen la consideración de papel moneda emitido por la Banca de Italia, sino la de moneda de emisión estatal.

En orden a los entes autónomos de derecho público, hay que señalar algunas limitaciones a la competencia de la Corte.

En primer lugar están de hecho excluidas del control las entidades de participación estatal, equivalentes a nuestras Empresas Nacionales. Sin embargo, conviene hacer notar que la exclusión de estas entidades es meramente «de facto», por cuanto que, si bien no hay ninguna norma legal que las excluya de manera expresa, en la práctica no rinden cuentas a la Corte.

Legalmente sólo se exceptúan de este control las instituciones de crédito sometidas a la vigilancia del Inspectorado de Crédito, hoy Banco de Italia (Ley de 17 de julio de 1890, aún en vigor). Esto signi-

fica que en Italia están fuera del control de la Corte los organismos de crédito oficial.

Todos los demás entes autónomos, entre los que se incluyen las entidades gestoras de la Seguridad Social, son controlados por la Corte dei Conti. Este control abarca, como se ha dicho, la totalidad de la gestión del organismo durante un período de tiempo amplio, comprensivo, por lo general, de varios ejercicios económicos, y su objetivo principal es informar al Parlamento acerca de la economía del organismo en cuestión y, por lo tanto, la conveniencia de su mantenimiento, modificación o supresión.

El problema del control de los entes gestores de la Seguridad Social en Italia tiene, como en otros países, complejas derivaciones políticas, así como motivaciones históricas que le dan una fisonomía propia.

A pesar de la ingente masa de dinero que se mueve en este ámbito (solamente el INPS tuvo un presupuesto de 33 billones de liras en 1977), el control externo del mismo queda sometido a un tratamiento idéntico al de los organismos autónomos.

En definitiva, la Corte dei Conti realiza sobre cada uno de estos entes gestores de la Seguridad Social un control global que en nada se diferencia del que corresponde a otro organismo autónomo cualquiera, perteneciente a la Administración del Estado.

Por lo tanto, las entidades de la Seguridad Social se limitan a rendir a la Corte una cuenta anual relativa a la gestión de su respectivo presupuesto, acompañada de este documento y de los acuerdos adoptados por el Consejo de Administración a través del año.

Sabido es que la Seguridad Social es uno de los campos de mayor actividad política por parte de los Sindicatos. Estas fuerzas políticas se han opuesto tradicionalmente al ejercicio del control de la Corte sobre los fondos de la Seguridad Social, utilizando, entre otros, el argumento demagógico de que aquellos fondos son bienes de propiedad de la masa obrera y no de la nación.

Sin embargo, en los últimos tiempos empiezan a manifestarse opiniones, por iniciativa incluso de los partidos de izquierda, en el sentido de recabar para la Corte dei Conti un control más amplio sobre la Seguridad Social y un tratamiento de ésta similar al de los Presupuestos Generales del Estado.

Control de las Comunidades Autónomas por la Corte italiana

En un principio entendimos que a continuación de los moldes rectores del sistema italiano que se refieren a la organización y funcionamiento de su *Corte dei Conti*, de gran predicamento en cuanto al cumplimiento de sus arduos y muy diversos cometidos incluidos, como hemos visto, el control de la legalidad sobre todos los Decretos de la Presidencia de la República (con excepción de los actos políticos y de los que sean expresión de prerrogativas personales suyas) y las decisiones del Gobierno y de la Administración acerca de nombramientos, ascensos o ceses de los funcionarios públicos, procedía tratar sobre el control ejercido por la repetida *Corte* en las Comunidades Autónomas, cuya referencia nos había de ser muy interesante, dado que el sistema de Comunidades Autónomas es de nueva implantación en la Constitución de 1978, pero después de una mayor meditación sobre el asunto estimamos más oportuno exponer la materia específica de este control en el capítulo V de este trabajo (que abarca el tema referido, partiendo del párrafo *d*) del artículo 153 del citado texto fundamental), para contemplar especialmente la materia dedicada por la legislación italiana y por el nuevo proyecto descentralizador francés.

5. *Sistema húngaro*

Aunque de matiz totalmente diferente a sus homónimos europeos, pues su institución se ha desligado de ellos formando con los Estados socialistas un círculo propio, con control dependiente del ejecutivo y ejercido por éste, citamos, por lo que tiene de original, un matiz de la Comisión de Control del Estado en Hungría: Dentro de la función de control ejercida por el Gobierno mismo, uno de cuyos Ministros la preside, el Gobierno le señala cada año una fiscalización aparte, para ser ejercida con mayor intensidad y mayor número de datos que las que normalmente ejerce por imperativo legal.

6. *Sistema federal suizo*

El jefe de la sección de la Auditoría Federal Suiza, Dr. Remo KUETTEL, en un interesante artículo escribe lo siguiente (32):

(32) Remo KUETTEL: *La Oficina Federal de Auditoría Suiza. Un retrato*, «Revista Federal de Auditoría Gubernamental», vol. 5, núm. 3, Canadá, 1978.

«Las instituciones gubernamentales de Suiza —incluyendo su entidad fiscalizadora superior— son el resultado visible de una larga centuria de desarrollos políticos que han motivado a las gentes de 22 cantones a aglutinarse en una Confederación. En su actual forma, las instituciones reflejan el curso seguido por Suiza en poco más de un siglo. Como resultado de la formación del estado federal en 1848 surgió un nuevo órgano de gobierno además de los cantones, los cuales, en principio, han retenido su soberanía. Tendencias contradictorias entraron en juego: por una parte, el poder central; y por la otra, la autonomía de los cantones. Desde entonces, la evolución de las instituciones políticas suizas se nutre en esta antítesis. En la práctica, esto ha significado que, con el progreso económico y social y la creciente necesidad que siente toda la comunidad de resolver los nuevos problemas en interés del público, el poder del gobierno central ha tenido un incremento continuo.

Sin embargo, no importa cuán imperativo sea este desarrollo, aún existe una convicción ampliamente diseminada al efecto de que la autonomía regional de los cantones debe salvaguardarse. En 1948, y por muchos años desde entonces, el conflicto entre el poder central y la autoridad cantonal giraba principalmente alrededor de lo religioso y de los asuntos culturales; hoy en día tiene que ver casi totalmente con la política económica y las cuestiones sociales.

Sería errado suponer que la tensión en Suiza entre las fuerzas centralizadoras y aquellas que apuntan hacia la autonomía local haya alguna vez alcanzado proporciones dramáticas. El balance correcto se ha logrado una y otra vez: un balance relativo al problema concreto que debe confrontarse. Es así como el progreso constante se ha logrado sin solevaciones, imprevistas consecuencias, o perjuicios a algún sector de la población suiza.

Así, la Oficina Federal de Auditoría Suiza puede ahora echar una mirada retrospectiva a más de una cen-

turia de fructífera actividad. De hecho fue en 1877 que se formó una sección especial dentro del Departamento del Tesoro con el propósito de organizar la auditoría de libros y finanzas de la creciente administración del Estado. El título que ostenta actualmente fue escogido en 1882 y su primer reglamento data de 1903. Actualmente se rige por una Ley aprobada por el Parlamento suizo en 1967.

El principio primordial sobre el cual se basa la estructura de la Oficina está contenido en la Constitución suiza. No solamente ambas Cámaras del Parlamento deben aprobar el presupuesto para cada año en el mes de diciembre anterior, sino que también tienen que supervisar su ejecución. Por su parte, el Gobierno tiene responsabilidades similares. Ambas instituciones —la legislativa y la ejecutiva— buscaron instrumentos que le ayudaran en esta actividad, encontrándolos en la Oficina Federal de Auditoría de Suiza. De hecho la Oficina tiene que servir a ambas instituciones. ¿Cómo lo hace? Esa es la cuestión crucial, y la respuesta es la siguiente:

La Oficina es parte de la Administración suiza y, por consiguiente, es una agencia de la organización gubernamental. Pero tiene que transmitir cada expediente de auditoría, una vez concluido, a un Cuerpo parlamentario, denominado Delegación de Finanzas. Esta Delegación de Finanzas está compuesta de tres representantes de cada Cámara; tienen a su disposición un secretariado permanente dirigido por un funcionario público de alto rango que también pertenece al personal de la Oficina; en consecuencia, éste es también un funcionario de enlace. La ventaja principal de esta solución es que los parlamentarios, y de hecho ambas Cámaras del Parlamento suizo, están continuamente informados sobre la supervisión de todas las transacciones financieras y de los resultados de las auditorías. Los mismos parlamentarios son miembros de las Comisiones de Fianzas de ambas Cámaras; su función consiste en examinar anualmente el presupuesto presen-

tado al Parlamento para su aprobación por el Gobierno (denominado Consejo Federal Suizo), y las cuentas, que le son presentadas en la misma forma que el presupuesto.

Nosotros estamos firmemente convencidos de que está así garantizada una eficiencia máxima de los Cuerpos legislativos y ejecutivos de la Confederación Suiza en su tarea de asegurar una administración eficaz de las finanzas del Estado.

La Confederación Suiza tiene un sistema centralizado de presupuesto y contabilidad. Las diferentes ramas y agencias de la Administración ni siquiera pueden pagar en efectivo o a través de cuentas bancarias. Todo esto se hace mediante las llamadas «órdenes de pago», emitidas por las agencias y departamentos del Gobierno y enviadas con toda la documentación necesaria a la Oficina Federal de Auditoría de Suiza.

En consecuencia, el trabajo de auditoría de la Oficina comienza en una etapa muy temprana. Sin la firma de los funcionarios de auditoría estas órdenes no pueden ser enviadas a la agencia central responsable de la contabilidad presupuestaria y de las cuentas de la Administración suiza. Aunque no es posible el examen de cada elemento de una orden de pago, debido al gran número de comprobantes que se reciben a diario, este aspecto especial del sistema es de importancia primordial para lograr una eficiencia y disciplinada ejecución de las partidas del presupuesto apropiadas por el Parlamento suizo.

Cerca del 75 por 100 del tiempo laborable del personal de la Oficina se invierte en esta clase de trabajo de auditoría. El criterio principal es si la cantidad que debe cargarse a una cuenta específica del presupuesto está realmente dentro de la definición de la asignación y si los documentos constituyen suficiente evidencia para que se haga el pago. Cada empleado público de la Administración suiza sabe que tiene un supervisor, primero en su propia agencia o departamento y luego en la Oficina Federal de Auditoría, donde alguien

tiene que examinar y firmar la orden de pago. Y existen de verdad un número de cuestiones que son preguntadas oralmente o por medio de cartas diariamente por el personal de la Oficina de Auditoría.

Por ejemplo: ¿Era realmente necesario ordenar tal o cual *ítem* y cómo se compró el *ítem* correcto? ¿Qué averiguaciones se hicieron antes de que se otorgaran asignaciones o subsidios y acaso éstos están en conformidad con las leyes aprobadas por el Parlamento y las regulaciones pertinentes? Este es el tipo de preguntas que tienen que ser contestadas de manera satisfactoria porque de otra manera no se le dará curso a la orden de pago.

El resto de la capacidad de la Oficina Federal de Auditoría Suiza está reservada para la auditoría que regularmente tiene lugar en las sedes de las agencias y unidades del Gobierno, o de las asociaciones y compañías privadas o semiprivadas que reciben subsidios o que están ejecutando alguna bien definida actividad de naturaleza oficial. Estas auditorías se realizan regularmente sobre una base anual, pero algunas podrían llevarse a cabo cada dos o tres años. La mayor parte de la auditoría operativa se practica en estas circunstancias; la auditoría de transacciones constituye solamente una parte pequeña, porque uno desea saber realmente cómo se efectúan las labores y si el Estado obtiene el «valor de su dinero».

Está patente que la habilidad y la composición del personal constituyen el principal activo de una oficina o agencia. Esto también es cierto para la Oficina de Auditoría. Esa es la razón por la cual mucho tiempo es empleado por la gerencia y el personal en el mejoramiento constante de factores fundamentales.

Cerca del 70 por 100 del personal de la Oficina son profesionales y el otro 30 por 100 es personal del servicio general. El promedio de edad son los cuarenta y ocho años y la rotación anual es inferior al 5 por 100. Es así como la Oficina cuenta con un personal estable, con mucha experiencia y conocimientos obtenidos a lo

largo de muchos años de práctica en el campo de la auditoría pública.

El reclutamiento tiene tres fuentes diferentes: de firmas privadas de auditoría, de las universidades y escuelas graduadas de economía y de la propia Administración suiza. En cada caso, los nuevos miembros del personal deben seguir un curso de entrenamiento interno combinado con la introducción gradual a la esfera de auditoría que se le asignará más tarde. La experiencia ha demostrado que una amplia formación educacional es esencial para un buen comienzo en la Oficina Federal de Auditoría, pero luego toca a la entidad fiscalizadora seguir estrechamente el desarrollo profesional de cada nuevo funcionario y darle el apoyo debido. Podría animarle saber al comienzo de su carrera lo que le espera en el porvenir. Por otra parte, debe saber que también será evaluado cada año, ya que esto constituye la base para que el superior lo promueva.»

7. *El sistema en los Estados Unidos*

Elmer B. STAATS, Auditor general de los Estados Unidos (33), escribe un artículo interesante sobre actuación de la Auditoría General, para poner de manifiesto la manera de efectuar la complejidad de las operaciones de su función en los programas gubernamentales. Dice así:

«Desde aquella época en que los Auditores de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO) usaban viseras verdes y ponían su marca de verificación en cada comprobante, la clase auditora nos ha pedido que compartamos con ella las experiencias y lecciones que hemos aprendido al efectuar la auditoría de las operaciones gubernamentales. Hemos cumplido estas demandas de varias maneras. No olvidemos que nuestras auditorías cubren todos los aspectos importantes de las operaciones gubernamentales. No se limitan a los aspectos relativos a la contabilidad, ni a los libros, registros o documentos.

(33) Elmer B. STAATS: *The Audit Survey - A Key Step in Auditing Government Programs*, «Audit Standards Supplement Series», núm. 11, 1978.

El objetivo global de estas auditorías es el mejoramiento de las operaciones del Gobierno, a través de la evaluación del rendimiento y de la búsqueda de métodos tendentes a hacer más económica y efectiva la operación de los programas y actividades actuales o propuestas. Vamos a informar de lo que constituye un estudio de auditoría y cómo se efectúa en el examen de la economía y eficiencia y de los resultados de los programas.

En términos simples, un estudio —el primer paso en la auditoría— es un proceso de reconocimiento. Se espera que sea un proceso, relativamente rápido, de recolección de la información relacionada con la actividad o programa bajo examen, sin una verificación detallada.

El estudio permite contar con un enfoque ordenado de preparación y ejecución del trabajo de auditoría y, asimismo, puede ser un instrumento efectivo que permita destinar los escasos recursos de auditoría a las áreas en las que pueden ser de máximo beneficio.

A pesar de tener un propósito común, el enfoque del estudio difiere para cada tipo de auditoría. En la auditoría de la economía y eficiencia los esfuerzos del estudio se orientan a identificar las áreas en las cuales parece factible ahorrar tiempo, dinero y otros recursos cuantificables. En una auditoría de resultados del programa, los esfuerzos del estudio pueden ser dedicados principalmente al reconocimiento de las metas de los programas y a la determinación de la disponibilidad de la información necesaria para evaluar los resultados alcanzados.

En síntesis: un estudio de auditoría no es más que un conocimiento rápido de lo que está ocurriendo. Permite dirigir la atención del auditor a los asuntos más importantes.

El enfoque típico de un estudio es, inicialmente, una revisión de lo que hace la entidad y de cómo lo hace. Luego, el auditor afina el alcance por identificar algunas áreas —actividades o programas— que aparentan merecer una evaluación adicional.

El análisis continuo de la información obtenida debe

permitirle al auditor decidir sobre el volumen adecuado de trabajo para el estudio y si se justifica y es posible un examen profundo sobre una área específica.

Resumiendo: un estudio ha concluido cuando el Auditor ha identificado las áreas importantes y ha decidido si la revisión adicional de una área específica se justifica y es posible.

A veces, durante un estudio, se obtiene la información en grado suficiente como para recomendar mejoras de inmediato. En tales casos, las observaciones iniciales del Auditor deben ser discutidas con el funcionario responsable antes de desarrollar un plan para efectuar el examen profundo. Si los funcionarios de la entidad están satisfechos con el análisis del Auditor y están dispuestos a tomar las acciones sugeridas en las recomendaciones, los resultados del estudio deben ser informados como si fueran productos finales.

Durante el estudio, el Auditor podría descubrir una situación —por ejemplo, conflictos políticos, legislación pendiente, una reorganización significativa, una mudanza planificada o una huelga de empleados— que podría afectar seriamente sus esfuerzos. El Auditor debe evaluar los posibles efectos de la situación y decidir si se debe posponer o no el estudio.

No se debe efectuar un examen profundo si la entidad tomara acciones correctivas a base de las recomendaciones del estudio.

Un requisito primordial del estudio es la obtención de información general sobre los aspectos más importantes de la entidad, programa o actividad bajo examen. El Auditor requiere tener un conocimiento real sobre los programas y actividades que administra la entidad, su organización y personal, sus métodos de operación, los mecanismos de financiamiento y los montos gastados. Esta información dará al Auditor una perspectiva clara sobre los programas o actividades importantes y sobre aspectos claves o áreas que, en apariencia, son difíciles de controlar o son susceptibles a que se detecten abusos

o bajos rendimientos, permitiendo asimismo disminuir el alcance de la labor del estudio.

El propósito y alcance de un estudio, así como el conocimiento previo del Auditor sobre las áreas bajo examen determinarán las necesidades de información.

El conocimiento de la forma en que se intentó financiar una actividad o programa y los montos gastados en él le ayudan al Auditor a entender las operaciones financieras de una entidad, a identificar las áreas que causan los mayores volúmenes de gasto y a evaluar el cumplimiento de los requisitos legales. La información a ser reunida podría incluir:

- Las asignaciones presupuestarias con que son financiados los programas y actividades bajo examen y la identificación de los comités legislativos responsables de revisar las solicitudes de presupuesto.
- Datos presupuestarios presentados a la legislatura.
- Tabulaciones, año por año, de las asignaciones e ingresos para las actividades que generan rentas.
- Autoridad para efectuar operaciones de crédito.
- Monto, tipo, costo y ubicación de los activos.
- Datos sobre costos de operación.

En cada estudio el volumen de los datos históricos de carácter financiero a ser obtenidos, es un asunto de juicio.

El Auditor, por supuesto, debe lograr un conocimiento general de los métodos con los que la entidad conduce su trabajo y se mantiene informada sobre su avance y ejecución. La información a ser reunida podría incluir:

- Políticas generales establecidas por la Ley y por la gerencia.
- Una descripción de los métodos operativos.
- El proceso utilizado por la entidad para establecer sus metas y para controlar selectivamente el rendimiento.

- Una descripción de los problemas más importantes y de las áreas de especial interés para la legislación y para el pueblo.

El programa o actividad bajo examen debió haber sido autorizado por alguien. Por ello, uno de los primeros pasos en el examen de un programa o actividad específica es el reconocimiento de la autoridad básica de la entidad. El Auditor debe considerar tanto la autoridad legal establecida por Cuerpos legislativos e interpretada por organismos judiciales, como la autoridad administrativa que se origina dentro de los varios niveles de la rama ejecutiva. Tal entendimiento es necesario para que el Auditor pueda identificar fallos del organismo auditado en el cumplimiento de los requisitos que le han sido impuestos o en la ejecución de las tareas que han sido asignadas. Sin embargo, si el fiel cumplimiento de una Ley o reglamento obstaculiza el logro de las metas programadas o ello aumenta innecesariamente los costos, sin aumentar la efectividad, tales hechos deben ser informados por el Auditor.

La información relativa a la autoridad legal puede encontrarse en las Leyes, en el historial legislativo, en las decisiones judiciales y en los registros de audiencias judiciales. A veces, el Auditor podría necesitar la ayuda de un Abogado para clarificar el significado y la intención de la Ley.

La información referente a la autoridad administrativa puede encontrarse en las órdenes ejecutivas, en las resoluciones tomadas, en directivas gerenciales o en otras fuentes similares. En el Gobierno tal autoridad normalmente constará por escrito. Si es verbal, el Auditor debe asegurarse de efectuar entrevistas tanto con la persona que ha dado la orden como con aquella que la recibe, para convencerse que las dos partes están de acuerdo sobre la autoridad otorgada.

Las metas constituyen los objetivos que la gerencia intenta o espera lograr y los criterios —normas e indicadores de rendimiento— utilizados para medir el progre-

so en su consecución. Asimismo, un aspecto importante al inicio del estudio es la identificación de las medidas de los programas o actividades bajo examen.

Debido a que las metas incluyen los criterios a base de los que los auditores pueden determinar si existe una debilidad o deficiencia potencial, las metas de los programas o actividades a ser examinados deben ser ampliamente conocidos por el auditor antes de proceder al examen profundo. Un examen más profundo cuando las metas no pueden ser reconocidas satisfactoriamente resulta fútil.

En las auditorías de eficiencia y economía las metas generalmente se hallan implícitas. Se espera de una organización la realización de su trabajo de manera eficiente y mantener el costo de dicha ejecución tan bajo como sea posible sin sacrificar el rendimiento efectivo. Puesto que la conservación de los recursos asignados constituye en sí un objetivo, la meta está presentada por la norma aplicada para medir la razonabilidad de los recursos utilizados. Al establecer normas para medir la eficiencia un auditor frecuentemente puede obtener criterios realísticos de otros organismos que tienen funciones similares.

En la auditoría de resultados de programas las metas representan lo que intenta lograr quien autoriza el proyecto o actividad. La acumulación de información sobre los objetivos de los programas e indicadores de rendimiento es un aspecto crítico, porque uno de los propósitos primordiales de la evaluación de los resultados de los programas es informar sobre el grado en que han sido alcanzadas las metas deseadas.

Muchas veces los programas tendrán más de una meta y además varias medidas alternativas para lograrlas. Otras entidades también pueden tener programas con objetivos similares. Durante el estudio el auditor debe decidir si todas o sólo algunas metas, enfoques y programas relacionados serán evaluados.

Al auditor podría requerir un considerable trabajo para identificar las metas de programas que han evolu-

cionado pero que no han sido claramente registradas por escrito. En algunos casos, puede ser factible la utilización de metas de otros programas o actividades similares. Sin embargo, no es responsabilidad del auditor el establecer las metas. Asimismo, el auditor debe cuidarse de establecer metas si aquellas que existen son demasiado vagas como para que sean útiles.

Es importante la definición de las metas porque ellas incluyen los criterios que los auditores requieren para determinar si es factible la introducción de las mejoras.

El objetivo primordial del estudio es observar y decidir si la realización del trabajo adicional o examen profundo de una área específica se merece o es posible. Al tomar esta decisión el auditor debe aplicar todo el conocimiento e información acumulada durante el estudio.

La idea básica es de tratar de identificar una condición en la cual parece que no se logran plenamente las metas o en la cual no es claro cuáles son las metas o qué resultados se están logrando.

Una medida para identificar áreas-problemas es buscar debilidades en los controles gerenciales que podrían causar operaciones ineficientes y la disminución de la efectividad de los resultados de los programas.

Los auditores tienen el embrión de un hallazgo cuando la información obtenida señala que:

- No se han establecido las metas.
- No se miden los resultados.
- No se logran plenamente las metas.

Una gran variedad de enfoques podría ser utilizada durante un estudio para obtener información e identificar las áreas que merecen una atención más detallada —es decir, áreas en las cuales existen prácticas ineficientes o en las que las metas establecidas no se están logrando—. Estos enfoques varían, dependiendo de muchos factores que incluyen la imaginación, el ingenio y la curiosidad educada del auditor. Los métodos siguientes son comunes en la mayoría de los estudios.

El primer paso del estudio es tomar contacto con los más altos funcionarios de la Administración. Esto es importante tanto para los Auditores externos independientes como para los Auditores internos. Los administradores deben conocer las responsabilidades de los Auditores, los objetivos generales de la auditoría y sus métodos de operación. Se debe hacer lo mismo en cada oficina descentralizada que se visite.

A veces pueden obtenerse pistas interesantes de los funcionarios de la entidad. Ellos pueden identificar áreas problemáticas o sugerir que el Auditor investigue algunos asuntos que les preocupa, pero sobre los cuales no tienen información confiable. También es útil el contacto con el personal técnico que está directamente involucrado con las operaciones para tener una comprensión cabal de las operaciones de la entidad.

La obtención de información útil del personal de la entidad depende de la capacidad y antecedentes del Auditor para efectuar indagaciones independientes y constructivas. Si existe temor hacia el Auditor debido a informes pasados altamente críticos, los funcionarios podrían no cooperar satisfactoriamente. Se requiere buen juicio al seleccionar las personas a entrevistarse. Puede obtenerse valiosa información a través de la conversación con personas conocedoras de los asuntos de nuestro interés, aunque el contacto personal con muchas de ellas puede consumir demasiado tiempo.

Las entrevistas con otras personas directamente afectadas por el programa tales como beneficiarios posibles, y con otras fuera de la entidad con intereses o conocimientos en el programa, pueden proveer valiosa ayuda en la definición de sus metas y para encontrar sus debilidades. El Auditor debe asegurarse de tener contacto con los comités legislativos apropiados para conocer cualquier interés y preocupación que ellos tengan. El Auditor también debe familiarizarse con áreas problema, que hayan sido discutidas o cuestionadas en audiencias legislativas.

A pesar que las entrevistas pueden proveer al Auditor

datos útiles para evaluar el impacto de un programa, los contactos con muchas personas pueden consumir demasiado tiempo y ser muy costosos. Puesto que no deben efectuarse numerosas entrevistas durante el estudio, el Auditor debe considerar la utilización de encuestas en un reemplazo.

En muchos casos, es indispensable que el auditor realice observaciones oculares al sitio en el que se ejecutan las actividades que le permitan lograr el conocimiento rápido que requiere su trabajo sobre las operaciones de la organización y sobre su ambiente. Estas inspecciones al sitio de trabajo son valiosas en un estudio dirigido a la economía y a la eficiencia.

La inspección física puede ayudarle al Auditor a:

- Obtener rápidamente el conocimiento.
- Identificar indicios de desperdicio.
- Enfocar sobre áreas débiles que merecen una mayor indagación.

El Auditor debe mantenerse alerta frente a signos de desperdicio e ineffectividad que pueden reflejar debilidades que merecen mayor indagación. Ejemplos de ello, son las acumulaciones de trabajo, la acumulación excesiva de equipos y materiales, personal ocioso, extensas labores de reparación o la repetición del trabajo ya efectuado en las operaciones de producción, métodos de trabajo y máquinas obsoletos, y pobres condiciones de trabajo.

El Auditor no tiene que ser un experto en un campo específico—tal como ingeniería industrial o ciencias sociales—para observar una actividad y efectuar preguntas que conduzcan a conclusiones inteligentes. En la mayoría de las veces lo que necesita es un poco de sentido común y una mente inquisitiva que se pregunte si ¿hay una mejor manera de hacer ésto? o si ¿son éstos los resultados deseados?

Los mismos datos que le son útiles a la gerencia para llevar a cabo sus funciones, frecuentemente le son útiles al Auditor. Los informes de que dispone la gerencia, ta-

les como: presupuestos, estados de operaciones, informes de costos por departamentos, etc., pueden dar a conocer el grado de corrección con que se están logrando las metas. El Auditor necesita analizar los informes comparativos. Si los Administradores no reciben tal información, el auditor debe preguntar cómo controlar sus operaciones. Esta línea de indagación puede apuntar hacia la falta de control gerencial efectivo y a otras debilidades administrativas.

En cualquier organismo una buena fuente de información es su archivo de informes de auditoría y de otras revisiones.

Durante el estudio, el Auditor debe averiguar sobre la existencia de estudios gerenciales, informes de auditoría interna y planes de trabajo pasados, en ejecución o planificados. Son de valor especial análisis relacionados con el establecimiento de las metas de los programas y la medición del proceso para lograrlos.

Un modo útil de obtener un conocimiento práctico sobre las operaciones, la eficiencia y los resultados, es rastrear algunas actividades específicas de trabajo desde su inicio hasta su finalización. Esto le permite al auditor determinar rápidamente las prácticas seguidas realmente, lo cual es mucho más satisfactorio que una revisión de los manuales de la entidad y un examen eventual de algunas actividades seleccionadas para comprobar si se siguen los procedimientos prescritos. En el estudio, esto sería efectuado por medio de la observación ocular actual y de una discusión con los funcionarios de la entidad y otros involucrados en el proceso del trabajo.

Un flujograma puede ser de gran ayuda al sintetizar la información obtenida en un estudio. Le puede facilitar al Auditor la visualización y fácil entendimiento del proceso de trabajo por medio de la representación gráfica del flujo de las operaciones y la estructura de control gerencial relacionada. Un flujograma es una herramienta de valor especial para comparar el sistema actual con el propuesto.

La comunicación oportuna de los resultados de estudio de auditoría es tal vez su parte más importante. ¿Qué valor tendría el estudio de auditoría si no se toma acción alguna sobre los asuntos que demandan atención?

Para facilitar la comunicación y suministrar un registro de futuras referencias, es una buena idea elaborar un resumen al terminar un estudio. Este resumen debe explicar lo que se ha hecho, debe presentar brevemente las observaciones y recomendaciones del auditor para la ejecución de trabajo adicional. Cuando los resultados del estudio sugieren la realización de exámenes adicionales profundos, el auditor debe señalar:

- Los problemas y motivos para profundizar su análisis.
- La información pertinente, desarrollada durante el estudio.
- Los pasos de trabajo sugeridos y la razón de ellos.
- Estimados preliminares de los requisitos de tiempo y recursos, especialmente en lo que respecta al personal.
- Fecha límite para completar el examen profundo y el informe.»

Hemos creído oportuno transcribir casi en su integridad el artículo del Auditor general de los EE.UU. estimando de interés su contenido, por su diferenciación con los sistemas clásicos europeos. En ese país y en la mayoría de los americanos —con contadas excepciones— el control es unipersonal, y sus titulares son los auditores o los controladores. Como control del mismo o parecido modelo europeo, se ha examinado el Control Federal Suizo.

Tribunal de Cuentas del Japón:

Antecedentes del control en Japón.—Al final del régimen feudal de Tokugawa, que había durado casi doscientos setenta años, el Japón, con la Reforma de Meiji, dio el primer paso de su modernización. Por lo que afecta a la materia del control, la cuenta estatal proseguía sin

embargo las costumbres del Shogunato (Gobierno de Shogun), esto es, ningún control se ejercía por parte de organismos *ad hoc*. Esta situación obligó a establecer en 1869 el Departamento de Control, como Organismo integrado en el Ministerio de Hacienda, basado en el modelo del *Kanjo-Ginmi-Yaku* (Inspector de Cuentas) establecido por el Gobierno de Tokugawa en 1682, con la finalidad de asegurar los ingresos, evitar gastos inútiles y consolidar su base financiera. Este Departamento de Control se ocupa no sólo de llevar a cabo el control de los ingresos y los gastos del Gobierno Meiji, sino también de la elaboración de la Cuenta General del Estado, del análisis de las previsiones presupuestarias y de la ejecución del control de todas las actividades financieras.

Con el fin de ampliar el control que ejercía el Departamento de Control hasta entonces existente, éste se transforma en mayo de 1880 en *Kaikei-Kensa-In* (actual Tribunal de Cuentas), dependiendo directamente del *Dajokan* (Organo semejante al Gabinete) y concentrando su atención en el examen de las cuentas finales de ingresos y gastos y en la elaboración de los reglamentos de la contabilidad pública, extendiendo el control a la comprobación de las irregularidades y a la salvaguardia de la economía de los gastos públicos.

En 1889, al promulgarse la Constitución de Meiji, la soberanía retorna al Emperador y el Tribunal pasa a depender en principio del Poder ejecutivo, guardando, no obstante, su *status* independiente de los Ministros del Estado y configurándose como un Organo constitucional sujeto directamente al Emperador, con el objeto de supervisar las finanzas públicas desde un área más imparcial. Su modelo fue el Tribunal de Cuentas Prusiano, sin más relaciones con la Dieta o Parlamento que la presentación de informes. Sus funciones esenciales consistían en asegurar la legalidad y la oportunidad de los ingresos y gastos, así como la de inspeccionar el activo y el pasivo del Estado.

El actual Tribunal de Cuentas del Japón.—Después de la Segunda Guerra Mundial, sufrió el Japón grandes transformaciones en todos los aspectos, y al promulgarse su nueva Constitución, en mayo de 1947, se desplazó la Soberanía del Emperador al pueblo, cambiándose como consecuencia el *status* del Tribunal de Cuentas, que se convierte en el Supremo Tribunal de Cuentas del Pueblo, independiente del Emperador, del Gabinete y de la Dieta, aunque sus relaciones con ésta se estrecharon más que antes.

Independencia.—El Tribunal de Cuentas del Japón no depende del Poder legislativo, ni del judicial. Toma parte de la Administración, si bien es independiente del Gobierno, en el que reside el Poder ejecutivo, tal como se establece en la Constitución y en su Ley Orgánica.

Esta independencia comporta:

a) Independencia presupuestaria. Para la elaboración de sus presupuestos, el Tribunal de Cuentas actúa como un Ministerio más, pero con la particularidad de que no viene obligado a enviarlos al Ministro de Hacienda, sino directamente al Gobierno que es quien ha de presentarlos a la Dieta o Parlamento. Cualquier modificación que el Gobierno haga de los Presupuestos del Tribunal de Cuentas debe ser consultada con el Presidente del Tribunal de Cuentas, y, en caso de reducción, ésta debe ser motivada, lo que dará lugar a que el Parlamento delibere y decida sobre tal modificación.

b) Poder para promulgar sus propios Reglamentos. En el Japón, la facultad de dictar disposiciones complementarias de las leyes, le corresponde al Gobierno mediante Decreto. Sin embargo, en el caso del Tribunal de Cuentas existe una excepción muy cualificada. Es al Tribunal de Cuentas a quien corresponde dictar los reglamentos que desarrollen su propia Ley Orgánica, con absoluta independencia del Gobierno.

c) Independencia de sus miembros y funcionarios. El Tribunal de Cuentas está compuesto por:

1. La Comisión de Control, órgano supremo de decisión en quien gravita, además, la potestad reglamentaria. Está formada por tres miembros nombrados por el Gobierno con la anuencia de las dos Cámaras Parlamentarias y la ratificación Imperial y por un período de siete años, durante el cual gozan de inamovilidad absoluta. Uno de ellos es elegido Presidente por acuerdo mayoritario de la Comisión de Control y nombrado por el Gobierno.

2. El Departamento Ejecutivo General, cuyos funcionarios son nombrados y cesados por el Presidente del Tribunal previa decisión de la Comisión de Control y cuya independencia de la Administración está completamente garantizada al regirse en exclusiva por las normas contenidas en el Reglamento del Tribunal.

Facultad de reglamentación.—El artículo 38 de la Constitución establece que el Tribunal de Cuentas japonés «determinará aquellas

disposiciones que considere necesarias para el ejercicio de su función fiscalizadora, además de las que están previstas en la ley». O sea, que está autorizado para dictar todos los Reglamentos y disposiciones que considere necesarias para los métodos y la fiscalización, y asimismo para la organización, administración del Tribunal y cualesquiera otras que considere oportunas, con lo cual interfiere en su caso las posibles injerencias de la Administración.

Composición y organización.—Tal como ya hemos reseñado, el Tribunal de Cuentas del Japón tiene una estructura bidimensional (Comisión de Control y Departamento Ejecutivo General) que, al separar la facultad decisoria de la ejecución de la actividad fiscalizadora, garantiza la objetividad e imparcialidad en el desempeño de sus funciones.

La Comisión de Control, órgano supremo de decisión, está formada por tres miembros, y sus acuerdos son colegiados, sin que el Presidente, elegido de entre ellos por mayoría, goce de poderes especiales. Son nombrados por el Gobierno con el acuerdo de las dos Cámaras que componen el Parlamento y ratificados por el Emperador, al igual que los Ministros del Gobierno y los Magistrados del Tribunal Supremo. Tienen categoría de Secretarios de Estado, los miembros, y de Ministro del Gobierno, el Presidente, gozando del mismo sueldo y privilegios.

Su competencia alcanza: a la promulgación y modificación de los Reglamentos del Tribunal; nombramiento de los funcionarios; designación de las instituciones a fiscalizar de acuerdo con lo establecido en las leyes; elaboración de los informes que han de ser enviados al Parlamento; determinación de la responsabilidad de los cuentadantes y funcionarios; emisión de pareceres sobre las medidas a adoptar en las instituciones y organismos fiscalizados, y proposición de mejoras en la Administración.

El Departamento Ejecutivo General es el ejecutor de las funciones fiscalizadoras del Tribunal, bajo la supervisión de la Comisión de Fiscalización. No puede adoptar ninguna decisión definitiva, y el resultado de sus actividades es transmitido a la Comisión de Control para deliberación y decisión.

El Departamento Ejecutivo General está dirigido por un Secretario general, asistido de un Vicesecretario, que realiza sus funciones en caso de ausencia o vacante, y compuesto por cinco Direcciones, en la

que se distribuyen los mil doscientos funcionarios que le integran, entre los que figuran setecientos cincuenta fiscalizadores y más de cien técnicos en distintas materias.

Alcance de la fiscalización.—El Tribunal de Cuentas, órgano constitucional, tiene como actividad básica la fiscalización de las cuentas de ingresos y gastos del Estado, conforme a lo establecido en el artículo 90 de la Constitución del Japón. Examina, además, todas las cuentas que son sometidas a su control en virtud de las leyes.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas señala las cuentas que deben ser examinadas por el Tribunal:

- a) Cuentas mensuales de ingresos y gastos. Además de la cuenta general, el Tribunal debe fiscalizar todas las operaciones financieras realizadas a lo largo de cada año fiscal.
- b) Las cuentas de ingresos y pagos realizados, así como las de bienes muebles y patrimonio del Estado.
- c) Aquellas en las que se recogen la creación o liquidación de derechos y el aumento o disminución de los bonos y Deuda del Estado.
- d) El dinero efectivo, metales preciosos y títulos recibidos y expedidos por el Banco del Japón en nombre del Estado.
- e) Las cuentas de las personas jurídicas en las que, al menos la mitad de su capital, sea propiedad del Estado.
- f) Todas aquellas cuentas que de acuerdo con las leyes deban ser sometidas a la fiscalización del Tribunal.

El Tribunal podrá fiscalizar, además, cuando lo considere conveniente o a petición del Gobierno, las siguientes cuentas:

- a) Los títulos que pertenecen al Estado o que se encuentren bajo su custodia o el dinero efectivo y bienes muebles que estén bajo custodia del Estado.
- b) Las entradas y salidas de dinero efectivo, bienes muebles o títulos, efectuados en nombre del Estado, de la Sociedad estatal de Tabaco y Sal, de la Sociedad estatal de Ferrocarriles del Japón o de la Sociedad estatal de Correos y Telégrafos, por aquellas entidades que no sean ni el Estado ni las Sociedades estatales.
- c) Las cuentas de todas aquellas entidades a las que se les han concedido subvenciones, primas, préstamos, indemnizaciones, etc., bien directa o indirectamente por el Estado o a través de las Sociedades estatales.

d) Las cuentas de las personas jurídicas cuyo capital pertenezca en parte al Estado.

e) Las cuentas de aquellas Entidades cuyo capital pertenece a organismos en los que, a su vez, el Estado o a las Sociedades estatales tienen una participación.

f) Las cuentas de aquellas Entidades que disfruten de una garantía de pago por parte del Estado o de una Sociedad estatal.

g) Las cuentas de los contratistas de obras o de los suministradores de bienes muebles al Estado o a cualquiera de las Sociedades estatales, en cuanto se refiere a dichos contratos.

De este modo, la actividad fiscalizadora del Tribunal no sólo alcanza a la esfera de la actividad económica del Estado, como son los ingresos, gastos, propiedades, créditos, activos y pasivos, sino que también se extiende a las cuentas de las Sociedades estatales y de aquellos organismos a los que el Estado o las Sociedades estatales prestan una asistencia financiera.

Realización de la fiscalización.—El Tribunal de Cuentas fiscaliza y supervisa las cuentas públicas, para asegurar su legalidad y corregir sus defectos. Esta función se lleva a cabo por medio del examen de dichas cuentas en la sede del propio Tribunal o bien mediante fiscalizaciones *in situ*.

El contenido y los procedimientos de presentación de las cuentas, así como los documentos justificativos que deben acompañarlas, están determinados en el Reglamento relativo a la justificación. El Tribunal tiene facultad para ordenar cuantas investigaciones complementarias y solicitar cuantos documentos crea conveniente, para la mejor realización de su cometido.

De acuerdo con los principios de autonomía local, establecidos en la Constitución, la fiscalización de las Corporaciones Locales es realizada por sus propias instituciones de control en la medida en que sus recursos financieros procedan de sus propias fuentes de ingresos. Pero el Tribunal de Cuentas tiene facultad para fiscalizar todas aquellas cuentas de las Corporaciones Locales que hagan referencia a ingresos procedentes de una asistencia financiera o a subvenciones del Estado.

Además de esta fiscalización centralizada, el Tribunal de Cuentas, cuando lo estima oportuno, realiza también fiscalizaciones *in situ*. Esta fiscalización ha puesto claramente de manifiesto las ventajas que comporta en todo lo referente a la recopilación de datos y la evaluación

de sus actuaciones, merced al acceso directo que le permite a todos los libros, documentos y personas relacionadas con ellos.

El Tribunal de Cuentas aplica este método de fiscalización *in situ* a todas las Oficinas centrales de los Departamentos ministeriales y de los Organismos y Sociedades estatales, a sus Oficinas auxiliares y gran número de Organismos subvencionados. Dada la eficacia de este control, todas las Oficinas centrales y las locales más importantes son fiscalizadas *in situ* anualmente; las demás lo son cada dos o tres años. Como dato significativo podemos aportar que en 1989 el Tribunal de Cuentas invirtió alrededor de 39.000 jornadas laborales en la fiscalización *in situ* y gastó 400.000 dólares, lo que significaba alrededor del 6,7 por 100 de su presupuesto, como gastos de viaje.

La finalidad de la actividad de control del Tribunal no es solamente asegurar la legalidad y la regularidad de las cuentas, sino también controlar la economicidad y la eficacia tanto de los ingresos como de los gastos públicos.

Los dos métodos de fiscalización mencionados presentan cada uno sus propias ventajas, y ambos se complementan para la consecución de las funciones del Tribunal.

Informe.—El Tribunal de Cuentas elabora cada año un informe sobre la Cuenta General del Estado, que es enviado al Parlamento por intermedio del Gobierno. Al mismo tiempo, le eleva también un informe sobre las propiedades del Estado y otro informe especial sobre la Cuenta General del Departamento de Radiodifusión y Televisión del Japón. Pero todas las actividades de control de cada año fiscal son recogidas de una manera global en el informe sobre la Cuenta General que constituye el núcleo de los informes elaborados por el Tribunal de Cuentas.

Los materiales que deben ser incluidos en el informe sobre la Cuenta General están especificados en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y en su Reglamento. Se prevé en ellos que las materias relativas a la Cuenta General del Estado sean mencionadas en primer lugar. Y son las siguientes:

- a) Certificación sobre la Cuenta General de Ingresos y Gastos del Estado.
- b) Si las cifras de la Cuenta General del Estado coinciden o no con las del estado de cuentas procedentes del Banco del Japón.

c) Si se han cometido o no infracciones a las leyes, decretos o al Presupuesto del Estado, y si se han observado irregularidades en el curso de la actividad fiscalizadora.

d) Asuntos sobre los que el Tribunal de Cuentas ha solicitado una acción disciplinaria, conforme a las previsiones legales, contra los cuentadantes.

e) Determinación de la responsabilidad de los cuentadantes y funcionarios, de acuerdo con lo establecido en las leyes.

f) Cuestiones sobre las que el Tribunal ha manifestado su opinión o exigido medidas en orden a la rectificación de las actuaciones irregulares.

g) Asuntos respecto de los cuales el Tribunal ha expresado su opinión o solicitado la adopción de medidas para la modificación de leyes, decretos y sistemas administrativos y los resultados de tal actuación.

h) Cualquier otro asunto que el Tribunal juzgue necesario mencionar puede ser incluido en este informe, con lo cual se convierte en un informe anual sobre las actividades del Tribunal de Cuentas.

Una vez presentado el informe, las Comisiones de la Cuenta General de ambas Cámaras del Parlamento proceden a su examen, en el curso del cual pueden pedir que comparezcan las personas afectadas o que sean presentados los documentos de referencia. Los miembros de la Comisión de Control pueden comparecer en las sesiones del Parlamento con objeto de explicar y detallar todas las cuestiones recogidas en el informe.

El examen de la Cuenta General del Estado que realiza el Parlamento tiene un carácter político, pues persigue evaluar la actuación del Gobierno en la ejecución de los Presupuestos del Estado. El Tribunal, en cambio, examina la Cuenta General desde el punto de vista jurídico y técnico para determinar la regularidad, economicidad y eficacia con que se ha llevado a cabo la ejecución de los presupuestos.

Función cuasijudicial.—Cuando de la actuación dolosa o negligente de los funcionarios que ordenen, manejen o custodien fondos, efectos o bienes del Estado y de las Corporaciones públicas se derive algún perjuicio o daño para el Tesoro Público, al Tribunal de Cuentas le compete la determinación del daño y perjuicio, así como dictar la resolución oportuna ordenando el reintegro de las cantidades correspondientes. La obligación nacida de esta resolución no puede ser

condonada ni reducida si no es con la aprobación de las Cámaras Parlamentarias, y es de ineludible cumplimiento sin perjuicio de que pueda ser apelada ante la jurisdicción ordinaria.

Función disciplinaria externa.—Como complemento de su función cuasijudicial, el Tribunal de Cuentas puede exigir de los jefes de los departamentos ministeriales que les sean deducidas las responsabilidades disciplinarias procedentes a los funcionarios cuya actividad haya ocasionado perjuicios al Tesoro, tanto si ello es debido a una conducta dolosa como si se ha originado por incumplimiento negligente de las normas y disposiciones por las que han de regirse en el ejercicio de su función.

Resolución de reclamaciones.—Otra función complementaria de la fiscalizadora y que compete al Tribunal de Cuentas es la de examinar y resolver las reclamaciones que les sean presentadas por terceros sobre la actuación de los cuentadantes y, en general, sobre todas las operaciones financieras públicas.

Este sistema fue introducido después de la Segunda Guerra Mundial con el fin de ofrecer a los interesados un procedimiento simplificado para remediar una situación anómala sin necesidad de recurrir a procedimientos judiciales, con frecuencia más complicados, lentos y costosos.

Es ésta, al menos para nosotros, una institución procesal que guarda una equivalencia, siquiera sea parcial, con la del *Ombudsman*, *Mediateur* o Defensor del Pueblo. Y que, unida a la iniciativa del Tribunal de Cuentas para la reforma de la Administración, sus sistemas, reglamentos, ordenanzas y leyes, y a la exigencia de medidas disciplinarias por parte del Tribunal, nos llevaría a la conclusión de que en el Japón será innecesaria la creación de tal órgano (*Ombudsman*) por estar subsumidas en las del Tribunal de Cuentas las funciones que pudieran ser asignadas a tal institución.

Notificación al Ministerio fiscal.—Cuando el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones, observase indicios de que se ha cometido un delito, deberá comunicarlo al Ministerio fiscal, a los efectos oportunos.

Opiniones del Tribunal.—El Tribunal de Cuentas debe ser consultado y oído en los siguientes casos:

a) Elaboración, enmienda o derogación de las leyes y reglamentos referentes a la contabilidad del Estado.

b) Elaboración, enmienda o derogación de las normas concernientes a los ingresos y pagos, bienes muebles y títulos, y a los libros de contabilidad.

Además, el Tribunal de Cuentas emitirá su opinión cuando le sea solicitada por algún cuentadante o agente contable sobre dudas en el cumplimiento de su función.

9. *El control fiscal en Latinoamérica*

El control fiscal en algunos países latinoamericanos es ejercido por Tribunales con potestades para sentenciar (Brasil, Nicaragua y, parcialmente, Argentina y El Salvador); en los demás casos, las instituciones no tienen competencias de este tipo. Señalemos también una interesante modalidad: que paralelamente a la institución existe una Corte Judicial de Cuentas, separada orgánicamente, con potestades para sentenciar, la cual entabla el procedimiento judicial por iniciativa de la institución. Si esta última está organizada como Tribunal, sus sentencias naturalmente tienen valor ejecutivo, aunque se prevén también recursos legales contra tales sentencias.

En lo que se refiere a sus relaciones con el Parlamento, las instituciones están por lo general ligadas a éste con vínculos bastante estrechos. Algunas veces están instituidas como órganos auxiliares del poder legislativo y, frecuentemente, están sometidas a sus instrucciones. Solamente Paraguay y Uruguay no tienen, en lo esencial, ninguna conexión con el Parlamento.

El aspecto formal del procedimiento de control fiscal está caracterizado, en casi todos los países latinoamericanos, por el hecho de que la institución concede un finiquito formal a los responsables de las operaciones.

Las facultades legales de las instituciones están atribuidas de una manera relativamente heterogénea. No se presenta ninguna imagen uniforme respecto a la potestad de la institución para obligar a los responsables a reparar el daño causado al Fisco, de impartir instrucciones obligatorias, o de imponer multas. Tampoco puede decirse que algunas instituciones tengan todas las mencionadas facultades, mien-

tras que las demás carecen de ellas; sino, más bien, que estas competencias están conferidas de una manera diferente en cada país.

Por el contrario, las competencias esenciales de examen que tienen las instituciones están fijadas de modo uniforme y suficiente. Las instituciones tienen, en todos los casos, la facultad de revisar la totalidad de los comprobantes requeridos y, casi siempre, la de pedir informaciones orales.

Está muy extendido en el ámbito latinoamericano el control previo. Con pocas excepciones, las instituciones ejercen este tipo de control, para lo cual llevan registro de las erogaciones estatales, donde se anotan todas las órdenes de pago visadas por las mismas. Estos registros constituyen un medio auxiliar muy importante para el examen de los saldos contables, pues la institución puede comprobar, en esta forma, si realmente le fueron sometidas todas las erogaciones anotadas en las cuentas. En el ejercicio del control previo, las instituciones tienen, en principio, el derecho de veto absoluto, es decir, que la correspondiente orden no puede hacerse efectiva si no es aprobada por ellas. Empero, frecuentemente existe un órgano supremo estatal—no siempre idéntico al ordenador—que tiene la facultad de confirmar el mandamiento de pago, no obstante, la objeción de la institución. Es decir, el Presidente de la Nación o el Consejo de Ministros pueden, a pesar del reparo de la institución, disponer el pago de la orden; en tal caso, la institución debe darle curso con reserva y proceder a su registro. Debido a la gravedad del asunto, siempre se informa al Parlamento, el cual puede exigir explicaciones al Gobierno. La referida forma de refrendo bajo reserva, se practica con relativa frecuencia en el área jurídica latinoamericana.

Con respecto a los objetivos del control, se evidencia que todas las instituciones tienen la potestad de examinar la regularidad de las operaciones (cumplimiento de las leyes y demás normas). El examen de la economicidad y la conveniencia de los gastos no compete a todas las instituciones; en ocasiones, inclusive, se prohíbe terminantemente ejercer este tipo de control. Es singular la información de cierta institución que, contraviniendo tal mandato, examina de hecho la economía del gasto. Esto puede tomarse como indicio de que no siempre, en el futuro, será rechazada la necesidad de examinar también la economicidad de las erogaciones. Como dato atípico, pero sumamente interesante, puede mencionarse que alguna institución controla el enriquecimiento de los funcionarios públicos median-

te la comparación de su fortuna privada en el momento de tomar posesión del cargo y en el de su retiro del mismo (34).

10. *El control del gasto en los organismos internacionales o supranacionales*

Durante los últimos treinta años, como es conocido, se ha producido un incremento de las relaciones internacionales como jamás se había constatado hasta ese momento, en Europa occidental y en el ámbito atlántico. Este aumento de relaciones a nivel internacional dio origen a la creación de numerosas organizaciones supranacionales, sobre todo en las áreas política, económica y cultural. De todas ellas quisiera mencionar aquí sólo siete, cuyo volumen presupuestario va incrementándose de año en año:

- Las Naciones Unidas, con sus organismos especiales (ONU).
- Las Comunidades Europeas.
- La Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN).
- La Organización Europea para la Investigación Nuclear.
- La Organización Europea del Espacio.
- La Organización Europea para el Control Aéreo.
- La Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE).

Creciente incidencia sobre los presupuestos nacionales.—Como se sabe, la pertenencia a estas organizaciones supone importantes obligaciones financieras para los países miembros, produciendo una carga creciente para los presupuestos nacionales.

Lo pagos a las organizaciones supranacionales se hacen, en parte, bajo la forma de contribuciones y, en parte, como transferencias de ingresos. El presupuesto de la CEE, como es sabido, se nutre, desde 1975, de los propios ingresos o fondos de la Comunidad. Estos fondos están formados por los ingresos por tarifas aduaneras, por los ingresos agrarios y, hasta la entrada en vigor de la base unificada del impuesto sobre el valor añadido, por el producto de la participación que a cada país miembro le corresponde satisfacer de acuerdo con el producto nacional bruto.

(34) FERNÁNDEZ-VICTORIO, Servando: *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*, IEF, Madrid, 1977.

Control financiero de las organizaciones supranacionales.—Es lógico que aquellas organizaciones supranacionales que disponen de un presupuesto propio tengan que someterse a un eficaz control financiero externo, dado su volumen presupuestario. Con razón, los Parlamentos de los países miembros exigen una información adecuada sobre la actividad presupuestaria y financiera de estas organizaciones. Desde la perspectiva parlamentaria, se plantea la cuestión importante, no sólo para la aprobación por el Parlamento de los créditos correspondientes, sino también para la aprobación de las cuentas, de si la utilización de fondos de una organización supranacional que se nutre de las contribuciones de los países miembros responde a las exigencias de ahorro y rentabilidad. Pero esta cuestión sólo puede ser aclarada mediante un control realizado en el seno de la propia organización.

La consideración del control financiero de las organizaciones supranacionales nos plantea sobre todo dos preguntas:

- 1.^a ¿Cómo puede garantizarse un control financiero supranacional suficiente e independiente en un ámbito al que no tienen acceso los órganos nacionales de control? Y
- 2.^a ¿Qué posibilidades tienen los Tribunales de Cuentas nacionales para controlar la actividad financiera de las organizaciones supranacionales de forma indirecta?

En este sentido, es importante:

1. La máxima armonización de los distintos conceptos jurídicos referentes a la naturaleza del control financiero, en cuya formación entran las particularidades nacionales e históricas de cada país, para lograr un derecho de control financiero supranacional; y
2. Partiendo de esto, la realización de un control financiero externo, amplio e independiente, para cada organización supranacional.

Los Tribunales de Cuentas nacionales carecen de competencia para ejercer el control en el país sede de la organización supranacional.—*De iure*, las organizaciones supranacionales son autónomas o soberanas, sustrayéndose al control de las Entidades fiscalizadoras de los países miembros, dado su *status* de Derecho internacional.

Los Tribunales de Cuentas nacionales carecen de competencia para ejercer el control en el país sede de las organizaciones supranacionales. Una vez satisfechas las cuotas por los países miembros, no cabe el control de la utilización de dichos fondos por sus respectivos Tribunales de Cuentas, porque ya no se trata del presupuesto o de la economía de un país, sujeto a control por el Tribunal de Cuentas nacional, sino del presupuesto de la organización supranacional misma. Es decir, que los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros carecen de una base legal para un control directo de la actividad financiera de las organizaciones supranacionales.

Aun suponiendo que los Tribunales de Cuentas nacionales tuvieran el derecho al control en el país sede de las organizaciones supranacionales, no podrían hacer uso de este derecho sin más. El control financiero supone el ejercicio de un poder estatal, es decir, el control realizado por funcionarios de un Tribunal de Cuentas nacional significa hacer uso del derecho de soberanía. Este se limita al territorio nacional, siempre que no haya una autorización de control más allá de las fronteras nacionales basada en las normas generales del Derecho internacional o en acuerdos bilaterales. Es decir, la competencia de un Tribunal de Cuentas nacional no alcanza más que al territorio nacional.

Dado que el control financiero nacional se ve impedido, por motivos jurídicos, de llevar a cabo un control de la organización y la rentabilidad de las organizaciones supranacionales, corresponde al interés nacional de los distintos Estados miembros la creación de unos órganos de control financiero externos e independientes, cuyos miembros sean versados en la materia e independientes, que puedan controlar la actividad financiera de estas organizaciones ampliamente, e informar luego a los órganos encargados de la aprobación de las cuentas.

Diferentes sistemas de control financiero.—El control financiero de las organizaciones supranacionales requiere en cada caso una regulación especial en sus normas constitutivas, unas normas financieras, y los reglamentos para la ejecución de éstas. A veces los distintos Estados miembros enfocan el control del gasto público de forma muy diferente. La falta de normas que obliguen de manera general, necesariamente lleva a que los Estados miembros de distintas organizaciones supranacionales intenten enraizar en los acuerdos interna-

cionales sus conceptos jurídicos nacionales sobre el carácter del control financiero.

Cuanto mayor sea el número de Estados con diferentes sistemas jurídicos y administrativos integrados en una organización supranacional, tanto más amplio será el espectro de las normas sobre control financiero en este ámbito. Y esto, al mismo tiempo, permite ver en qué medida se han impuesto los distintos sistemas de control financiero nacionales apoyados en sus órganos de control nacionales. Naturalmente, las desviaciones no se dan sólo en los respectivos aspectos jurídicos, financieros y políticos, sino también en el terreno de la organización y funciones. No existe, por ejemplo, ningún tipo unificado de órgano de control financiero supranacional o de auditoría. El cuerpo de auditores consta tanto de anteriores funcionarios del Estado o de la Administración como de científicos o auditores nacionales, a cuyo lado se sitúan, según la necesidad, sociedades de fiscalización o contables. Aparte de las diferentes tendencias políticas de los sistemas de control financiero nacionales, el problema de la creación de una legislación de control financiero supranacional y unificada se complica debido a una formación profesional bastante dispar de los auditores que actúan en las organizaciones supranacionales, y que, generalmente, se suceden por turnos rotativos. Esto es algo que no se puede evitar.

11. *El control del gasto en las Naciones Unidas*

Las Naciones Unidas, desde su nacimiento en el año 1945, después de la solemne proclamación de sus propósitos en el artículo 1.º de su Carta y de los postulados que deben informar la conducta y organización de los Estados miembros en el 2.º (entre los que queremos destacar los que hacen referencia a la igualdad soberana entre todos sus miembros), determinan como órganos principales la Asamblea General, el Consejo de Administración Fiduciaria, el Tribunal Internacional de Justicia y la Secretaría General.

Su presupuesto.—Y concretamente la Asamblea General, que la integran todos los Estados miembros de la Organización, realiza su cometido a través de siete Comisiones plenarias, entre las cuales y como segunda, figura la de Economía y Finanzas, y como quinta, la Ad-

ministrativa y Presupuestaria, correspondiendo a dicha segunda Comisión las cuestiones presupuestarias y financieras, que el artículo 18 del Reglamento determina como importantes.

La Asamblea General examina y aprueba el presupuesto de la Organización, y sus Miembros, según lo que dispone el artículo 17 de la Carta, sufragan los gastos de la misma en la proporción que fije la Asamblea, estableciendo lo que se puede denominar el control parlamentario del presupuesto de la ONU.

El presupuesto de las Naciones Unidas es bienal, y como dato curioso señalamos que el del bienio 1978-79 asciende a 985.033.100 dólares USA.

El presupuesto tiene XI títulos, y cada uno varias secciones. En los últimos años han tenido un gran avance los presupuestos por programas, y también la técnica del «Zero Budgeting» o «Presupuesto de base cero».

Control.—El examen y control se realiza sobre el proyecto de presupuesto confeccionado por la Secretaría General, que se somete a la quinta Comisión (Administrativa y Presupuestaria), quien eleva el resultado de su examen, en forma de propuesta, al Pleno en la Asamblea General. La quinta Comisión ejerce en términos comparativos el control parlamentario de actividad financiera de las Naciones Unidas.

La presencia e influencia de cada Estado miembro en la quinta Comisión se determina por el número de sus representantes en ella, que está en función de la dotación de personal de su Delegación en la Asamblea General. La procedencia puede ser de su Comisión Permanente o de los Ministerios de Hacienda, Economía u otras instituciones de los Estados miembros.

Cada Estado puede alicuotamente ejercer su control financiero sobre el punto que crea conveniente, formulando críticas y presentando propuestas, pero necesita el apoyo de los demás.

Con carácter permanente hay una Comisión consultiva en asuntos administrativos y de presupuesto, integrada por 16 miembros, tres de ellos expertos financieros. Su contenido, según el artículo 157 del Reglamento, es el examen técnico del presupuesto y ayuda a la quinta Comisión, realizando un informe sobre el ejercicio económico siguiente y sobre las cuentas del anterior.

El control interno.—El control interno es un autocontrol que ejerce el Secretario General, bajo su responsabilidad, a través de un Sub-

secretario General, que en la denominación inglesa es el «*Controller of the United Nations*», en la francesa el «*Contrôleur*» y en la española el «Interventor de las N. U.».

El Interventor formula propuesta de presupuesto por delegación del Secretario General a la Comisión Consultiva, la cual se remite por ésta, después de examinada, a todos los Estados miembros, que son los que ejercen la crítica.

El control externo (35).—El control financiero externo en las Naciones Unidas se realiza por medio de la Junta de Auditores (*Board of Auditors; Comités des Commissaires aux Comptes*). Este veterano organismo fue creado por la Resolución 74 de 7 de diciembre de 1946, con la finalidad de llevar a cabo el Control Externo de las Cuentas de las Naciones Unidas y del Tribunal Internacional de Justicia.

La Junta de Auditores está formada por tres miembros, cada uno de los cuales es el «Auditor General» o funcionario con título equiparable de un Estado miembro. Son elegidos por la Asamblea General por un plazo de tres años, que comienza un 1 de julio y expira el 30 de junio del año correspondiente, cesando uno de los miembros cada año, por lo que la Asamblea elige todos los años a uno de ellos, que ha de tomar posesión el 1 de julio del año siguiente. En el caso de que uno de los miembros cese en el cargo nacional que dio lugar a su elección para el de Naciones Unidas, cesará también en éste y le sucederá la persona que en su país sea sucesor como Auditor General.

El artículo XII del Reglamento Financiero de las Naciones Unidas, que regula lo relativo a la Junta de Auditores y su cometido, dispone que la Auditoría o revisión se llevará a cabo de acuerdo con los procedimientos generalmente aceptados y con sujeción a las directrices de la Asamblea General y a las normas de un anexo al Reglamento Financiero, según las cuales la Junta de Auditores deberá cerciorarse, con respecto a las cuentas de las Naciones Unidas, incluyendo las especiales y los fondos fiduciarios, de que:

- a) Los estados financieros están de acuerdo con los libros contables de la Organización.
- b) Las operaciones financieras reflejadas en los estados se han realizado de acuerdo con la Reglamentación financiera, con

(35) Entre otros textos, hemos consultado el trabajo de LEONCIO FERNÁNDEZ MA-
RORO, del Cuerpo de Intervención y Contabilidad, titulado *Control de la actividad
financiera en las Naciones Unidas* y publicado en mayo de 1978.

las dotaciones presupuestarias y con las demás directrices aplicables.

- c) Que los valores y metálico depositados o en caja han sido comprobados, bien por certificados de los depositarios de la Organización o bien por recuento real.
- d) Que los sistemas internos de control, incluyendo la revisión contable interna, son adecuados en función de la seguridad que se ha pretendido darles en cada caso.
- e) Que se han aplicado métodos satisfactorios en opinión de la Junta para contabilizar todos los activos, pasivos, superávit y déficit.

La Junta de Auditores goza de completa independencia en la realización de las revisiones, cuya responsabilidad es únicamente suya. No obstante, la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuestos puede requerirla para realizar determinados exámenes específicos, y emitir informes por separado de los mismos. En su cometido genérico, la Junta puede formular observaciones relativas a la eficiencia de los procedimientos financieros, los sistemas de contabilidad, los controles financieros internos y, en general, a la administración y dirección de la Organización.

El Secretario general facilitará a la Junta de Auditores los servicios que ésta pueda requerir para la realización de sus revisiones. La Junta de Auditores puede, con el propósito de realizar exámenes específicos, en una determinada localidad, o bien para reducir el coste de las revisiones, utilizar los servicios de los Auditores generales nacionales, o bien de revisores o censores privados de reconocida competencia, y también de cualquier otra persona o sociedad que en opinión de la Junta posea la capacidad técnica adecuada.

De hecho, se ha observado en las Asambleas Generales una cierta tendencia a la reelección de los miembros de la Junta de Auditores, que creemos pueda estar basada, en parte al menos, en la especialización que hayan podido adquirir los servicios de los Auditores generales integrantes de la Junta en la realización de su cometido. Está dispuesto que el trabajo de la Junta, con la conformidad de la Comisión Consultiva en Asuntos Administrativos y de Presupuesto, se someta a rotación entre sus miembros.

La Junta publica, para cada organismo de los revisados, un informe que contiene el resultado de su examen y las observaciones a que

antes nos hemos referido. Estos informes se someten, juntamente con los Estados financieros revisados, a la Asamblea General por conducto de la Comisión Consultiva, que los examina y comenta, proponiendo los pertinentes proyectos de resolución a la quinta Comisión de dicha Asamblea.

La Junta de Auditores y su personal tienen libre acceso a todos los libros, registros y demás documentación que, en su opinión, sean necesarios para la realización de sus revisiones, incluso a la documentación clasificada, con la anuencia del Secretario general o de funcionarios superiores delegados de éste, pudiendo la Junta llamar la atención de la Asamblea General cuando se le deniegue alguna información clasificada que, en su opinión, sea necesaria a los fines de la revisión que realice.

La Junta de Auditores no tiene poder para anular anotaciones contables, pero pondrá en conocimiento del Secretario general cualquier operación que dé motivo a dudas sobre su legalidad o adecuación, con el fin de que se adopten las medidas oportunas. Las objeciones a que dé lugar el examen de las cuentas se comunicarán inmediatamente al Secretario general.

La opinión de la Junta se formula en una breve declaración, redactada en términos usuales y firmada por los tres Auditores generales de los Estados miembros que forman la Junta en la fecha correspondiente. Esa declaración figura adjunta al informe financiero del organismo examinado, y puede contener referencias al informe más extenso en que se examinan con detalle las particularidades encontradas en el examen, y las observaciones u objeciones que la Junta formula.

Los informes de la Junta suelen tener, cuando hay motivo para ello, carácter claramente crítico respecto de los organismos observados, motivándose en tal caso intervenciones de la quinta Comisión por parte de los Estados miembros, relacionadas con las cuestiones que dieron lugar a dichas críticas. En el anexo del Reglamento financiero se dispone, no obstante, que la Junta de Auditores no incluirá, en ningún caso, críticas en sus informes sin proporcionar previamente al Secretario general una oportunidad adecuada de aportar sus explicaciones sobre la materia en cuestión.

Los informes que la Junta redacta están sujetos, en su contenido, a una regulación minuciosa, debiendo hacerse constar, entre otros extremos, el tipo y alcance del examen realizado; las cuestiones re-

ferentes a la integridad del sistema contable y su exactitud, con referencia a las omisiones, errores y deficiencias particulares) o referentes al conjunto del sistema; los asuntos que se considere necesario poner en conocimiento de la Asamblea General, tales como los casos de fraude o presunción del mismo, gastos impropios o derroches de dinero u otros activos de la Organización, aunque la contabilización de la operación sea correcta, etc.

Digamos, para finalizar nuestra referencia al control externo ejercido por la Junta de Auditores, que ésta, durante el periodo 1976-1977, ha empezado a introducir en sus exámenes anuales, según anuncia en sus últimos informes, un método uniforme de auditoría basado en el análisis de sistemas, que, en las propias palabras de la Junta, «requiere una evaluación de la adecuación de los sistemas de gestión y control financieros más amplia que la llevada a cabo tradicionalmente, e incluye:

- a) La determinación de los puntos fuertes y débiles de los sistemas financieros, para que la Junta pueda dirigir más eficazmente el alcance y el método del examen de comprobación de cuentas y el carácter, la amplitud y el calendario de las comprobaciones de cuentas detalladas; y
- b) La información a la administración del organismo acerca de los puntos débiles del sistema, junto con recomendaciones adecuadas para la adopción de medidas correctivas.

Hemos destacado preferentemente el control externo, ya que nuestra pretensión es el reseñar principalmente el control que a nuestro Tribunal corresponde en el área de su cometido.

12. *El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas*

Como consecuencia del depósito efectuado el 23 de mayo de 1977 del último Instrumento de ratificación de un tratado firmado el 22 de julio de 1975 por los Estados miembros de las Comunidades Europeas, un nuevo órgano de éstas ha visto la luz: conforme al artículo 30 de este tratado ha entrado en vigor el día 1 de julio de 1977 el Tribunal de Cuentas, que ha adquirido existencia jurídica.

El Tribunal de Cuentas sustituye a los dos órganos encargados por los tratados constitutivos de las Comunidades del control de los

gastos y de los ingresos comunitarios; de una parte, a la Comisión de Control, competente para examinar las cuentas de los gastos e ingresos de las Comunidades, comprendidos los gastos administrativos de la CECA (36); de otra parte, al Comisario de Cuentas de esta Comunidad, encargado de elaborar anualmente un informe sobre la regularidad de las operaciones financieras y de la gestión contable de las actividades de la Comisión, cuyos fines esenciales están recogidos en el artículo 50, párrafos segundo, tercero y cuarto, del tratado CECA.

La creación del Tribunal de Cuentas no es el único objeto del texto del tratado de 22 de julio de 1975, ya que hace también referencia al incremento de los poderes presupuestarios de la Asamblea, como consecuencia del establecimiento de un régimen de financiación integral de los presupuestos comunitarios a través de recursos propios.

La misma razón básica de este incremento, a saber, la cobertura de los gastos comunitarios a través de los ingresos aportados directamente a las Comunidades, justifica también la institución de un Tribunal de Cuentas; es un paso decisivo hacia la autonomía financiera de las Comunidades que exige la intensificación del control de la ejecución del presupuesto.

En el momento de la firma por los Estados miembros el 21 de abril de 1970 de un tratado precedente en el que se reforzaban los poderes de la Asamblea, el Consejo de las Comunidades se comprometió, mediante una declaración formal, a examinar «a la luz de los debates que tendrán lugar en los Parlamentos de los Estados miembros, de la evolución de la situación europea y de los problemas institucionales que plantearía la ampliación de la Comunidad», las proposiciones que la Comisión le sometería a la vista de una potenciación del papel jugado por la Asamblea en la aprobación del presupuesto.

Transmitidas el 8 de agosto de 1973 al Consejo, bajo la forma de una comunicación comprensiva de un proyecto de tratado, estas proposiciones debían, siguiendo el espíritu de la Comisión, aplicarse en el orden jurídico comunitario a partir del ejercicio presupuestario de 1975, que marcaba así el comienzo del régimen de financiación integral de los gastos comunitarios por medio de recursos propios.

Las exigencias impuestas por el procedimiento previsto para la revisión de los tratados comunitarios y las necesidades inherentes al cumplimiento de las ratificaciones por parte de los Estados miembros,

(36) Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

han tenido como consecuencia que las disposiciones comprendidas en el nuevo tratado entren en vigor con dos años y medio de retraso.

Un retraso análogo, provocado, sin embargo, por razones diferentes, se ha producido en cuanto a la puesta en práctica de la sustitución integral de las contribuciones financieras de los Estados miembros por los recursos propios de las Comunidades; en efecto, la parte de este financiamiento a cubrir por los ingresos procedentes de los impuestos sobre el valor añadido, no podrá ser ingresada en las cajas de las Comunidades más que durante el ejercicio presupuestario de 1978, y esto siempre que las medidas de ejecución del plan nacional de la sexta directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre la «cifra de negocios» (adoptado por el Consejo el 17 de mayo de 1977) sean tomadas oportunamente.

El control de la utilización de los caudales públicos por los Gobiernos ha incrementado progresivamente su importancia a medida que el volumen de los presupuestos públicos aumentaban y que, consecuentemente, los ingresos aumentaban también. A fin de dar a la función de control la autoridad y la independencia exigidas, se encargaba con frecuencia a la Magistratura la misión de vigilar este control. Esto explica la denominación del Tribunal de Cuentas, denominación por la que son conocidos los órganos de control en varios de los Estados miembros. Con este nombre, el órgano encargado de examinar las cuentas de la totalidad de los ingresos y los gastos de las Comunidades, se coloca entre los órganos comunitarios ya existentes, con la misión especial de asistir a la Asamblea y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto.

¿Se puede deducir de ello que se trata de un órgano que dispone de competencia jurisdiccional y que las Comunidades instauran así una nueva institución con competencias paralelas a la de las instituciones nacionales de control? La respuesta a la primera pregunta es, sin ninguna duda, negativa; en cuanto a la segunda, una respuesta clara no puede ser dada más que después de realizar un análisis de las disposiciones comprendidas en el tratado que acaba de entrar en vigor.

La denominación del Tribunal de Cuentas no tiene su origen más que en la preocupación de la Comisión, compartida por los Estados miembros, de atribuir al órgano de control un prestigio adecuado,

puesto que ningún poder de naturaleza jurisdiccional es ejercido por el Tribunal de Cuentas comunitario. Esto constituye ya una primera diferencia con relación a las instituciones de control de algunos de los Estados miembros que disponen de tal competencia en la esfera de la contabilidad del Estado.

El Tribunal de Cuentas comunitario no es además una «institución» en el sentido que dan a esta palabra los tratados constitutivos de las Comunidades. La opinión expresada por algunos Estados miembros durante las negociaciones del tratado de 22 de julio de 1975, en el sentido de crear una nueva institución de características semejantes a la Asamblea del Consejo de la Comisión y al Tribunal de Justicia, no obtuvo el acuerdo del conjunto de los negociadores.

El Tribunal de Cuentas se sitúa como consecuencia en el plano institucional a un nivel análogo al del Comité Económico y Social; al igual que éste, el Tribunal se asemeja a una «institución» en cuanto se refiere a la autonomía administrativa y financiera, si bien con unas características más marcadas en cuanto que los créditos referentes a él forman parte de una sección especial del presupuesto de las Comunidades Europeas.

Por ello las normas referentes al ejercicio de las actividades de control del Tribunal de Cuentas revisten un particular interés; es en esta materia donde las características del órgano recientemente creado se configuran de una manera evidente, con relación a la Comisión de Control y a los sistemas nacionales de fiscalización.

En primer lugar, la actividad del Tribunal de Cuentas, al igual que la que ejercía precedentemente la Comisión de Control, constituye un control externo; ninguna interferencia, por tanto, se produce ni con la actividad de control interno, confiada en las Comunidades a un agente, el «Controleur des Finances», especialmente encargado, dentro de los términos del Reglamento Financiero aplicable al presupuesto, ni con la del control de la aplicación y del ordenamiento de todos los gastos, ni con el control de todos los ingresos.

El mantenimiento de la distinción entre el control interno y el control externo está plenamente confirmado por la referencia, en el texto de los nuevos artículos, a las «cuentas» en tanto que objeto de fiscalización. Esta voluntad concreta de no atribuir al Tribunal de Cuentas más que el ejercicio de un control *a posteriori* marca una diferenciación importante de aquél en relación con algunos órganos nacionales que tienen la misma denominación, pero cuya competen-

cia permite un control *a priori*; los órganos de control de algunos Estados miembros (Bélgica, Italia) están facultados para ejercer un control referente a la compatibilidad de los actos administrativos, no solamente con la Ley aprobatoria del presupuesto, sino con todas las demás disposiciones legislativas o reglamentarias.

El alcance, pues, del poder de fiscalización del Tribunal de Cuentas va más allá que el previsto para la Comisión de Control; este poder no alcanza únicamente a los ingresos y a los gastos presupuestarios (según los antiguos artículos 206 CEE, 180 CECA) y a la utilización por organismos exteriores de las subvenciones comunitarias (art. 89, párrafo último, del Reglamento Financiero, 25 de abril de 1973, JOCE núm. L, 116, 1 de mayo de 1973), sino que se extiende al examen de las operaciones extrapresupuestarias (incluidas, por medio de una declaración expresa aneja al tratado de 22 de julio de 1975, las de los fondos europeos de desarrollo) y a los ingresos y gastos de todos los organismos creados por las Comunidades («en la medida en que el acta de fundación no excluya este examen»).

Las particularidades resultantes de las disposiciones relativas a las competencias del Tribunal de Cuentas se concretan además en el examen de las normas relativas al momento y al lugar en los cuales debe efectuarse el control.

En materia de ingresos como de gastos, el control no está limitado a la etapa final de la operación (el pago), sino que se ejercita igualmente en el momento de la comprobación del ingreso y de la afectación del gasto. Aun siendo la fiscalización *a posteriori*, puede ser efectuada antes del cierre de las cuentas del ejercicio presupuestario correspondiente.

Esta ampliación, con relación a la situación de la Comisión de Control, de las competencias del Tribunal de Cuentas en cuanto se refiere al momento de la fiscalización, exigía la ampliación correspondiente en cuanto al espacio en que deben ejercerse. Mientras que la Comisión de Control podía, de acuerdo con el artículo 87 del Reglamento Financiero citado, estar presente, a petición propia, en las operaciones de control efectuadas en los Estados miembros por los agentes designados por la Comisión en virtud de los Reglamentos números 729/70, referente a los gastos del FEOGA, y 2/71, que comporta la aplicación de la decisión relativa a los recursos propios, el control *in situ* del Tribunal de Cuentas se ejerce tanto en las instituciones de las Comunidades como en los Estados miembros.

Con objeto de no recargar más allá de lo necesario las estructuras administrativas del control y de hacerle más eficaz, las nuevas disposiciones prevén que las fiscalizaciones realizadas en los Estados miembros se efectúen en combinación con las instituciones nacionales de control; éstas vienen obligadas a dar su opinión sobre la materia.

Limitación.—Una limitación importante a la extensión del poder de control del Tribunal de Cuentas viene recogida en una declaración anexa al Tratado de 22 de julio de 1975: en materia de ingresos y más especialmente de los derechos reconocidos en el sentido del Reglamento número 2/71, el control *in situ* no se efectúa sobre «le redevable»; es decir, la verificación del Tribunal de Cuentas no puede ir más allá de una constatación de la existencia de una operación comercial (por ejemplo, importación) y del examen de la regularidad de las formalidades prescritas.

Como hemos recordado más arriba, el Tratado de 22 de julio de 1975 confía al Tribunal de Cuentas la misión de asistir a la Asamblea y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto. Es con vistas al cumplimiento de esta misión por lo que el Tribunal de Cuentas viene obligado a elevar anualmente dos informes: el primero, consagrado a la mayor parte de sus operaciones de fiscalización, es decir, a las operaciones relativas a los ingresos y gastos distintos de aquellos que se refieran a las actividades «operacionales» mencionadas anteriormente, propias de la competencia de la CECA, y el segundo, que tiene por objeto estas últimas. Estos dos informes son enviados, según distintas modalidades, a las instituciones afectadas. El primero es obligatoriamente publicado en el diario oficial de las Comunidades, acompañado de las respuestas de las instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas.

La elaboración de los dos informes anuales que hemos mencionado anteriormente no agota las competencias de naturaleza más propiamente consultiva del Tribunal de Cuentas: el Tribunal puede, en efecto, presentar en cualquier momento sus observaciones sobre aspectos concretos y dar su opinión a petición de alguna de las instituciones de las Comunidades. Los informes anuales y las opiniones deben ser adoptados por la mayoría de los miembros componentes del Tribunal de Cuentas.

Como consecuencia de lo expuesto, el examen de las disposiciones

del Tratado de 22 de julio de 1975, relativas a la creación del Tribunal de Cuentas y a la forma de ejercer sus actividades, permite claramente constatar que el texto de las nuevas disposiciones es de tal naturaleza que establece un reforzamiento del control de los gastos comunitarios. Es evidente que la traducción a la realidad de esta constatación dependerá, sobre todo, de la aplicación de este texto, tanto por el órgano recientemente creado como por las instituciones comunitarias y por los Estados miembros.

Por lo que afecta a una definición clara de la naturaleza jurídica de estos controles, es muy difícil llegar a ella por cuanto es conocido que análogas dificultades existen en esta materia en lo que respecta a los Tribunales de Cuentas nacionales y que, si la mayoría de la doctrina considera su actividad como proveniente de la función administrativa, algunos autores estiman que la competencia de tales órganos de control se aproxima más al poder judicial e incluso al legislativo. Toda tentativa de obtener una definición cualquiera a nivel comunitario se enfrenta a complicaciones ulteriores, determinadas por el carácter particularísimo de la distribución de competencias entre las instituciones de las Comunidades.

Teniendo en cuenta las características propias de la función del Tribunal de Cuentas, tal como resultan del examen efectuado, parece apropiado considerar esta institución como un órgano auxiliar de naturaleza administrativa, que tiene por misión asistir a la Asamblea y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto, y que cumple con este fin tareas externas de control sobre las cuentas de las instituciones comunitarias (37).

III. POSIBLE FÓRMULA

Quizá hayamos ido un poco lejos o hayamos sido demasiado extensos o reiterantes al referirnos al buen número de facetas expuestas, por lo que al control del gasto público se refiere. Es tema muy

(37) Estos datos han sido tomados de la «Revue du Marché Commun» núm. 209, agosto/septiembre 1977, artículo del consejero jurídico de los Servicios del Consejo de las Comunidades Europeas, M. SACCHETTINI: *Un nouvel Organe des Communautés Européennes: La Cour des Comptes*, y del informe rendido por los funcionarios del Tribunal de Cuentas español: Moisés García, Fernando de la Cueva e Ignacio Asenjo, con motivo del estudio realizado en el Tribunal de Cuentas Federal Alemán, a efectos, entre otras materias, de estudiar el funcionamiento del Tribunal de Cuentas Europeo. Junio, 1978.

amplio y las corrientes modernas cada vez aumentan o procuran aumentar más su radio de acción, y la Institución no puede quedarse atrás porque además ha de sufrir legalmente una gran transformación. Y por eso es disculpable nuestra postura en el trabajo presente.

Pero entendemos que si hemos transcrito conceptos y normas, también estamos obligados a aportar nuestro punto de vista, fruto de una experiencia de varios lustros al servicio del Tribunal, y en su consecuencia adscritos a organizaciones internacionales que se ocupan del control del gasto público contemplado desde una gran variedad de ángulos.

Por cuanto se ha dicho, y centrando más la cuestión de una posible fórmula compendio de los controles enunciados, como vía de experimentación y a la vista de la gama de elementos de los que disponemos para un posible perfeccionamiento del control financiero en España, contemplaremos una fórmula que pudiera ser tomada como punto de partida y desarrollada en fases sucesivas, siempre dentro del marco constitucional actual: el establecimiento de un control que, sin soslayar el de legalidad y regularidad, permita exigir a la actividad administrativa la necesidad de atenerse también «a los principios de una buena administración».

1. *Los principios de una «buena administración»*

Las normas de «buena administración», dice el Profesor GARCÍA-TREVIJANO (38), se traducen en el principio de economicidad en cuanto a la realización del aparato administrativo y de control, a través de un proceso de fiscalización que se confía normalmente a órganos constitucionales permanentes y formalmente independientes de los ordenadores del gasto y del pago.

En un anteproyecto de Ley orgánica que el Tribunal remitió hace algunos años al Gobierno, se propuso con resultado negativo, o al menos desconocido, que al hablar de las funciones que el Tribunal debiera ejercer en lo sucesivo, se señalara la siguiente: «El enjuiciamiento de la actividad financiera de la Administración Pública, tanto por lo que se refiere al cumplimiento de la legalidad a ella aplicable como en cuanto afecte a los principios de la buena administración.»

La fórmula no puede ser más simple y con ella se conseguiría que

(38) J. A. GARCÍA-TREVIJANO: *Op. cit.*

esos principios «de buena administración», proclamados ya en nuestra legislación sustantiva común (artículo 1.719 del Código Civil al tratar del mandato) se tradujeran en el principio de racionalización y de un eficiente control. Y por ello, al seguir el ejecutivo el camino trazado por el legislativo a través de la Ley sobre Presupuestos, nuestra Institución actuaría no sólo para comprobar, sino también para compeler a aquél a seguir las directrices legales marcadas, y además, y éste es el nervio de la fórmula que contemplamos, examinaría la gestión realizada y mostraría su conformidad o disconformidad con ella, permitiendo que frente a cualquier actuación discrecional de la Administración se ejerciera un control también discrecional y asimismo racional en base a la observancia de los principios de «una buena administración», análoga a los principios sustantivos tradicionales del «buen padre de familia».

2. *Control sobre la totalidad del gasto público*

No quiere esta fórmula descartar los otros controles de eficacia, rentabilidad y oportunidad, pero entendemos que si por el legislador no se estimara oportuno establecerlos en conjunto, pasando en una sola etapa del minimismo al maximalismo, convendría implantar, al menos por vía de ensayo, este control a través de los principios de una buena administración, como fórmula general abstracta y de eficaz resultado por su amplitud, puesto que según la doctrina practicada en muchos países ya, el óptimo del control financiero es comprobar hasta qué punto se han realizado los dictados de la gestión presupuestaria, mediante la comprobación del estado real con el estimativo. Este control debe abarcar la exactitud de la gestión, su corrección y la rentabilidad de las actuaciones registradas, y por tanto realizadas, y las omisiones constatadas o advertidas. En una palabra, el rendimiento de la Administración sobre la base de la evaluación de las circunstancias comprobadas y contabilizadas según criterios de eficiencia. Y dentro de este mismo ámbito, y cuando los principios de rentabilidad y economicidad sean los orientadores del enjuiciamiento fiscalizador por el sistema de «la buena administración», aún será preciso tener presente que muchas veces surgirán conflictos entre objetivos marcados, porque una acción legal puede ser antieconómica, y una acción económica puede ser antilegal, conflicto cuya resolución no será nunca función del Tribunal, sino de los organismos políticos advertidos de

él. Propugnando además que el control abarque la totalidad del gasto público, es decir, toda la actividad financiera del sector público, independientemente de que se refleje o no en el Presupuesto General del Estado, de tal manera que una exclusión de éste no signifique en manera alguna una exclusión en aquél. Es decir, que no deben admitirse materias inmunes al control del Tribunal de Cuentas.

IV. INDEPENDENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y DE SUS MIEMBROS

Una materia que juzgamos digna de ser matizada especialmente en este ensayo es la de la independencia o independencia del Tribunal.

1. *Antecedentes internacionales sobre la materia*

El que fue Ministro de Hacienda de la República Federal Alemana, doctor SHÄFFER (39), sostiene que «los Tribunales de Cuentas han de integrarse en un cuarto poder, ya que sólo así podrá lograrse que el control jurisdiccional se lleve a cabo con absoluta independencia». Y así debería ser, pues por su naturaleza y por las obligaciones que tienen que cumplir los Tribunales de Cuentas no son órganos administrativos, sino verdaderos Tribunales Supremos en el orden económico y financiero del Estado, cuya función puede ser definida como constitucional, por cuanto incide sobre el cumplimiento de la Ley de Presupuestos y ésta afecta a las relaciones constitucionales entre los diferentes órganos del Estado.

En la Constitución de la China Nacionalista de 25 de noviembre de 1947 se crea, con el rango de poder, el de control. Entre sus funciones se hallan la censura y aprobación de cuentas, denominado *Control Yuan*. De conformidad con la doctrina del doctor Sun-Yat-Sen existen en la República de China Nacionalista cinco poderes públicos: legislativo, ejecutivo, judicial, de nombramiento de los funcionarios y de control. Al Tribunal de Control (Control Yuan), cuyos miembros se eligen por el pueblo, incumbe, además de otras facultades de control, también la Auditoría de Cuentas, por lo cual la Institución está sujeta a las órdenes del Tribunal de Control. En función de esta división, en cinco dominios del poder público se distinguen: el encar-

(39) Dr. SHÄFFER: *La posición de los Tribunales de Cuentas*, Deutsches Verwaltungsblatt, 1955.

gado del nombramiento de los funcionarios, el Yuan legislativo, el Yuan ejecutivo y el Yuan de control, los cuales se sostienen mutuamente en su autoridad y responsabilidades, fijan recíprocamente su jurisdicción y contribuyen así al mantenimiento del equilibrio en la Administración.

El autor de este estudio, en reciente visita a la República de Chile (12 al 17 de marzo de 1977) ha constatado personalmente la importancia que en ella tiene el control del gasto público y de la actividad jurídico-administrativa que llega, como en ninguna otra nación, a proclamar su efectividad como un poder estatal independiente totalmente de los demás. La Constitución de la República de Chile es, con toda seguridad, la segunda en el mundo que proclama la existencia de cuatro poderes: legislativo, ejecutivo, judicial y de control. La importancia de la función de control en Chile comienza en el año 1925, en que llega una Misión (*Misión Karamer*), que elaboró un Proyecto de Ley Orgánica de la Contraloría General de la República sobre cuyo Proyecto se preparó el D. F. L. número 400 bis, de 26 de marzo de 1927, que creó la Contraloría. Después de varias transformaciones legislativas salió a la luz la Ley número 7.727, de 23 de noviembre de 1943, que vino a darle la verdadera importancia de protagonista de la función fiscalizadora. Es un servicio independiente de todos los Ministerios, autoridades y oficinas del Estado.

En Israel, aunque constitucionalmente no está configurada como poder independiente, según opinión de muchos su Contraloría está constituida y se manifiesta como un verdadero cuarto poder. Adscrita oficialmente al Parlamento, funciona con una total independencia y desvinculación de él, limitándose a informarle de cuantas incorrecciones compruebe en la actividad financiera de la Administración, constituyendo un cantón totalmente desligado de cualquier poder y a cuyas recomendaciones e informes se sujetan todos.

Y es tal el prestigio, la independencia y la forma de actuar no sólo de la Institución, sino también de su titular, el doctor Nebenzhal, que creado hace pocos años el cargo de Ombudsman, Juez de quejas, o más augustamente Juez del pueblo, el cargo ha sido vinculado al Contralor general de la República, quien lo simultanea con el suyo propio. Prueba evidente de que su independencia y la imparcialidad de su actuación profesional le han merecido los títulos suficientes para

ser encargado, en su calidad de Contralor, del cometido propio del *Ombudsman* (40).

En la República Federal de Alemania, como en la de Austria, el Tribunal de Cuentas se configura como órgano del Parlamento o Cámara Baja, pero su independencia, incluso del legislativo, se halla perfectamente garantizada en cuanto que «estará sometido exclusivamente a los preceptos de la Ley», y sus miembros gozan del mismo estatuto que los Jueces» (41).

En Italia, la Corte dei Conti se regula constitucionalmente como un órgano de control independiente de todos los otros poderes, con funciones y jurisdicción propias y sus relaciones con el Parlamento no tienen el carácter de subordinación, sino de colaboración (42).

Son también muchos los países donde nuestra institución funciona con plena eficacia, dependiendo del poder legislativo y aun del ejecutivo, o de ninguno.

2. *La nueva Constitución española*

En la Constitución española de 1978 pudieron los legisladores haber otorgado en su artículo 136 esta independencia al Tribunal, como lo han hecho con el Tribunal constitucional, primer Tribunal de la nación, sin dependencia de nadie, ni adscripción a ningún Poder. Pero no han considerado oportuno hacerlo y respetando su decisión vamos a analizar la situación del Tribunal en el nuevo texto fundamental.

En el párrafo segundo del número 1 del citado artículo, se señala «dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado», pudiendo por tanto afirmarse que en todos los demás casos el Tribunal actúa funcionalmente con absoluta independencia. Así, pues —y repetimos lo dicho en nuestros comentarios al artículo 136 de la Constitución—, la delegación reseñada realza a nuestra Institución, porque le confiere un mandato del Poder Constituyente al compartir con las Cortes Generales una fase de su soberanía nacional, como es el ciclo presupuestario desde su Ley ini-

(40) Natalie Marguerite KERBER: *The Israeli Ombudsman*. E. State of Israel, 1976.

(41) Artículos 144 de la Ley Fundamental de Bonn y 122 de la Constitución austriaca.

(42) Artículos 100 y 103 de la Constitución italiana.

cial hasta su Ley aprobatoria. Y por este motivo, cuando el Tribunal actúa por delegación de las Cortes está insertándose en la esfera de supremacía que caracteriza a las funciones de las Cortes sobre las ejercidas por cualquier órgano estatal.

En todos los demás casos su independencia le lleva a constituirse, como en muchos países, como un «cuasi poder».

Corroboramos cuanto queda expuesto el párrafo siguiente del artículo que contemplamos al reconocer al Tribunal de Cuentas su propia jurisdicción, con la sola limitación de remitir a las Cortes un informe anual para comunicarle —cuando proceda— las infracciones o responsabilidades en que a su juicio se hubiere incurrido.

3. *Funciones del Tribunal*

De antaño, ya viene asignándose al Tribunal una doble función: la fiscalizadora y la jurisdiccional, y el artículo que examinamos lo ratifica expresamente, porque es evidente que ambas vertientes aseguran, dentro de sus respectivos marcos, la salvaguardia de los intereses de los administrados, velando por el respeto de la Administración a las formalidades previstas en la Ley, sin menoscabar su independencia.

4. *Función jurisdiccional*

Distingamos: la función jurisdiccional del Tribunal es según la actual Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en su artículo 1.º, 19, el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, desde el ámbito instructor, y el examen y fallo en el ámbito decisorio de todas las que le deben ser rendidas, de los expedientes de alcance y reintegro y de las de devolución de fianzas.

Nosotros apuntamos y creemos que el legislador de la nueva Ley orgánica compartirá este criterio revisionista, que le hará meditar sobre esta temática que se hace en la Ley del Tribunal 1953/61 de las funciones jurisdiccionales consideradas como «*numerus clausus*». Porque ya es perfectamente discutible en los actuales tiempos definir si es función jurisdiccional el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado o es simplemente un acto —todo lo importante que se quiera— en el que el Tribunal, cumpliendo la Ley, remite a las

Cortes para la decisión que ellas estimen oportuna, en consecuencia de su soberanía, el resultado de ese examen y comprobación. Y es que, al fin y al cabo, las Cortes no fallan, sino que, en su caso, aprueban esa Cuenta General por el único medio operativo que ellas tienen, que no es otro sino la Ley.

Por eso es necesario prestar la máxima atención en la futura ley a este problema que dejamos apuntado para su resolución, entendiendo que para ella la jurisdicción debe circunscribirse al aspecto subjetivo únicamente, o sea cuando se precise contenciosamente resarcir al Tesoro público de posibles daños causados.

La Ley Orgánica del actual organismo le atribuye en su artículo segundo jurisdicción especial y privativa y categoría de Supremo, en cuanto contra sus resoluciones en el ámbito de su competencia no cabe recurso alguno. Y así, al proclamarse la unidad jurisdiccional en la Ley Orgánica del Poder Judicial, todas las jurisdicciones existentes y que en su día se desgajaron de los Tribunales de Justicia o fueron creadas a su imagen, han debido retornar a su fuero de origen, subsistiendo en cambio la del Tribunal de Cuentas por imperativo de su competencia especial y privativa, que la Ley le asigna con el carácter de necesaria.

MENDIZÁBAL ALLENDE califica el ámbito del desenvolvimiento funcional de nuestro Tribunal de Cuentas como una jurisdicción especial que actúa en un sector muy delimitado del ordenamiento administrativo: el Derecho financiero. Nosotros matizaríamos dicha expresión, por lo que afecta a la calificación de administrativa que asigna a la jurisdicción especial, que no es totalmente de nuestro agrado, compartiendo por lo demás en toda su extensión sus argumentos en torno a la esfera de su actuación. Y así el propio autor, superando a ZANOBINI y a MOFFA, la clasifica como «necesaria, exclusiva, plena y revisora. Necesaria, porque actúa permanentemente y sin excitación de parte, cuyo requisito le diferencia de las demás jurisdicciones. Exclusiva, porque en las materias que le están encomendadas actúa con absoluta preferencia de cualquier otra autoridad judicial. Plena, porque dentro de su ámbito conoce no sólo de las cuestiones de hecho, sino también de sus implicaciones jurídicas. Y revisora, porque el Tribunal, dentro de sus atribuciones, no queda vinculado en los actos administrativos cuyo enjuiciamiento le corresponde, aunque sean firmes e inatacables ante cualquiera otra jurisdicción. El Tribunal no puede anular el acto administrativo cuya irregularidad comprueba, sino que tal comproba-

ción de su ilegitimidad es un presupuesto lógico de la declaración de responsabilidad del funcionario que lo dictó, tendiendo a eliminar el perjuicio causado al Tesoro público mediante su transferencia al responsable» (43).

Si al Tribunal de Cuentas español se le suprimiera su jurisdicción especial y privativa, se le relegaría a un segundo plano, de actuación ineficaz y sin relieve de ninguna clase, frente a la Administración, ante la que necesita de toda la fuerza coercitiva para un control externo eficiente del gasto público.

5. *Función fiscalizadora*

En sus orígenes la función fiscalizadora del control del gasto público residía en el pueblo a través de las Cortes del Medievo. Era preocupación tenaz de ellas la austera fiscalización de las Haciendas reales enfrentándose en múltiples ocasiones con el Monarca.

En un concepto simplista, cualquier organización precisa de medios materiales para cumplir los fines que le fueron encomendados y en ese mismo sentido y como consecuencia, es preciso necesariamente fiscalizar y criticar la administración de estos bienes, como garantía de su legitimidad. Y de la misma manera que es inconcebible que una colectividad política subsista sin hacienda social, es consustancial con ello que esta hacienda esté fiscalizada cumplidamente por quienes tienen esta facultad en nombre del pueblo que contribuye al levantamiento de las cargas colectivas.

En un concepto más profundo, el control externo en su noble función de defensa de los intereses públicos está revestido—o debe estar—de una autoridad indiscutible afirmada por la ley, generalmente por la Constitución en razón a que su competencia comprende, como afirma con toda precisión el artículo 136 de la nueva Constitución española, la suprema fiscalización de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como las del Sector público. Su ejercicio corresponde en España al Tribunal de Cuentas.

En el orden económico-financiero, es el Órgano más elevado de la Administración porque concurren en él todas las cuentas de la misma, lo que le permite contemplar en conjunto su gestión, con la facultad

(43) R. MENDIZÁBAL ALLENDE: *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*, número 46 de esta REVISTA, Madrid, 1965.

de poseer datos fundamentales para redactar tanto la Memoria que reglamentariamente ha de formular en cada ejercicio económico, como aquellas otras comprensivas de determinados aspectos de la Administración.

Función fiscalizadora, según la todavía vigente legislación que afecta al Tribunal, será la facultad de redactar Memorias ordinarias y extraordinarias, su actuación con relación a las Sociedades estatales, a las del Sector público, la contratación administrativa, y el Crédito oficial, así como aquellos otros supuestos en que actúe discrecionalmente y también los que en un futuro probable, lo haga a requerimiento del Parlamento y posiblemente del Gobierno, o cuando se le soliciten informes o consultas, además de todas las funciones que la nueva ley orgánica le confiriera.

6. *Doble función del Tribunal*

Esta doble vertiente de la Institución, fiscalizadora y jurisdiccional, es el origen de muchos de los confusionismos legales que hemos venido padeciendo, por no afrontar plenamente el problema difícil pero no insoluble de su naturaleza jurídica. ¿Estamos hablando de dos términos independientes o de dos vertientes complementarias? La solución del problema es trascendente para la vida del Tribunal.

Hasta el momento actual las definiciones que del Tribunal de Cuentas se dan en alguna Constitución de épocas anteriores y en la mayoría de sus leyes orgánicas es en esa doble vertiente fiscalizadora y jurisdiccional asignándole en cada una cometidos especiales, pero sin preocuparse de perfilar la conexión existente en la función de la Institución entre estas dos facetas.

Creemos llegado el momento de que la nueva ley orgánica se enfrente con el problema, que repetimos es de difícil pero no imposible solución. Es preciso partir en esta diferenciación del binomio función-Órgano, para dejar sentado que el nacimiento de la función no es otro que la interpolación por exigencias racionales, empíricas y pragmáticas entre gestores y ciudadanos—y nos referimos a éstos en su calidad de sus aportaciones contributivas al Fisco para levantar las cargas ciudadanas—, y el de ciertas estructuras representativas es sin duda el origen del Órgano. Y si la función nace con carácter fiscalizador, es decir, sin conexión alguna con el orden jurisdiccional, su

evolución posterior exige la presencia de ese orden jurisdiccional a través de Organismos sucesores de las primitivas Comisiones o Parlamentos, porque la fiscalización y el enjuiciamiento como consecuencia de ella, requieren al mismo tiempo conocimientos técnicos financieros, contables y siempre jurídicos.

Séanos permitido ofrecer disculpas al ilustre Magistrado e insigne tratadista MENDIZÁBAL ALLENDE, al tener que disentir de su tesis reiterada, de que la escasa independencia que de hecho le ha sido permitida al Tribunal «ha deformado su verdadero perfil hasta el extremo de enturbiar la mirada de los que con él se enfrentan y hacen resaltar la función fiscalizadora sobre la específicamente jurisdiccional, cuando aquélla es un resultado secundario aunque importantísimo de ésta». Esta afirmación está sentada en la página 42 de su monografía citada, sobre «Función y esencia del Tribunal de Cuentas y su encuadramiento constitucional».

Es muy cierto que la jurisdicción del Tribunal se ha respetado en todas las Constituciones que desde el siglo XIX lo han incluido en su texto, y desde luego en todas las leyes orgánicas que de él se han venido ocupando desde dicha fecha. Pero no es menos cierto que ello significa un *privilegium* de jurisdicción consecuente a la fiscalización, surgiendo, lo repetimos, como un segundo cometido de la Institución, cuando en el examen legal y regular de la fiscalización se diera discrepancia, y el expediente se convirtiera en contencioso.

La nueva ley, en desarrollo de la norma constitucional deberá aclarar la naturaleza jurídica del Tribunal, tantas veces soslayadas por todas las legislaciones anteriores y tan claramente perfilada en el artículo 136 de la Constitución de 1978.

7. *Independencia*

El Tribunal necesita como elemento primordial en su actuación la más eficiente independencia, que le ha concedido la Constitución del 78, ya que técnica y jurídicamente es deseable que la verificación de las cuentas y de la gestión pública y semipública sea valorada por Organismos y Tribunales superiores de control con amplia independencia funcional, aunque políticamente sea indispensable que el control de las finanzas públicas tenga su culminación política en el ámbito parlamentario y por ello su dependencia orgánica de las

Cortes. Aunque de valoración diferente, el control externo y el parlamentario están relacionados, porque el Parlamento, como representación de la soberanía, dispone, siempre, tradicional y constitucionalmente, de la ayuda de los Tribunales de Cuentas, lo repetimos una vez más.

Estimamos que si es muy conveniente perfilar la independencia funcional de nuestra Institución, también se hace necesario precisar al máximo la regulación de sus relaciones con todos los poderes, porque el Tribunal no puede ni debe vivir de espaldas a la realidad, y la realidad en este caso es su inserción en la totalidad estatal y, como consecuencia, la imposibilidad biológica de un desarrollo de sus funciones, sin relaciones con los diversos poderes entre los que se desenvuelve.

8. *Miembros del Tribunal y su independencia*

El número 3 del artículo 136 dice: «sus miembros gozarán de la misma independencia o inamovilidad que los jueces y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades». Debemos precisar que para nosotros son miembros aquellos que con carácter temporal o permanente y dentro de su función tienen facultades decisorias, tomando parte, unas veces de las Salas encargadas de ver, debatir, votar y fallar los asuntos que en el ámbito jurisdiccional les son sometidos, y otras, conociendo de los asuntos que les compete, dentro de sus facultades fiscalizadoras.

En nuestra Constitución, pues, se perfecciona la jurisdicción especial y privativa del Tribunal, al reconocer a sus miembros la misma independencia e inamovilidad e incompatibilidades que a los Jueces. La configuración jurisdiccional no puede ser más clara ni más completa.

La independencia es un antecedente obligado de la inamovilidad. Wilhelm SAUER (44) hace notar que en la función judicial la independencia requiere «juicio objetivo e imparcial sin consideración de personas, clara visión de los hechos, conocimiento seguro de los hombres, entereza respecto del superior, benevolencia para con el inferior, inhibición de la personalidad, relegándola a segundo término en beneficio de la cosa misma y, en definitiva, de la colectividad o aún de la misma Humanidad, eliminando toda influencia partidista».

(44) WILHELM SAUER: *Filosofía jurídica y social*, traducción de Luis LEGAZ, Barcelona, editorial Labor, 1933.

LASKI (45), consigna una frase muy entonada con respecto al tema: «La independencia necesaria de los jueces, es mucho menos cuestión de organización legal, y mucho más cuestión de espíritu de los Tribunales.»

Y es que «la independencia del poder judicial es un imperativo de todo Estado de derecho, porque no es un privilegio, sino un sólido baluarte de la verdadera libertad» (46).

La independencia y su subsiguiente inamovilidad son consecuencia de la Jurisdicción, basada en el principio consistente en «juzgar y hacer ejecutar lo juzgado». Mirimonde (47) entiende por jurisdicción el examen por un Tribunal, de la regularidad de un acto o de un procedimiento, investigando si las operaciones han sido ejecutadas conforme a las prescripciones legales y reglamentarias, sin que exista necesidad de contradicción formal.

La función de juzgar implica tomar una decisión, que es la consecuencia necesaria y lógica de la constatación del Derecho subjetivo, y consiguientemente también de los derechos subjetivos. La actividad de los jueces ha de ser siempre una actividad imparcial y libre. Rafael Rubio, Presidente que fue de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo dice «que juzgar sin independencia no es verdaderamente juzgar» (48). Y Chiovenda observa que la función jurisdiccional ha de ser confiada a órganos autónomos, con objeto de que el encargado de actuar la ley, no se inspire en otra consideración de lo que entienda ser, según su saber y su conciencia, la voluntad de la ley (49).

9. *La Jurisprudencia y la inamovilidad judicial*

En una muy reciente Sentencia de 27 de octubre de 1976 dictada por la Sala 5.^a del Tribunal Supremo, se reconoce la inamovilidad judicial como un principio general cuya naturaleza le libera de proclamación en todos y cada uno de los campos concretos con funciones jurisdiccionales, lo cual supone un paso importante en la consolida-

(45) LASKI: «La función judicial», Vo. *El peligro de ser gentleman y otros ensayos*, editorial Paidós, Buenos Aires.

(46) STIER-SOMLO: *Handbuch des Politiques*, T. I., citado por PÉREZ SERRANO en «Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas», pp. 176 y ss.

(47) MIRIMONDE: *La Cour des Comptes*, París, 1947.

(48) RAFAEL RUBIO: *La Inspección de Tribunales*, pp. 68 y ss.

(49) CHIOVENDA: *Instituciones de Derecho Procesal civil*, trad. GÓMEZ ORBANEJA, t. II, Madrid, 1940.

ción de la defensa de la independencia de la justicia. Lo decisivo es «que el ejercicio del cargo implique el desempeño de una función jurisdiccional, cualquiera que sea su denominación y contenido, de manera que aún en los cargos «mixtos que entrañan el ejercicio simultáneo de funciones jurisdiccionales y gubernativas, prima sobre todas ellas la función judicial y por tanto rige plenamente el principio de inamovilidad» (50).

Completando lo expuesto, la Ley Orgánica del Poder Judicial de 18 de marzo de 1966 dispone en su artículo 221 que, por lo que se refiere a la inamovilidad judicial, gozarán de ella lo mismo los que ejerzan sus funciones sin limitación de tiempo, que los que lo sean por tiempo limitado en la ley y en su nombramiento, mientras que éste no se haya agotado.

El ejercicio de una «función judicial» es un dato de la máxima importancia para el reconocimiento de este derecho de inamovilidad. Cualquiera que sea el cargo que se desempeñe, si entre las funciones que ejercen figura la judicial, quien o quienes la ejercitan, tienen derecho a la inamovilidad. Este principio reconocido implícitamente por la nueva Constitución, refrenda la Sentencia del Tribunal Supremo que contemplamos, como criterio decisivo para resolver cualquier duda sobre la inamovilidad de un cargo. En este sentido, sólo los cargos estrictamente gubernativos servidos por jueces, que no desempeñan en ellos función judicial alguna, pueden ser removidos sin sujetarse a las normas de inamovilidad judicial.

En la Sentencia citada se lee: «el cargo judicial no lo es sólo por la condición de quien lo sirve, sino por su naturaleza intrínseca, al pertenecer a una institución concebida y articulada por el carácter jurisdiccional». También: «no es un impedimento para esta aseveración el que a la Jurisdicción de que se trata se le atribuya la condición de "especial", puesto que esta nota no es por sí sola suficiente para desvirtuar la esencia y sustantividad de la Institución...».

La inamovilidad judicial carece, en cambio, de justificación si la actividad o función judicial se configura como un poder al servicio de la política destinado a colaborar en su ejecución, sometido a sus directrices y criterios. Si al Derecho no se le reconoce sustantividad como expresión de lo que la razón dice sobre la más justa solución

(50) Fernando SAINZ MORENO: *La inamovilidad judicial*, separata del núm. 11 de la «Revista Española de Derecho Administrativo», Civitas, Madrid, octubre-diciembre de 1976.

de los problemas surgidos en una comunidad y se le reduce a ser una manifestación de la voluntad dominante—de la cual son mero reflejo la norma y sus principios—, la misión del juez no difiere en esencia de la de los demás servidores del Estado, y su posición personal—independencia, inamovilidad, responsabilidad—corresponde a la estabilidad en el empleo y al simple deber de imparcialidad que rigen para los funcionarios de la Administración. Pero si, por el contrario, se concibe el Derecho como expresión del esfuerzo continuo de la razón por ordenar la convivencia según los principios de la mayor libertad y dignidad para cada hombre, esto es, si al Derecho se le reconoce un valor que trasciende de la pura legalidad, la misión del juez no puede ser otra que la de órgano del Derecho, y su posición personal ha de ser sustancialmente distinta de la de los servidores del Estado, sin perjuicio del apoyo material que la organización judicial recibe de la Administración estatal (los medios que la sostienen, la fuerza que impone sus decisiones). Desde esta perspectiva, la inamovilidad judicial sirve a la independencia del juez y ésta a la independencia y sustantividad del Derecho. Es una máxima jurídica conocida, que «una ley es un Juez en silencio, y un Juez es una ley hablando».

En el Derecho español, el reconocimiento constitucional de la inamovilidad judicial tiene un contenido material que no puede ser desvirtuado ni legal ni reglamentariamente, de manera que «la remisión que la norma fundamental hace a lo que dispongan las leyes, no legitima cualquier contenido de éstas, sino sólo aquel que es compatible con la independencia de la justicia y con la independencia de los jueces». La garantía de la inamovilidad opera frente a toda intervención extraña a la función judicial, tanto si proviene de fuera de la organización judicial, como si se origina dentro de ella. El bien protegido por esta garantía es el ejercicio de la función judicial de manera que se extienda a cualquier cargo cuyo desempeño entrañe tal función, bien sea de modo exclusivo, bien simultáneo con otros.

10. *Independencia judicial*

La inamovilidad que acabamos de estudiar, tiene como causa principal la independencia de la justicia en la persona de quien con título legal la ejerce. «...Podrá absorberse todo por las dictaduras y gobiernos absolutos. Todo, menos la inamovilidad judicial, que es la indepen-

dencia judicial, porque supondría la anulación de la conciencia de los jueces o un ataque directo a ella y, como consecuencia, la nulidad ante el Derecho natural de la justicia de las resoluciones» (51).

Henrion de PANSAY (52) manifiesta que «si pesare ante los Tribunales el temor de las destituciones arbitrarias, se podría temer que el príncipe se mezclara en el ejercicio de la autoridad judicial, porque es fácil sospechar que el que dispone de los jueces, dispone también de los juicios». Y las célebres y románticas Cortes de Cádiz (artículo 252 de la Constitución de 1812) dispusieron que «los Magistrados y Jueces no podrán ser depuestos de sus destinos, sean temporales o perpetuos, sino por causa legalmente probada y sentenciada, ni suspendidos, sino por acusación legalmente intentada». Tesis que corrobora el Discurso Preliminar leído ante dichas Cortes el 24 de diciembre de 1811 al presentarse el Proyecto de Constitución. «Ni el desagrado del monarca, ni el resentimiento de un Ministro, han de poder alterar en lo más mínimo la inexorable rectitud del Juez o Magistrado. Para ello nada es más a propósito que la duración de su cargo dependa absolutamente de su conducta, calificada en su caso por la publicidad de un juicio».

La sustancia que encarnan estos criterios ha servido de base, sin ninguna duda, para la redacción del párrafo 3 del artículo 136 de la Constitución, al equiparar los miembros del Tribunal a los jueces en cuanto a independencia, inamovilidad e incompatibilidades se refiere. Y es en virtud de lo que antecede, por lo que pretendemos justificar legalmente que los miembros del Tribunal, por el hecho de ejercer jurisdicción, aunque su Ley Orgánica no lo diga expresamente, son, además de independientes, inamovibles. Podemos, pues, concluir que la decisión del legislador constituyente de 1978 de consignar expresamente en el texto constitucional la inamovilidad e independencia de los miembros del Tribunal de Cuentas, no es una cosa nueva que inicia un sistema. Es algo que tiene en cuenta el espíritu de nuestra legislación anterior sobre la jurisdicción del Tribunal, proclamada desde la primera Ley Orgánica, dictada en 25 de agosto de 1851 (en su artículo 2.º y en el Título II, artículos 16-25) hasta la actualidad. Y lo que se hace ahora es ratificarla expresamente.

A igual conclusión podemos llegar respecto a la jurisdicción del

(51) Adolfo GARCÍA GONZÁLEZ: *El poder judicial*, Madrid, 1932, p. 171.

(52) JOSÉ POSADA HERRERA: *Lecciones de Administración*, T. I., Madrid, 1845, pp. 81-83.

Tribunal. Tampoco es el problema de su aceptación o no por las normas constitucionales. Es algo existente y reconocido desde hace más de un siglo por todas las legislaciones que ha tenido el Organismo. Casi todas han hablado de independencia y todas de jurisdicción especial y privativa. Y por ello, en aquellas leyes no se consideró necesario contemplar la inamovilidad de sus miembros, por estar ella vinculada a ambos supuestos y su mejor prueba es que no se ha conocido en la *praxis* más que un solo caso de cese de un miembro, debido a la circunstancia de su procesamiento por negligencia. La amovilidad no se ha usado más que esta vez por el Jefe del Estado, aplicando el artículo 33 de la Ley Orgánica vigente del Tribunal, pero la tesis anterior de la existente inamovilidad, queda más patente desde que el más Alto Tribunal de la Nación, la ha sustentado y confirmado a través de su Sentencia de 27 de octubre de 1976.

En apoyo de nuestra postura, citamos de nuevo a Sainz Moreno, en sus comentarios a la Sentencia citada (53): «La inamovilidad judicial sólo tiene sentido desde una determinada concepción de la figura del juez y de su misión con relación al Derecho», y esto llega a tal extremo, de poderse afirmar que aunque un Reglamento como el de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 18 de marzo de 1966 disponga que la «remoción o cambio de algún cargo se acordará libremente por el Gobierno», la nulidad de este precepto es manifiesta, porque esta remoción atenta contra el principio constitucional de la inamovilidad judicial y cita a título concreto y como ejemplo a los Presidentes de Audiencias Provinciales, porque éstos pueden presidir cualquier Sección de las Audiencias, según la Orden de 21 de marzo de 1945, y tienen una intervención directa en la tramitación, votación y fallo de las causas, porque ejercen esa jurisdicción.

Después de la tesis sustentada en la Sentencia del Supremo Tribunal de 27 de octubre de 1976, no puede presentarse problema sobre el particular, ya que en ella se refleja el criterio del más alto Tribunal de la Nación, que sirve de base a nuestro trabajo, y se fija como normativa imperante la de «que en todo caso prima en los llamados cargos mixtos, la función judicial, y por tanto ésta ha de llevar siempre como elementos inseparables, la independencia y la inamovilidad de quienes la ejercen».

(53) Fernando SAINZ MORENO: *Comentarios a la sentencia de 27 de octubre de 1976, op. cit.*

11. *Norma sustantiva y norma adjetiva*

Hay aún en apoyo de esta tesis una argumentación contundente: Dentro de una misma ley y en caso de contradicción de algunos de sus preceptos, la norma adjetiva cede ante la sustantiva. Y si sustantivas son la jurisdicción y la independencia proclamadas en todas las leyes del Tribunal, la inamovilidad de sus miembros como consecuencia de ellas, impide sin ningún género de dudas—según el criterio del Tribunal Supremo—la posibilidad de su cese por libre decisión, cuya norma sancionadora tendría siempre carácter adjetivo.

Por tanto, después de este criterio jurisprudencial y constitucional, la inamovilidad de los miembros del Tribunal está reconocida también expresamente en cualquier caso.

V. COMUNIDADES AUTÓNOMAS

No podemos sustraernos a tratar de una materia, que por nueva en nuestro ordenamiento jurídico, despierta el máximo interés. Se trata de las Comunidades Autónomas que en el Título VIII de nuestra Constitución figuran formando parte de la organización territorial del Estado.

El tema se plantea por primera vez y con una gran apertura, y para centrar el cometido que nos señala el artículo 153 de la Constitución, obligados a partir de cero, proyectamos para nuestra orientación equipos de funcionarios del Tribunal, a Instituciones hermanas europeas, para conocer su forma de actuar. Y a tal efecto se estudió nuestro control primero analógicamente en dos Países Federales de los más documentados en la materia, y después en uno de ámbito regional, que es el más concorde con el nuestro. Al hablar de Federaciones señalamos a Alemania Federal y a Austria, y al hacerlo de Regiones, a Italia.

1. *Control Regional Italiano*

Con un gran sentido práctico legalista, cuando en la *Corte dei Conti* inquiríamos con curiosidad su sistema de control sobre su organización periférica, se nos aconsejó que analizáramos antes los defec-

tos que las virtudes, para librarnos de incidir en aquéllos, ahora que todavía era tiempo. Se referían a los casos de una descentralización excesiva, cuyas consecuencias redundaban en perjuicio de la misión del Parlamento.

Copiamos del Informe emitido por la Comisión enviada a Roma, a los fines de estudio del sistema:

Partiendo de la distinción entre las cinco Regiones reguladas por estatuto especial de un lado, y de otro las quince restantes a las que se aplica el llamado estatuto ordinario, resulta que, en cuanto a las primeras, caracterizadas por ostentar un mayor grado de autonomía, es curioso destacar que el control de sus Haciendas se verifica, salvo el caso particular del Valle de Aosta, directamente por la *Corte dei Conti*, mediante una Sección especial (en Cerdeña llamada «*Oficina*»), ubicada en la capitalidad de la Región, e integrada por magistrados de la propia Corte, designados por ésta. Dicha Sección ofrece la particularidad de que actúa con amplias facultades en orden al control, ajustándose en su procedimiento a las normas emanadas de la Corte central.

En las Regiones acogidas al estatuto ordinario, que lo son todas, excepto las cinco analizadas en el punto anterior, el control ejercitado por la *Corte dei Conti* ofrece peculiaridades notables.

En primer lugar, dicho control afecta sólomente a los actos económicos emanados de los órganos delegados de la Administración Central, como son las Delegaciones del Tesoro y las de los demás Ministerios centralizados (Defensa, Interior, Trabajo, Presidencia, Asuntos Exteriores, Comercio Exterior y Educación). Para el control de estos actos, dispone la Corte de las llamadas «Delegaciones Regionales de Control», constituidas una en cada Región y servidas por tres o cuatro magistrados de carrera, designados por la propia Corte.

Estas Delegaciones aplican los mismos métodos y procedimientos de control establecidos para la Corte, de la cual forman parte como simples servicios descentralizados territorialmente. Su naturaleza de órganos descentralizados de la Corte, se manifiesta en el hecho de que el magistrado de mayor rango, que las preside, tiene categoría de consejero, y puede formar parte de la Sección de Control de la Corte Central, cuando sea convocado para ello.

Por lo que se refiere a los actos emanados de la Administración territorial, es decir, los correspondientes a las materias transferidas

por el Gobierno en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 117 de la Constitución, el control se verifica por una «comisión» prácticamente ajena a la órbita de la *Corte dei Conti*.

Esta Comisión de control está formada por: el Comisario del Gobierno para la Región o un funcionario designado por él, que actúa como Presidente; un magistrado de la *Corte dei Conti*, nombrado por el Presidente de la República a propuesta del Gobierno; tres funcionarios de la Administración Civil del Estado, al menos dos de los cuales han de pertenecer al Ministerio del Interior, nombrados igualmente por el Presidente de la República a propuesta del Gobierno, y dos expertos en la disciplina administrativa, residentes en la Región, designados por el Presidente de la República de entre dos ternas propuestas por el Consejo Regional. Simultáneamente, se nombran tres suplentes: un magistrado de la Corte (normalmente de entre los que prestan servicio en la propia Delegación Regional), un funcionario civil del Estado y un experto, residente en la Región (art. 41 de la Ley de 10 de febrero de 1953).

Como puede apreciarse por su composición y por las autoridades que nombran y proponen a sus miembros, las susodichas «comisiones de control» tienen más vinculación con el Gobierno central (en particular, con el Ministerio del Interior) y con la Administración Regional, que con la *Corte dei Conti*, de la que apenas existe una representación.

En consecuencia, cabe afirmar que las quince regiones de Italia reguladas por estatuto ordinario, han quedado excluidas del control de la Corte, en todo lo que se refiere a los actos protagonizados por sus órganos administrativos, puesto que, tanto por la composición como por los procedimientos que utiliza, la repetida «Comisión» es autónoma e independiente de la Corte. La presencia en ella de un Magistrado de ésta, es simplemente una fórmula de transacción, que, de hecho, ni siquiera sirve para dotar a la «Comisión» de métodos profesionales de control.

Esta es, precisamente, una de las mayores lagunas observadas en el sistema italiano y que está dando lugar a controversias notables entre la Corte y la Administración. Un peligro que a juicio de los magistrados y expertos consultados, debe prevenirse en todo país donde las autonomías regionales se hallen en fases de constitución.

En el orden jurisdiccional, sin embargo, la competencia, como es-

tudiaremos al analizar este epígrafe, se reserva siempre a la *Corte dei Conti*. La dificultad estriba en que las infracciones cometidas por los funcionarios o agentes territoriales en el manejo de fondos o caudales públicos lleguen a conocimiento de aquélla, la cual, muchas veces, viene a actuar cuando la publicidad del acto, es tan notoria, que incluso es objeto de noticia en los periódicos de la nación. La vía ordinaria de información de la Corte, es la obligación que pesa sobre todo funcionario o autoridad, que de alguna manera, venga en conocimiento de hechos de esta naturaleza, de denunciarlos a aquélla a través de la Procuraduría General.

El sistema italiano dentro de su marco regional y por lo que afecta a sus Entes integrantes, ha ampliado quizá exclusivamente su radio descentralizador, por lo que se refiere al control de la actividad financiera de los Entes, y ello ha sido determinante de la doble vertiente a la que hemos hecho mención anteriormente: la de los acogidos a los Estatutos especiales, más amplios en descentralización, y la de los Estatutos ordinarios cuyo control lo verifican las llamadas «Delegaciones Regionales».

No debemos seguir concretando más sobre el sistema italiano, que en parte puede servir de modelo al nuestro, pero sin esta duplicidad de controles, tan diferentes los unos de los otros. Cabe, en este punto, que hagamos un elogio sincero a la normativa de nuestra Constitución al tratar en su Título VIII sobre «la Organización Territorial del Estado» estableciendo la innovación de señalar entre estas Entidades, a las Comunidades Autónomas, cuya autonomía alcanza a la gestión de sus respectivos intereses.

Y el elogio precisamente se base en el artículo 153 cuando —ejerciendo el Estado su facultad limitativa— circunscribe a los Entes autónomos para evitar extralimitaciones en su actuación, en el Tribunal Constitucional, en el del dictamen del Consejo de Estado, en la jurisdicción contenciosa-administrativa y en el ámbito del Tribunal de Cuentas, cuando se den las circunstancias que específicamente prevé, evitando posibles desviaciones en el ejercicio de la autonomía que les concede.

Sentadas muy someramente las bases del sistema descentralizador italiano, no vamos a referirnos al alemán ni tampoco al austriaco que se desenvuelven en el ámbito diferente de una descentralización supe-
ditada al federalismo que rige ambos países, reconociendo que dentro

de sus respectivos ordenamientos, sobre todo en Austria, se acusa la existencia de respeto a determinadas normas centralistas que no han sido olvidadas y que son practicadas con gran escrupulosidad.

Como complemento de cuanto queda expuesto, nos permitimos traer a este trabajo al Preámbulo al Proyecto de Ley «Creación de las Secciones Jurisdiccionales Regionales del Tribunal de Cuentas», y la propia Ley articulada sobre creación de estas Secciones.

Ello ampliará más de lo que en un principio pensamos este trabajo, pero es muy importante su transcripción, máxime en estos momentos en que cuanto se relaciona con nuestras Comunidades Autónomas, sobre las cuales tiene constitucionalmente nuestro Tribunal el control en cuanto a su economía y a sus presupuestos, es totalmente nuevo y, por tanto, puede servir al legislador de rica orientación a tales efectos, toda vez que es precisamente el legislador italiano quien se preocupa en mayor escala sobre el particular.

Preámbulo al Proyecto de Ley «Creación de las Secciones Jurisdiccionales Regionales del Tribunal de Cuentas en Italia»

En la pasada legislatura fue presentado al Senado, por iniciativa del Gobierno, un proyecto de Ley referente a la creación de las Secciones Regionales del Tribunal de Cuentas.

«Las razones que justificaban dicha iniciativa (y lo hacían, incluso, indispensables para completar el ordenamiento jurídico) y que fueron detalladas en la exposición de motivos aneja al proyecto, la cual fue comunicada a la Presidencia del Senado el 2 de julio de 1969 (Acta número 752), tenían su fundamento en la situación creada por las Sentencias números 55 de 1966 y 33 de 1968, a través de las cuales el Tribunal Constitucional declaró la ilegitimidad constitucional de las normas concernientes a las sesiones jurisdiccionales de los Consejos de Prefectura y a la Junta Administrativa del Valle de Aosta, así como de las Sentencias números 2.616 de 20 de julio de 1968 y 363 de 5 de febrero de 1969, con las cuales el Tribunal Supremo en Pleno, convalidando la constante jurisprudencia de las Secciones Jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, estableció que el Tribunal ha adquirido «en virtud del artículo 103 de la Constitución, cuya eficacia preceptiva inmediata no es discutible, una competencia general en las materias de

contabilidad pública», por lo cual, de los juicios, ya devueltos a los Consejos de Prefectura y a la Junta Administrativa del Valle de Aosta, debe conocer «el Tribunal de Cuentas como juez de primera instancia, con apelación contra sus decisiones ante las Secciones reunidas (Pleno)... excluida la jurisdicción del juez ordinario».

El acuerdo fue adoptado por el Gobierno, previo el parecer del Tribunal de Cuentas en Pleno, según lo prescrito por el artículo único del Real Decreto-ley de 9 de febrero de 1939, número 730. Fue, después, favorablemente deliberado por la I Comisión del Senado, cuyo informe (Acta núm. 752) concluía en el sentido de recomendar a la Asamblea «la más solícita aprobación» del proyecto de Ley.

Decaído este proyecto como consecuencia de disolución de las Cámaras y permaneciendo siempre actual (acentuada, incluso, por el transcurso del tiempo) la exigencia de colmar la laguna dejada en nuestro sistema de jurisdicción contable por la declarada inconstitucionalidad de los Consejos de Prefectura, el Gobierno considera necesario volver a tomar la iniciativa proponiendo un nuevo proyecto de Ley (Acta núm. 2.501, presentada a la Presidencia de la Cámara de los Diputados el 13 de abril de 1973) cuyo texto asume fundamentalmente el del precedente proyecto con las modificaciones propuestas por la Comisión I del Senado. Sobre este nuevo texto no fue aportado el preventivo parecer del Tribunal de Cuentas.

El tiempo ulterior e inútilmente transcurrido ha hecho urgente el proporcionar los instrumentos organizativos necesarios para hacer funcionar, en sede regional, órganos del Tribunal de Cuentas para el ejercicio de la jurisdicción contable.

Se ha estudiado, por eso, una nueva formulación de las normas contenidas en los precedentes proyectos de Ley ya citados, a la luz de más profundas consideraciones de la compleja problemática a que se refieren las dichas normas.

El artículo 1.º del texto proyectado prevé, así, la creación (institución) de una Sección jurisdiccional por cada Región, con el fin de realizar la descentralización de la actividad jurisdiccional análogamente a cuanto se ha hecho con los tribunales administrativos regionales, en tanto se ha considerado oportuno no hacer lo mismo respecto a las Secciones de control en cada Región, y esto porque la descentralización en materia de control ya es un hecho a través de las Delega-

ciones regionales y, además, no se ha considerado oportuno crear tantas Secciones de Control como Regiones, en consideración a que es preferible mantener la acción de coordinación de la actividad de control, confiada a la actual Sección de control, órgano central, presidida por el Presidente del Tribunal de Cuentas, y esto mirando a la unitariedad de dirección en el ejercicio del control mismo.

Es evidente que el citado artículo, en su apartado *d)*, atribuye a la competencia de las secciones jurisdiccionales regionales, según los criterios de competencia territorial adoptados, todos los juicios (procedimientos) en materia de contabilidad pública, entre ellos los comprendidos actualmente en el Título II del Reglamento de procedimiento para los juicios ante el Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 13 de agosto de 1933, núm. 1.038 (juicios a instancia de parte).

En el artículo 2.º, que fija, con clara dicción, los criterios seguidos para la atribución de la competencia territorial a las secciones jurisdiccionales regionales, se precisa que el juicio de cuentas tiene por objeto las cuentas de los agentes contables de las regiones, de las entidades locales, de las instituciones públicas de asistencia y beneficencia, de las entidades hospitalarias, de las entidades autónomas de cura, estancia y turismo, así como de las administraciones estatales periféricas. Se ha aclamado, así, que el juicio de cuentas no afecta a las Regiones o a las entidades locales (o mejor a las cuentas consuntivas relativas a la gestión de las entidades) sino a los agentes contables de las Regiones o de las entidades locales.

Completa lo dispuesto en el citado artículo, la norma del sucesivo artículo 3.º, mediante la cual se absorbe explícitamente la competencia otorgada al magistrado ordinario por el artículo 265 del Texto Único de la Ley comunal y provincial de 3 de marzo de 1934, núm. 383, competencia que no tiene ya razón de ser en una nueva regulación integral de la materia referente a la responsabilidad de los administradores, funcionarios, empleados y agentes, no sólo del Estado, sino de todos los entes públicos, territoriales o no, comprendidas las regiones. Y esto prescindiendo de las posibles consideraciones sobre la eventual inconstitucionalidad de la citada normativa a la luz de los artículos 3 y 103.

Los aspectos tratados por los artículos 4, 5, 6 y 9, no necesitan de aclaraciones particulares; únicamente aclarar que, del artículo 4 se ha preferido suprimir la norma, prevista en el d. d. l. núm. 2.051, según

la cual el Tribunal estará constituido por tres magistrados «pertene- cientes a las distintas categorías», y esto, porque la fórmula usada por el texto gubernativo podría ser interpretada como obligación de escoger a los tres magistrados entre las diversas categorías; en tal caso, se haría muy difícil la constitución del Tribunal.

Es necesario, en cambio, detenerse brevemente en los artículos 7 y 8, que regulan el procedimiento para la presentación de las cuentas judiciales y transforman el juicio de cuentas, de necesario en eventual y, consiguientemente, en lugar del Decreto de descargo, el artículo 8 prevé el archivo de las actas relativas a las cuentas reconocidas como correctas. En otros términos, el agente contable, con la presentación de la cuenta, no vendría ya obligado a ser sometido a juicio, como prescribe el artículo 45 del Texto Unico núm. 1.214 de 1934, es decir, que el juicio no sería abierto, en todos los casos, por la simple presentación de la cuenta, sino sólo cuando el magistrado hubiese encontrado alguna irregularidad en la misma cuenta.

La transformación del juicio de cuentas de necesario en eventual, recoge una solución desde muchos ángulos deseada (y acogido en el d. d. l. núm. 2.051), significa y agiliza la definitiva clausura de las cuentas, evitando el procedimiento jurisdiccional cuando no exista una razón efectiva para abrirlo. En sustancia, se aplicaría la norma contenida en el artículo 84 de la Ley de Contabilidad General del Estado, según la cual, cuando el Tribunal reconoce la legitimidad de la cuenta tiene la facultad de declarar el descargo sin proceder al juicio.

Como consecuencia de la abolición del juicio de cuentas «necesario», se establece (art. 7, párrafos 2.º y 3.º) una verificación más profunda por parte de los órganos de control actualmente existentes, por cuanto afecta a las cuentas de los agentes contables de las entidades locales, de las instituciones públicas de asistencia y beneficencia, de las entidades hospitalarias y de las haciendas autónomas de cura, estancia y turismo.

Finalmente, y siempre por lo que respecta al juicio de cuentas, se dispone que al contable, frente al que se abre el juicio, le debe ser notificado el decreto presidencial que fija la audiencia de discusión (art. 8, párrafo último); lo que supone la implícita derogación de la institución de la oposición contable establecida en el artículo 51 del texto único de la Ley sobre el Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 12 de julio de 1934, número 1.214, y en los artículos 94 y si-

guintes del Reglamento de procedimiento para los juicios ante el Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 13 de agosto de 1933, número 1.038.

No se ha incluido, en cambio, la norma contenida en el d. d. l. número 2.051, referente al nombramiento de abogado defensor y esto, en consideración a que, dada la naturaleza técnica de la materia tratada, los interesados están en condiciones de proveer personalmente a su propia defensa.

El artículo 10 pretende resolver el añejo problema de la llamada responsabilidad formal de los administradores de las entidades locales, prevista en los artículos 251 y siguiente del Texto Unico de la ley comunal provincial, estableciendo que los administradores responden por culpa simple y solamente cuando se ha producido un daño.

Por lo que respecta a la perseguibilidad de la responsabilidad en relación al grado de la culpa (siendo de toda evidencia la necesidad de unificar los criterios actualmente vigentes, de conformidad con el principio de igualdad establecido en el artículo 3 de la Constitución) se propone su unificación, en base a un criterio más rigorista (por culpa simple, como actualmente está establecido en materia de responsabilidad de los funcionarios y empleados del Estado).

Se ha estimado un deber adoptar tal criterio rigorista, opuesto a lo previsto en el d. d. l. núm. 2.051, en consideración a un reciente ordenamiento gubernativo en tal sentido, concretado en un esquema de proyecto de ley de modificación del artículo 261 del Texto Unico de la ley comunal y provincial, aprobado por Real Decreto de 3 de marzo de 1934, núm. 383, y sobre el cual ha expresado su opinión favorable el Pleno del Tribunal de Cuentas (en el sentido del ya citado Real Decreto-ley núm. 739/1939).

Se ha previsto, por otra parte (acogiendo así, a nivel normativo, una reciente, pero unívoca, jurisprudencia del Tribunal de Cuentas) la extensión a todos los juicios de responsabilidad de competencia del mismo Tribunal, la aplicabilidad del c. d. poder reductivo (art. 10, segundo párrafo).

Se ha aclarado, también, poniendo término a antiguas disputas doctrinales y jurisprudenciales, que uno de los requisitos fundamentales para la c. d., responsabilidad formal (que, como es sabido, es esencialmente aquella en la cual incurre el administrador de la entidad local cuando ha realizado actos de gestión dictando normas de procedimiento) es, como para todos los demás tipos de responsabilidad, el del daño.

La necesidad de la valoración del daño está estrictamente conexas con la afirmación de la competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad. El juez contable, en efecto, en el ejercicio de su actividad jurisdiccional en materia de responsabilidad, examina todos los hechos sometidos a su examen y no deja residuos de competencia a favor del juez ordinario (exclusión de la *actio in rem verso*); de hecho, si el juez contable ha valorado el daño, no hay ninguna posibilidad, por parte del juez ordinario, de repetir la misma valoración y ejercer así una especie de control del juicio del juez contable.

No ha sido, en cambio, recogida en el tratado, la exigencia, muchas veces resaltada, de sancionar expresamente la hipótesis de los actos de gestión irregulares realizados por los administradores con finalidad distinta de las propias de la entidad, considerando que tales hipótesis configuran muchas veces el delito de malversación (54). Se ha estimado, en efecto, que una rápida actuación contra los actos administrativos ilícitos a través de la acción del fiscal general del Tribunal de Cuentas, tendría como efecto inmediato la represión de esta forma de gestión irregular del dinero público sin llegar a la incriminación de los administradores.

Subrayamos, también, que el texto propuesto contiene la iniciación de los juicios de responsabilidad, cuando se trata de entidades públicas distintas del Estado, tanto por parte del ente público interesado, como por parte de los componentes de los órganos deliberantes de la propia entidad, y esto en consideración, por lo que respecta a tales entes, de su naturaleza particular y de la formación de los órganos que les representan (art. 11).

El artículo 12, párrafo 2.º, en cambio, extiende (y la oportunidad de la norma no necesita demostración) la obligación de la denuncia, establecida en el artículo 53, párrafo 1.º del citado texto único de la Ley sobre el Tribunal de Cuentas, a los componentes de los órganos de control, es decir, que aquellos órganos que, por su continua vigilancia sobre las gestiones, están en condiciones de señalar, en su momento, las irregularidades que conozcan por razones de su oficio.

Los artículos 13, 14 y 15 no requieren, finalmente, especiales consideraciones; el artículo 13 prevé, en efecto, la aplicabilidad del artículo 41 c. p. c. a los juicios de responsabilidad ante el Tribunal de Cuen-

(54) N. del T.: En el original *peculato per distrazione*.

tas; el artículo 14 contiene normas transitorias sobre la aprobación de las cuentas que se refieren a los ejercicios hasta el 31 de diciembre de 1974; el artículo 15, por último, hace referencia a la situación de excedencia del Presidente y de los Consejeros componentes de la Sección que se crea.

Creación de las Secciones Jurisdiccionales Regionales del Tribunal de Cuentas italiano

Artículo 1. Se crea una Sección Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas para cada región con sede y circunscripción territorial indicadas en la tablilla A, unida a la Ley de 20 de diciembre de 1961, número 1.345, y en el artículo 3 de la Ley de 13 de julio de 1965, número 883.

En la región del Valle de Aosta se crea una Sección Regional del Tribunal de Cuentas, con las atribuciones señaladas en el siguiente artículo 2.

Las mismas atribuciones corresponden para la región siciliana y para lo no previsto en los artículos 3 y 4 del Decreto legislativo de 6 de mayo de 1948, número 655, a la Sección Jurisdiccional creada por el artículo 1 del mismo Decreto legislativo.

La Sección Jurisdiccional regional estará presidida por un Presidente de Sección.

Artículo 2. La Sección Jurisdiccional regional juzga:

a) De las cuentas de los agentes de las regiones, incluso las de estatuto especial, de las entidades locales, de las instituciones públicas de asistencia y beneficencia, de las entidades hospitalarias y de las haciendas autónomas de cura, estancia y turismo, así como sobre la responsabilidad de los administradores, empleados y agentes de las citadas entidades por los daños irrogados a las mismas entidades.

b) De las cuentas de los agentes de la administración estatal periférica con sede en la respectiva circunscripción, así como sobre la responsabilidad de los funcionarios, empleados y agentes de las mismas administraciones, cuando el hecho del cual deriva el perjuicio para el erario se haya verificado en la propia circunscripción.

c) Sobre la responsabilidad de los administradores, empleados y agentes de las entidades públicas de carácter nacional con sede u ofi-

cinas periféricas en la respectiva circunscripción, cuando el hecho del cual deriva el perjuicio para el ente se haya verificado en la propia circunscripción.

d) Sobre las demás cuestiones en materia de contabilidad pública, de conformidad con los criterios de competencia territorial indicados en los párrafos precedentes.

Artículo 3. Quedan derogados los artículos 264 y 265 del texto único de la Ley comunal y provincial aprobado por Real Decreto de 3 de marzo de 1934, número 383, y los artículos 29 y 30, párrafo primero, de la Ley de 17 de julio de 1890, número 6.972, y sus modificaciones sucesivas.

Artículo 4. Las Secciones Jurisdiccionales regionales juzgan con la intervención de tres magistrados.

Las Secciones estarán presididas por el presidente de Sección y en caso de ausencia o impedimento, o por carencia de titular, por el más antiguo de los consejeros que la compongan.

En cada una de las Secciones Jurisdiccionales se crea una oficina del ministerio público, dirigida por un viceprocurador general (vicefiscal general).

Artículo 5. Se suprime la segunda Sección Jurisdiccional a que se refiere el artículo 3 de la Ley de 20 de diciembre de 1961, número 1.345.

Los juicios, en materia de contabilidad pública, relativos a los funcionarios, empleados y agentes de administraciones centrales del Estado quedan atribuidos a la competencia de la primera Sección Jurisdiccional.

Quedan también atribuidos a la competencia de la misma Sección los juicios distintos de los indicados en el artículo 2, apartado c), relativos a los administradores, empleados y agentes de las entidades públicas de carácter nacional.

Artículo 6. Contra las decisiones de las Secciones Jurisdiccionales regionales y las de la primera Sección Jurisdiccional, se admite apelación ante las Secciones reunidas (Pleno).

La apelación del ministerio público puede ser propuesta, además de por el Viceprocurador general titular de la oficina, por el Procurador general.

Artículo 7. Los agentes contables enviarán las cuentas, junto con sus correspondientes documentos, a los órganos competentes, en los

plazos establecidos en las disposiciones vigentes, los cuales, realizadas las verificaciones administrativas correspondientes, las depositarán, acompañadas del informe que hayan merecido, en la Secretaría de la Sección Jurisdiccional regional competente para el territorio.

Las entidades locales, las instituciones públicas de asistencia y beneficencia, las entidades hospitalarias y las haciendas autónomas de cura, estancia y turismo, enviarán las cuentas de los agentes contables, junto con los documentos relativos a ellas, dentro de los veinte días siguientes a la terminación, en sede administrativa, del cumplimiento de todas las obligaciones previstas por las disposiciones vigentes, a los órganos de control previstos en el artículo 130 de la Constitución y, en las regiones con estatuto especial, a los órganos de control previstos por sus respectivos estatutos.

Los órganos de control, dentro de los noventa días siguientes al recibo de las cuentas y de sus respectivos documentos, realizada la verificación, proveerán, en decisión motivada, a la aprobación de las cuentas que estimasen de conformidad y a la no aprobación de aquellas en las cuales se haya puesto de relieve alguna irregularidad, haciendo constar las variaciones que se estimen necesarias, y proveerán también, dentro de los ocho días siguientes a la fecha de la decisión, a su notificación a los interesados en vía administrativa y al depósito de las cuentas y de las respectivas decisiones en la Secretaría de la Sección Jurisdiccional regional competente para el respectivo territorio.

Artículo 8. El secretario de la Sección Jurisdiccional regional comunicará las actas, depositadas a los fines del precedente artículo 7, al presidente de la Sección, quien designará al magistrado ponente.

El magistrado ponente, cuando sobre la base de los resultados de las actas considere regular la conformidad, y siempre que no haya oposición, dispondrá, con el parecer favorable del ministerio público, el archivo de las cuentas, incluso de varias conjuntamente.

En los demás casos se procederá al juicio de las cuentas y de las responsabilidades conexas, según las normas que regulan los juicios de cuentas y de responsabilidad de los funcionarios, empleados y agentes del Estado.

El secretario de la Sección procederá a la notificación a los contables de la copia del Decreto mediante el cual el presidente haya fijado la audiencia para la discusión del juicio.

Artículo 9. Las disposiciones recogidas en el párrafo primero del precedente artículo 7 y en el artículo 8 se aplicarán también a los juicios sobre las cuentas de los agentes contables del Estado, de competencia de la primera Sección Jurisdiccional.

Artículo 10. En los casos de las responsabilidades previstas por el texto único de la Ley comunal provincial, aprobado por Real Decreto de 3 de marzo de 1934, número 383, y por la Ley de 17 de julio de 1890, número 6.972, y sucesivas modificaciones, se responde de los perjuicios irrogados por acción u omisión, incluso sólo culposa.

Las disposiciones recogidas en los artículos 83, párrafo primero, del Real Decreto de 18 de noviembre de 1923, número 2.440, y 52, párrafo segundo, del texto único de la Ley del Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 12 de julio de 1934, número 1.214, se aplicarán a todos los juicios de responsabilidad de competencia del mismo Tribunal.

Artículo 11. Además de en los casos previstos por el artículo 310 del texto único de la Ley comunal y provincial, aprobado por Real Decreto de 3 de marzo de 1934, número 383, y en los cuales se procede a juicio a los fines del precedente artículo 7, los juicios de responsabilidad a que hacen referencia los artículos 2, apartados a) y c), y 5, apartado 3.º, pueden ser también iniciados por iniciativa de la entidad pública o de los componentes de sus órganos deliberantes. En tales casos, el ministerio público presentaría sus conclusiones oralmente en la audiencia.

Artículo 12. Los juicios indicados en los artículos precedentes, y para los casos no previstos en la presente Ley, se regirán por las normas del texto único de la Ley del Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 12 de julio de 1934, número 1.214, y por el respectivo Reglamento de Procedimiento, aprobado por Real Decreto de 13 de agosto de 1933, número 1.038, así como, por cuanto respecta a la Sección Jurisdiccional para la región siciliana, por las normas del último párrafo del artículo 3 del Decreto legislativo de 6 de mayo de 1948, número 655.

La obligación de denuncia prevista en el artículo 53, párrafo primero, del texto único de la Ley del Tribunal de Cuentas, aprobado por Real Decreto de 12 de julio de 1934, número 1.214, se extiende a los componentes de los órganos de control.

Artículo 13. En los procedimientos, previstos en la presente Ley, ante la Primera Sección Jurisdiccional y ante las Secciones Jurisdiccionales regionales, les será aplicable el artículo 41 del Código de Procedimiento Civil.

Artículo 14. Las cuentas consuntivas de las entidades locales, de las instituciones públicas de asistencia y beneficencia, de las entidades hospitalarias y de las haciendas autónomas de cura, estancia y turismo, relativas a los ejercicios financieros hasta el 31 de diciembre de 1974, se entienden aprobadas si, examinadas dentro de los ciento veinte días, a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, no se han observado en ellas variaciones en el cargo o descargo y no se ha producido oposición en el sentido del tercer párrafo del artículo 310 del texto único de la Ley comunal y provincial, aprobado por Real Decreto de 3 de marzo de 1934, número 383.

Las cuentas en las que se haya producido oposición serán enviadas, junto con las actas respectivas, a la competente Sección Jurisdiccional regional, para el juicio sobre la oposición, dentro de los quince días siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley, si ya han sido examinadas, o del transcurso del plazo útil para la presentación de deducciones, observaciones y reclamaciones, en el sentido del citado tercer párrafo del artículo 310 del texto único de la Ley comunal y provincial.

Artículo 15. El Presidente y los Consejeros que constituyan la Sección serán colocados en la situación prevista por el artículo 7, párrafo segundo, de la Ley de 20 de diciembre de 1961, número 1.345.

Como ha quedado consignado en el preámbulo al proyecto, éste, hasta el momento presente, no ha tenido todavía efectividad legal, pero nosotros lo aportamos porque su contenido pudiera servirnos en un sentido orientativo al abordar el control económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las comunidades autónomas, según lo previsto en el apartado d) del artículo 153 de la Constitución de 1978.

Moderna descentralización francesa

Pero en el examen de estos sistemas centralistas o descentralizados, que no son del caso tratar doctrinalmente, aceptando, repetimos, el instaurado en nuestra nueva Constitución, no ha dejado de pro-

ducirnos una gran extrañeza cuando hemos conocido, a través de nuestra revista *Documentación Administrativa* (55), el informe redactado por la Comisión que en el país vecino francés designó el Presidente de la República M. Valéry Giscard d'Estaing, nombrando de ella presidente a M. Olivier Guichard, para alcanzar con la máxima rapidez una descentralización como refuerzo de la democracia legal, rompiendo moldes ancestrales con más de dos siglos de existencia y logrados con gran esfuerzo.

Dicho informe, cuya redacción duró aproximadamente once meses, le fue entregado al primer magistrado francés con fecha del 22 de octubre de 1976.

En él se plantea de una manera resuelta y valiente que «el Estado ha construido la unidad y la fuerza de Francia a través de su propia fuerza y de su propia unidad. Puesto que nuestra sociedad moderna ya no existe completamente por sí misma, el Estado debe hoy consolidar la unidad y la fuerza, enraizándolas en la sociedad, reduciendo a nivel de sociedad el tamaño de las células de unidad, de las células del poder y reduciéndose así él mismo en sus funciones, con la misma voluntad, la misma tenacidad y la misma paciencia que ha puesto en atraerlo todo hacia sí». Planteamiento que guarda un gran paralelismo con la línea de pensamiento del Presidente Giscard, expresada poco después de recibir el informe: «El esfuerzo multiseccional, dijo, de centralización ha permitido a la democracia nacional encontrar un asiento seguro. Ahora debe ser equilibrado mediante un vigoroso esfuerzo de descentralización que refuerce la democracia local. Francia mantendrá su unidad reconociendo su diversidad local. La democracia francesa conservará su vitalidad fortaleciendo sus raíces locales» (56).

El sentido que el Tribunal ha impuesto en este trabajo no es otro que el de fijar la atención sobre su cometido, y nos lleva a sustraernos al impulso del examen a fondo de dicho informe, que reemplaza o pretende reemplazar un sistema con más de dos siglos de operatividad y destacaremos de él tan sólo la materia que nos afecta, que es la del control financiero, tratada muy tenuemente en el curso del mismo, sin hacer en ningún momento expresa referencia a la función

(55) *Documentación Administrativa* núm. 174, Madrid, abril-junio, 1977, «Vivre ensemble». Proyecto extraído por Juan MORELL EVANGELISTA del informe de la comisión para el desarrollo de las responsabilidades locales, presidida por M. OLIVIER GUICHARD.

(56) Discurso pronunciado en Nancy el 25 de noviembre de 1976.

de la Cour des Comptes del país vecino, dentro de esa tendencia descentralizadora que pretende implantar, en sustitución de la anterior centralización ligada a valores fundamentales de la sociedad francesa.

El profundo replanteamiento de las relaciones entre el Estado y las colectividades locales que suponen las propuestas contenidas en el informe Guichard, es difícilmente compatible con el mantenimiento de los mecanismos de subordinación tradicionales por parte del Estado, sobre los entes descentralizados. Quizá porque una verdadera descentralización no los tolera. El informe dedica una atención especial a sugerir su desaparición.

No es la subordinación de las colectividades locales al Estado ni al poder político, lo que habrá de desaparecer. La subordinación continuará, pero sólo se ejercerá a través de la ley. La ley definirá un juego de derechos y deberes y una política cuya aplicación quedará encomendada a la administración descentralizada. Esta canalización estrictamente legal de las relaciones entre ambas instancias determinará un nuevo esquema del que destacamos las siguientes notas:

- Ausencia de todo control *a priori* y del control de oportunidad de las decisiones;
- Control de la legalidad de las decisiones locales por parte del Estado, ejercido solamente mediante recurso al juez administrativo;
- Carácter inmediatamente ejecutivo de los actos de las colectividades;
- Desaparición de las ideas y las técnicas de tutela y vigilancia de la autoridad superior;
- Carácter excepcional de la sustitución de oficio, recurrible en todo caso por las colectividades;
- En lo referente a la vida local, el poder ejecutivo no podrá hacer uso de su poder reglamentario autónomo, ni podrá actuar por debajo del nivel de Decreto.

Y en otro título se señala que más cautamente el Estado no puede despojarse de otro medio de regulación de la acción de las colectividades locales. El Estado tiene el deber de conservar los medios de hacerse respetar por todos los grandes equilibrios de que es guardián.

Se trate de dotaciones generales de funcionamiento y equipamiento o de concesión de préstamos, el Estado conserva la responsabilidad de orientar a medio plazo su crecimiento y la posibilidad de intervenir a corto plazo en su evolución. De igual modo conserva los útiles de una empresa de planificación, si lo considera pertinente. Pedimos, en fin, que el Estado desempeñe su papel de árbitro entre las diferentes funciones colectivas. Que su mano muestre la misma firmeza en todos los equilibrios por los que vela. Que las finanzas locales sean tratadas con justicia, y no con mayor dureza que las finanzas sociales.

Es importante también consignar que en el informe se sustituyen las subvenciones por las dotaciones a los organismos descentralizados, significando que la palabra «subvención» debe ser desterrada. Ello, como es lógico, ha de influir notablemente —aunque no haga referencia— a los consiguientes y preceptivos sistemas de control financiero actual.

Lo que más nos interesa resaltar del informe es que una nación de tan rancio abolengo administrativo como es Francia rompa audazmente —o pretenda romper— con moldes tan acreditados como son los suyos, que han perdurado durante más de doscientos años.

Desconocemos —aunque vamos a intentar conocerlo— el fondo del informe de la Comisión, por cuanto afecta al control externo —y aun interno— de la actividad financiera de la Administración, sea ésta comunal, departamental o regional, como también de esa red de mancomunidades de comunas que se crea como unidades capaces de asumir amplios bloques de competencias.

Resaltamos a este respecto aquella parte que dice que «el Estado conserva sus misiones fundamentales y las ejerce plenamente. Las finanzas locales, continúa, no serán las finanzas de la irresponsabilidad».

Nos ha producido extrañeza —lo repetimos una vez más— que cuando todas las naciones europeas vienen ocupándose cada vez con más intensidad del ejercicio del control de la actividad financiera de la Administración, y cuando es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores quien la recomienda precisamente, Francia se aparta de esta temática, o al menos no le concede la atención que creemos merece en el ámbito de nuestra competencia. Francia, que precisamente el 4 de abril de 1972 presentaba, a través de M. LECAT, a la Asamblea Nacional el informe sobre el proyecto de la

Ley Regional Francesa, el 5 de julio de 1972 lo transcribiría convertido ya en Ley en el «*Diario Oficial de la República Francesa*». La regionalización establecida por esta Ley no era sino la continuación de un proceso cuyos antecedentes inmediatos se encuentran en los Decretos de 1964, aunque sus orígenes se encuentren en la Administración napoleónica.

El profesor de Derecho Administrativo de la Universidad de Navarra Pedro María LARUMBE (57) dice sobre el particular:

«Las notas características de la Administración Local francesa, magistralmente descritas por CAPMANN, son dos que la diferencian del sistema inglés de *selfgovernment*: En primer lugar, las colectividades locales francesas son parte integrante del Estado y de la jerarquía administrativa, y gozan de ciertas atribuciones particulares. En segundo lugar, la doctrina de la separación de poderes ofreció la gran posibilidad al ejecutivo de someter a sus reglamentos y órdenes a las autoridades locales. El sistema francés ha girado, y sigue girando, alrededor de la idea de que la única forma eficaz y moderna de Administración pública era la Administración del Estado, en tanto que para los ingleses el fundamento de la Administración reside en la Administración local.

La centralización y el uniformismo se han manifestado en Francia como un *leit motiv* ininterrumpido».

Hacemos punto en este interesante asunto sobre la descentralización francesa, resaltando que en menos de cuatro años ha dado un giro copernicano, ignoramos por qué motivos. Por eso, precisamente, nos ha de servir de ayuda o de orientación más firme el modelo italiano que hemos dejado expuesto y al que ahora nos remitimos, con más de veinte años de existencia.

(57) P. M.^a LARUMBE: «La regionalización francesa». *Anuario de Derecho Administrativo*, I, ediciones «Revista de Derecho Público», Universidad de Chile, 1975/1976.

VI. PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS EN LAS ENTIDADES
FISCALIZADORAS

No podemos resistirnos a consignar, aunque de pasada sea, algo tan apartado hasta ahora de nuestra entidad fiscalizadora superior y tan necesario para ella como es todo cuanto se relacione con los sistemas de informática formal, en el sentido de red que aporta modelos operativos para proveer de información específica al sujeto decisor.

En un interesante trabajo presentado por el Contralor general de Suecia, doctor LARS LINDMARK, al VII Congreso Internacional de Montreal (Canadá) sobre esta clase de computadoras (58), dice textualmente: «La etapa de un proyecto de procesamiento debe ser elegida en relación a la complejidad del sistema. En el desarrollo de un simple sistema basado en el uso de la cinta magnética, resulta posible plantear requisitos de auditoría, incluso en una etapa tan avanzada como la elección del diseño de sistemas, sin que por ello se causen significativos aumentos en el costo. En cambio, en el desarrollo de sistemas más avanzados, que involucran complejas jerarquías de procedimientos manuales y programas mecanizados, y quizás hasta equipos especialmente diseñados—como es el caso de algunos sistemas de procesamiento instantáneo (*real-time*)—, resulta arriesgado no participar desde que se inicia el estudio de factibilidad.»

El estudio y análisis completo de una filosofía global—se dice en el trabajo—está plenamente indicado para asegurar la máxima eficacia en la relación «costo/rendimiento», sobre todos los sistemas de procesamiento electrónico de datos, porque la infalible exactitud de ellos, debidamente verificados, hace innecesarias las comprobaciones detalladas, y la propia documentación de cualquiera de sus sistemas permite disponer de información muy precisa sobre los procedimientos de rutina, los cuales, al mecanizarse, hacen que su uso sea a nuestros fines un concepto enteramente práctico.

Esta relación costo/rendimiento de los sistemas de computación ha llegado a ser crecientemente favorable. La producción en masa de aparatos externos tales como las unidades terminales con programas

(58) Revista «Control Fiscal y Tecnificación Administrativa» núm. 63, de su edición especial dedicada al VII Congreso de Entidades Fiscalizadoras Superiores celebrado el año 1971 en Montreal (Canadá). *Contraloría General de la República de Venezuela*.

almacenados y unidades auxiliares de almacenamiento, de rápido y muy amplio acceso directo, son prerequisites técnicos para los amplios sistemas de formación con bancos de datos integrados (*integrated data bank*) que se están planeando actualmente, y que se caracterizan a menudo por la obtención de datos en la fuente, actualización instantánea de los registros y en la mayoría de los casos por el acceso inmediato a la información (*real-time*) que hemos mencionado.

En algunos países, las entidades fiscalizadoras superiores han establecido unidades especiales dentro de sus propias organizaciones para el manejo de los problemas que puedan surgir con motivo de sus actividades de fiscalización dentro de la Informática. Estos especialistas suelen a veces estar dedicados a investigaciones sobre fiscalización, a título de asesores, bajo la dirección del funcionario fiscal responsable de la investigación total, y otras, en un sentido más pragmático pueden ser empleados independientemente en encuestas y estudios de naturaleza más general, pero basados siempre en el proceso de datos.

En Noruega, por ejemplo (59), para enfrentarse al rápido crecimiento de los gastos gubernamentales con la máxima eficacia y efectividad, un creciente número de administradores gubernamentales han desarrollado en varias áreas sistemas de información procesados electrónicamente, teniendo siempre presente que el cambio de la contabilidad normal al procesamiento electrónico plantea muchos problemas que es necesario resolver a medida que vayan presentándose.

Por la anterior razón, pensaron que sería necesario que los auditores del Departamento de Auditoría tomaran parte desde el comienzo mismo del diseño de nuevas rutas administrativas, participando en la fase organizativa mediante su presencia en los cambios existentes para el procesamiento electrónico, de tal manera que, cuando el Departamento de Auditoría esté ejerciendo el control por los sistemas de procesamiento electrónico, debe actuar como un usuario de tales sistemas, al igual que señalamos para Suecia.

Y siguiendo esta pauta, el auditor general nombró una Comisión asesora para investigar el número de auditores que tuvieran alguna práctica en la materia, y cuál era su alcance, comprendiendo esta investigación el análisis del número, tamaño y configuración de las ins-

(59) BJORN TREIDER: "International Journal of Government Auditing", v. 3, del 3 de julio de 1976, Canadá.

talaciones de computadoras en las dependencias del Gobierno, y de los costos de alquiler y compra y los gastos corrientes de producción.

Antes del quinquenio y como resultado del entrenamiento de los auditores en la materia informática, el 15 por 100 había recibido un mínimo de seis semanas de práctica, distribuyéndose el material de apoyo del último curso (tres habían sido los programados) entre todos los auditores, recibiendo también una breve introducción sobre el asunto todos los jefes de división e incluso los auditores generales. El año 1976 el número de los entrenados subió al 40 por 100, realizando auditorías en los institutos o agencias que emplean sistemas de computación, con la obligación de informar a la Comisión asesora sobre todo progreso importante en el uso administrativo de los equipos de procesamiento electrónico.

En Israel el Contralor general del Estado ha establecido que cada uno de los examinadores de la unidad especial del proceso electrónico de datos, realizara un entrenamiento práctico de dos meses en un establecimiento de computadoras, preferentemente en una oficina de servicios, cuya medida realista y penetrante determina que el personal involucrado pueda reforzar sus diferentes perspectivas profesionales; y por lo que afecta a la Gran Bretaña, se estableció en dicho país que el entrenamiento puede y debe habilitar al auditor a estimar las alternativas que se le presenten, de modo que pueda ajustar la auditoría al sistema particular que le interese (60).

En Estados Unidos es la Oficina General de Contabilidad (61) quien está encargada, presidida por el contralor general y auxiliada por el subcontralor, de la revisión de los asuntos de las agencias federales. Su establecimiento data de la Ley del Presupuesto y Contabilidad de 1921, como brazo independiente y apolítico del Congreso, y es la propia Ley la que aísla al Contralor general de Contabilidad de las presiones políticas, situándolo al frente de una auditoría independiente de las cuentas del Gobierno. La independencia se consigue gracias al nombramiento que por quince años le hace el Presidente, con la confirmación del Senado, sin poder removerlo de su cargo por quedar automáticamente fuera de su control, como también del control del Congreso, que no puede cesarlo si no hubiera justa causa. Ni qué decir tiene que esta oficina, que representa en todo momento una

(60) Datos tomados del trabajo reseñado de BJORN TREIDER.

(61) La denominación oficial de la Institución es *U. S. General Accounting Office*.

ayuda eficaz al Congreso para que éste pueda realizar sus funciones legislativas y de vigilancia a través de los estudios, exámenes y revisiones que le presenta, tiene su sistema informático, cuyos procesos más importantes son el control parlamentario y la aprobación del presupuesto.

Esta Oficina General emite más de mil informes al año, dirigidos a los Presidentes del Congreso y del Senado y a los miembros individuales de ambas Cámaras que los soliciten, de la manera más imparcial que sea posible, procurando lograr con ellos una demostración de la transparencia de los procesos gubernamentales en los Estados Unidos junto con los análisis de alternativas que puedan servir de ayuda al Congreso para tomar decisiones racionales (62).

Podríamos seguir enumerando otros interesantes datos sobre la materia, que nos llevarían más lejos de la temática que nos hemos propuesto en este preámbulo, pero no queremos sustraernos a traer a este lugar, para deducciones posteriores, las recomendaciones sobre este tema tomadas en el VII Congreso de Entidades Fiscalizadoras Superiores, celebrado en el año 1967 en Montreal (Canadá), en el que dicho sea de pasada se eligió al Presidente del Tribunal de Cuentas de España como presidente de la Organización Internacional, y a Madrid como sede del VIII Congreso.

Dicen así las repetidas recomendaciones:

«La estructura constitucional del país debe ser tenida en cuenta debidamente. Las recomendaciones formuladas deben ser interpretadas de modo compatible con las leyes nacionales y conforme con el carácter de la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS, en adelante).

1. La EFS debe promover un sólido desarrollo en el uso de instalaciones de computación dentro de la Administración estatal. En términos más específicos, los siguientes aspectos—cuando sean pertinentes—deben ser tenidos en consideración:
 - a.) Que los proyectos de Procesamiento Electrónico de Datos (PE de D, en adelante) sean debidamente administrados; esto incluye las medidas que cubren todos los trámites de planeamiento, organización, incremento y control de aplica-

(62) Elmer B. STAATS: *Contralor General de los Estados Unidos. Relaciones entre la Oficina General de Contabilidad y el Congreso de los Estados Unidos*. «Revista Internacional de Auditoría Gubernamental». Canadá, abril de 1977 .

- ción; que haya personal adiestrado disponible para administrar y operar los sistemas, y personal administrativo para hacer uso de la información producida;
- b) Que los sistemas diseñados posean una buena estructura, es decir, que sean eficientes y que satisfagan los requerimientos;
 - c) Que los proyectos provean la documentación necesaria y útil para el mantenimiento futuro del sistema;
 - d) Que el sistema en su totalidad sea adecuadamente puesto a prueba antes de ser puesto en operación;
 - e) Que se adopten medidas de seguridad para proteger el manejo del registro (*input*) y producción (*output*) de datos;
 - f) Que se implanten y utilicen sistemáticamente comprobaciones lógicas y de reconciliación;
 - g) Que se tenga algún control—cuando sea posible—o se establezca alguna relación para fines de auditoría entre los sistemas y los trámites de fiscalización.
2. La EFS debe promover que se compartan eficazmente las instalaciones de computación disponibles, tanto en cuanto a los equipos como en cuanto al personal capacitado.
3. La EFS debe aprovechar al máximo la posibilidad de realizar una eficiente función fiscalizadora, manteniéndose al tanto del desarrollo de las técnicas en computación electrónica, de modo que pueda ajustar debidamente los métodos de fiscalización y otras técnicas de control externo.
- Se supone que la EFS tiene el mismo acceso a los documentos e instalaciones de PE de D, de conformidad con los principios vigentes para otras formas de documentación.
4. La EFS debe alentar el estudio y adiestramiento apropiados, básicos, avanzados y continuos, del conocimiento de computadoras y diseño de sistemas, por parte del personal estatal en general y del personal fiscalizador más particularmente.

Ante este mundo de la informática, tan separado todavía de nuestro sistema y para comenzar a adentrarnos en él, presentamos el problema con toda realidad, ya que sin este supuesto, por mucho que se avanzara en otras facetas, jamás sería completo ni totalmente eficiente nuestro cometido, y si es imprescindible renovar totalmente la

estructuración y ampliar el radio de acción de la Institución a los campos en el que tradicionalmente viene operando, es también preciso que para su trascendental cometido sea dotado el Tribunal de los medios que precisa para alcanzar el nivel que tienen internacionalmente las entidades análogas.

En el VII Congreso de INTOSAI, citado ya, uno de los temas del mismo que fue desarrollado por los asistentes con el máximo entusiasmo y con ricas aportaciones, fue el del proceso de datos para la eficiente actuación de las EFS, y en sus recomendaciones así se hizo constar expresamente.

Por eso, nuestra insistencia en la necesidad de que el Tribunal se incorpore al mundo de la informática, que es el que precisa, pues si ha de responder de su función ante el pueblo español, titular de la soberanía nacional que las Cortes Generales representan, no puede serle exigida responsabilidad alguna sin dotarle de los elementos necesarios para cumplir su importante misión.

Desde otro ángulo, no es posible desconocer que la vigente Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, en su artículo 19, señala el camino a seguir en este aspecto, en cuanto establece que la Contabilidad Pública tiene como finalidad la de «reflejar toda clase de operaciones y de resultados de la actividad de la Hacienda Pública, así como facilitar los datos e información general que sean necesarios para el desarrollo de sus funciones». Y el artículo 124 de la misma establece concretamente que la Contabilidad Pública se organizará al servicio de los siguientes fines: «... d) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como de las demás cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas del Reino...».

Como consecuencia, debemos reiterar lo que ya dijimos en el curso de este trabajo: que una vez más ha sido el Tribunal desconocido en materia de su propia competencia, como es la información y el proceso de datos, en cuyo campo se están integrando ya la mayoría de nuestras entidades, sin perder momento. Y a tal efecto señalaremos que durante nuestra reciente visita a la Corte italiana se nos manifestó que su implantación en ese país había tenido un montante de cuatro billones y medio de liras. Lo cual precisamos, ya que si es de importancia en un sistema de información, como señalan GODFREI

y PRINCE (63), el diseño de un conjunto de redes interconectadas que transforman datos en información, a través de una organización y por medio de un proceso transformador para la decisión en su vista, no es menos importante que esta información no quede circunscrita tan sólo para un sujeto beneficiario, sino también debe alcanzar el proceso al principal sujeto decisor en la materia, que es el Tribunal de Cuentas, según determina el apartado d) del artículo 124 de la Ley General Presupuestaria.

Después de lo expuesto, la conclusión más importante a la que podemos llegar en la materia es la necesidad apremiante de contar con sistemas de información adecuada en nuestras instituciones, específicamente diseñados para el más pronto conocimiento de los programas de ingresos y gastos presupuestarios que deberán ser detectados por elementos electrónicos, no sólo para cumplimiento del apartado que a nuestros fines importa, sino para el de todos los enumerados en el artículo 124 de la Ley citada.

Tenemos la seguridad de que la nueva Ley orgánica anunciada para el Tribunal de Cuentas en la nueva Constitución no puede desconocer el problema planteado, y que abrirá el cauce oportuno para reforzar nuestras funciones con los medios adecuados para llevarlas a efecto.

VII. PUNTO FINAL

Es mucho lo que llevamos ya escrito, pero es más todavía lo que nos quedaría por escribir sobre un tema tan apasionante como es el de un control ampliado a la totalidad del gasto público por quienes, dentro de una necesaria independencia que en todos los órdenes precisan, tienen ese trascendente cometido. Como base de esta función, tomamos del erudito historiador Claudio SÁNCHEZ ALBORNOZ (64), el precedente de aquellos hombres libres de Castilla y León que, conservando desde el siglo x sus propiedades y libertades con privilegios asombrosos únicos en Europa, se agrupaban en aldeas libres, o for-

(63) GODFREY y PRINCE: *The Accounting Model from an Information System Perspective*. "The Accounting Review" núm. 1, enero de 1971. Citados por Jaime Pou Díaz en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

(64) C. SÁNCHEZ ALBORNOZ: *Sobre la libertad humana en el Reino Asturleonés hace mil años*, Espasa-Calpe, Madrid, 1978.

maban parte de pequeños municipios rurales (65), siendo llamados por su Rey precisamente para poner freno a la nobleza y al alto clero, y configurando una nueva estructuración del reino apoyada en el estado llano, para formar unas Cortes, en León primero y en Castilla después, con el cometido inicial de Asamblea política para entender en la concesión de subsidios a la Corona, pero cuya tendencia verdadera era la de constituirse además en organismo limitativo del poder real, con la aparición del principio de representación por clases para la votación de subsidios e impuestos y la inspección del gasto de las sumas recaudadas, ingresadas en la Hacienda Real.

Con esta pincelada pretendemos poner de relieve el origen de nuestra función, otorgada al pueblo por la Corona, y que para el pueblo realizamos. Por eso, ahora que la nueva Constitución concede al Tribunal, de manera irrevocable, el ejercicio de la fiscalización de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, con el rango de supremacía y además la misión de actuar por delegación expresa de una parte de la soberanía del legislativo en el examen y aprobación de la Cuenta General del Estado en todo su proceso ritual, creemos llegado el momento de recabar la atención que merece el Tribunal en el ámbito estatal para cumplir esa tan alta misión de garantizar al contribuyente la transparencia en la inversión de sus aportaciones al Fisco, conforme a lo ordenado y permitido en las leyes vigentes.

Nuestra misión es aceptar de buen grado y agradecer tanto las críticas como las defensas que de nuestra Institución se han hecho y seguirán haciéndose, las cuales nos servirán de orientación a tener en cuenta en el futuro.

Porqué al Tribunal si se le ha de exigir y se le ha de hacer responsable de llevar su cometido hasta el último de los rincones de la gestión económica del Estado y del Sector público, debe dotársele de los medios adecuados para llevar a cabo su cometido. En este trabajo hemos procurado resaltar lagunas existentes y posibilidades de controles más eficientes y concordados con los actuales momentos en que la Administración se desenvuelve, y todavía omitimos algunos otros que también nos preocupan grandemente, como es la del personal adscrito al Organismo en concepto de miembros y funcional, pero que el tiempo y el espacio nos obligan a no desarrollarlos como pudiera ser oportu-

(65) *Censo castellano de 1359: Becerro de las Behetrías.*

no, por la delicadeza de la materia que supondría discernir sobre el sistema de reclutamiento y porcentaje profesional técnico y administrativo de ese personal para desenvolver su importante cometido, mucho más estando tan próxima la ley orgánica que ha de desarrollar la Constitución que deberá ser quien diga su última palabra sobre el particular.

Y por ahora consideramos que debemos terminar esta aportación que pretendemos hacer para nuestra futura ley orgánica, que sin duda habrá de contar con fuentes más valiosas que la presente, pero desde luego no con mayor experiencia, ni con más deseo de acertar en tan importante tema. Si nuestro material ofrecido espontáneamente valiera ¡qué gran satisfacción la nuestra! Y si ocurriera lo contrario, solicitamos la indulgencia de quien nos haya hecho el honor de prestarnos su atención.

VIII. TEXTOS CONSULTADOS

- ALBIÑANA, C.: *El control de la Hacienda Pública*. Madrid, 1971.
- ALBIÑANA, C.: Conferencia pronunciada en las I Jornadas sobre el control de la actividad financiera de la Administración Pública. Madrid, 1975.
- ALLEN SCHICK: *Budget Innovation in the States*. The Brookings Institution. Washington D. C., 1971.
- ALLEN SCHICK: *The road to PBB: The Stages of Budget Reform*. «Public Administration Review», núm. 4, 1966.
- ANUARIO DE DERECHO Y ECONOMÍA DE LA HACIENDA PÚBLICA: *Salamanca*, 1962, pp. 50 y 51.
- ARGUELLO REGUERA, C., y ARACIL MARTÍN, J.: *Funciones múltiples de un sistema de Contabilidad Pública*. Núm. 34 de la «Revista de Hacienda Pública Española», editada por el Instituto de Estudios Fiscales.
- BALLESTEROS, P.: *Manual de la Hacienda Pública*. Ed. Sáez, Madrid, 1940.
- BASTIAT: *Lo que se ve y lo que no se ve*. Comentario sobre la Sesión de Cortes de 18 de noviembre de 1901.
- BIELSA, R.: *Compendio al estudio del Derecho Público*. Buenos Aires, 1952.
- BJORN TREIDER: *International Journal of Government Auditing*. V. 3. Canadá, 1976.
- I CENTENARIO DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DEL ESTADO: Conferencia pronunciada por el profesor C. ALBIÑANA. Madrid. 1974.

- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA AUSTRIACA. FABRE, F. J.: Artículo 122. «Le control des Finances publique». París, 1968.
- CENSO CASTELLANO DE 1359: «Becerro de las Behetrias».
- ELMER B. STAATS: *The Audit Survey - A Key Step in Auditing Government Programs*. «Audit Standards Supplement Series». Núm. 11, 1978.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ITALIANA: Artículos 102 y 103.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA: Núm. 63 de la «Revista de Control Fiscal y Tecnificación Administrativa», 1972.
- CHIOVENDA: *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Traducido por GÓMEZ ORBANEJA. Tomo II. Madrid, 1940.
- FUCHS, E.: *Problemas de la Revisión y del Control del Estado en la Empresa Pública*. Seminario NU/INTOSAI. Viena, 1971.
- GARCÍA GONZÁLEZ, Adolfo: *El poder judicial*. Madrid, 1932.
- GARCÍA-TREVIJANO, J. A.: *La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas*. «Revista de Derecho Administrativo» núm. 12, septiembre-diciembre. Madrid, 1953.
- GEIST, B.: *Las Empresas Públicas y el control de las mismas*. Seminario NU/INTOSAI/DSE. Viena y Berlín, 1976. Ponencia de Israel.
- GIANNINI, M. S.: *Instituciones de Derecho Tributario*. Ediciones de Derecho Financiero. Madrid, 1957.
- GISCARD D'ESTAING, V.: Discurso pronunciado en Nancy el 25 de noviembre de 1976.
- GODFREI Y PRINCE: *The Accounting Model from an Information System Perspective*. «The Accounting Review» núm. 1, 1971.
- HERRERO SUAZO, S.: Conferencia pronunciada en las II Jornadas sobre el control de la actividad financiera de la Administración pública. Madrid, 1978.
- HEUER, E.: *Métodos Modernos del Control de Cuentas*. Deutsche Süftung für Internationale Enturcklung: Interregional Seminar. Berlín West, 1976.
- HUET-JACQUES BRAVO, Ph.: *L'expérience française de Rationalisation des Choix Budgetaires*. Presses Universitaires de France. París, 1973.
- KERBER, N. M.: *The Israeli Ombudsman*. E. State of Israel, 1976.
- Informes de las Comisiones de Funcionarios del Tribunal de Cuentas de España sobre los Tribunales de Cuentas Alemán, Austriaco e Italiano. *Antecedentes para nuestra nueva Ley Orgánica*. Madrid, 1978.

- LASKI: «La función Judicial». *El peligro de ser gentleman y otros ensayos*. Ed. Paidós. Buenos Aires.
- LARUMBE, P. M.: «La Regionalización Francesa». *Anuario de Derecho Administrativo*. Tomo I. Ed. Revista de Derecho Público. Universidad de Chile, 1975-1976.
- LOEWENSTEIN, K.: *Teoría de la Constitución*. 2.^a edición. Barcelona, 1976.
- LEY FUNDAMENTAL DE LA R. F. ALEMANA: Artículo 144.
- LOITSBERGER, E.: *Criterios de control*. Berlín, 1974.
- LÓPEZ RODÓ, L.: *Estructura y funcionamiento de la Administración Financiera*. OCIPE, 1958.
- MC-KEAN, R. N.: *Cost-benefit analysis in British Defense Expenditures*. Public Expenditure, 1973.
- MEMORIAL: Remitido a la Comisión del Tribunal de Cuentas del Congreso de los Diputados de la II República con motivo de la Memoria de 1935.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*. Número 64 de esta REVISTA. Madrid, 1965.
- MISKANEN WILLIAM, A.: *Why New Methods of Budgetary Choices? Administration Aspects*. «Public Finance» núm. 21, 1972.
- MONTEIRO: *Introducción al estudio de Derecho Fiscal*.
- MIRIMONDE: *La Cour des Comptes*. París, 1947.
- MORELL EVANGELISTA, Juan: *Comentarios sobre el Proyecto «Vivre ensemble» del Informe de la Comisión para el desarrollo de las responsabilidades locales*. «Documentación Administrativa» núm. 174, 1977.
- MÜLLER, ULRICH: *Rentabilidad y Administración Pública*. Third UN/INTOSAI/DSE. Ponencia presentada en el Seminario Berlín West en 1976.
- PERSPECTIVAS DEL CONTROL EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA: *Análisis de la Ley*. Madrid, 1977. Instituto de Estudios Fiscales.
- POSADA HERRERA, J.: *Lecciones de Administración*. T. I. Madrid, 1845.
- POU DÍAZ, Jaime: *Análisis de la Ley General Presupuestaria*. *Institutos de Estudios Fiscales*. Madrid, 1977.
- REMO KUETTEL: *La Oficina Federal de Auditoría de Suiza.—Un retrato*. Vol. 5, núm. 3 de la «Revista Federal de Auditoría Gubernamental». Canadá, 1978.
- RUBIO, R.: *La Inspección de Tribunales*, pp. 68 y ss.
- SAIZ MORENO, F.: *La inamovilidad judicial*. Separata del núm. 11 de la «Revista Española de Derecho Administrativo». Civitas. Madrid, octubre-diciembre, 1976.

- SAUER WILHELM: *Filosofía jurídica y social*. Traducción de Luis LEGAZ. Ed. Labor. Barcelona, 1933.
- SCHAFFER, Dr.: *La posición de los Tribunales de Cuentas*. Deustches Verwaltungs-blatt, 1955.
- SCHAWAB, W.: *Presupuesto público y Contabilidad*. Viena, 1976.
- STAATS ELMER, B.: *Relaciones entre la Oficina General de Contabilidad y el Congreso de los EE.UU.* «Revista Internacional de Auditoría Gubernamental». Canadá, 1977.
- SÁNCHEZ ALBORNOZ, C.: *Sobre la libertad humana en el Reino Asturleonés hace mil años*. Ed. Espasa-Calpe. Madrid, 1976.
- STIER-SOMLO: «Hadbuck des Politiques», t. I. (Citado por N. PÉREZ SERRANO en *Anales de la R. Academia de Ciencias Morales y Políticas*.) páginas 176 y ss.