

# DIRECTRICES PARA UNA REFORMA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS \*

Por RAFAEL DE MENDIZABAL ALLENDE

336.126.55(46)

*Sumario:* I. Planteamiento.—II. El ordenamiento jurídico del Tribunal.—III. Encuadramiento constitucional.—IV. Delimitación jurisdiccional. — V. Competencia. — VI. Estructura orgánica.—VII. Estatuto del personal.—VIII. Procedimiento.

## I. Planteamiento

**L**A solución que se adopte acerca de la estructura, el funcionamiento y la articulación del Tribunal de Cuentas en el panorama general de las instituciones políticas, aparece determinada inexorablemente por el previo diagnóstico de su naturaleza intrínseca. Es habitual la indecisión, en la ley o en la ciencia jurídica,

\* La jurisdicción contable necesita un replanteamiento radical que potencie su eficacia, ahora menoscabada, y le permita acomodarse a unas estructuras socioeconómicas en permanente dinamismo. Sólo así podrá cumplir la trascendental misión de fiscalzar la actividad de la nueva Administración pública, cuya fuerza expansiva es el reflejo de la sociedad industrial, en movimiento uniformemente acelerado hacia el futuro. El presente ensayo renuncia deliberadamente a formular tal reforma sustancial aquí y ahora; se limita, en una primera aproximación, a sugerir ciertas modificaciones fragmentarias dentro de un modesto posibilismo, para remediar los defectos más visibles de la actual organización, defectos que no son de hoy sino que vienen de muy atrás, como demuestra la trayectoria histórica de esta institución.

al enfocar la silueta de este singular organismo del que pocos han intentado averiguar su exacta calificación. Ante la disyuntiva «juez-administrador» es frecuente la cómoda postura de eliminar el problema mediante un rótulo en el que el Tribunal aparece clasificado como «híbrido» o «mixto». No es este momento oportuno para un extenso análisis de la cuestión, aun cuando resulte insoslayable una breve referencia al problema y a su solución. De ella, como principio rector, derivan con rigor lógico una serie de consecuencias que afectan tanto al aspecto orgánico como al procesal, porque es ya un tópico—en la biología y en la política—que la función crea el órgano.

#### A) DELIMITACIÓN FUNCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas no han sido demasiado afortunadas en el momento de ofrecer el exacto deslinde de su función esencial. La ordenanza de 10 de noviembre de 1828 contenía una sintética descripción al declarar que «para el examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas de la administración, recaudación y distribución de los efectos y productos de las rentas y ramos que constituyen mi Real Hacienda y cualesquiera otros públicos o del Estado, habrá en la Corte una autoridad especial y superior que se titulará Tribunal Mayor de Cuentas» (art. 1.º) La primera ley orgánica de 25 de agosto de 1851 establece que «el Tribunal de Cuentas ejercerá privativamente la autoridad superior para el examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas de administración, recaudación y distribución de los fondos, rentas y pertenencias del Estado, así como también de las relativas al manejo de los fondos provinciales y municipales cuyos presupuestos requieran la real aprobación» (art. 1.º) La ley de 25 de junio de 1870 configura la institución como «la autoridad a quien compete el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los asuntos que son objeto de esta ley» (art. 1.º) Estas definiciones resultan casuísticas o incompletas por olvidar otras atribuciones del Tribunal que exceden el ámbito formal de las cuentas y pueden reconducirse al concepto de la responsabilidad contable (alcances, fianzas, contratación administrativa, alteraciones presupuestarias, etcétera).

En análoga inexactitud, no sólo por casuístico, sino por difuso, incurria el criterio enumerativo que utilizaba el estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (RDL de 19 de junio de 1924),

definido como «el organismo superior fiscal de la nación en el orden económico» (art. 1.º), a quien compete: «a) La fiscalización previa de los actos de la Administración en materia financiera; b) la fiscalización consuntiva de las cuentas del Estado y de la provincia y beneficencia privada; c) el asesoramiento a las Cortes de la nación en materia financiera.» Aunque más precisa terminológicamente, tampoco comprende en su integridad las distintas funciones del Tribunal la ley de 29 de junio de 1934, que le concibe como «el órgano al que..., está encomendada la fiscalización de la gestión económica» (art. 1.º), con lo que el perfil de la institución aparece desdibujado e impreciso, hasta el extremo de que potencialmente abarca una extensión desmesurada, gran parte de la cual no está en realidad bajo su jurisdicción.

Según la ley vigente de 3 de diciembre de 1953, «el Tribunal de Cuentas es el organismo del Estado a quien corresponde la superior fiscalización económica de los hechos realizados en la ejecución de la ley de Presupuestos y demás de carácter fiscal» (art. 1.º) Esta definición carece de rigor terminológico. Ante todo, emplea las expresiones «fiscalización» y «fiscal», cuya raíz semántica es común, con acepciones heterogéneas, puesto que la primera se refiere al control o supervisión (en realidad, enjuiciamiento), y la segunda califica un sector específico del ordenamiento jurídico conocido mediante distintas denominaciones: Derecho Financiero, Fiscal o Tributario. Contabilidad del Estado, etc., en relación con el concepto de «Fisco». Además, la palabra «fiscalización» resulta incapaz de delimitar por sí misma la actividad del Tribunal si se recuerda que la función fiscalizadora ofrece muy diversas modalidades (por la perspectiva, por la forma, por el momento y por su ámbito), de las cuales el Tribunal de Cuentas incorpora sólo una serie, sin olvidar, finalmente, que no todas las normas de carácter fiscal quedan sometidas en su aplicación al juicio de este Tribunal: caen fuera de su campo de acción los actos administrativos derivados de la potestad tributaria, que sólo sean impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En último lugar, utiliza incorrectamente la expresión «hechos», pues los producidos por la Administración pública en el ejercicio de sus funciones pertenecerán normalmente a la categoría de los «actos administrativos» dentro del supraconcepto de los actos jurídicos, que—por otra parte—comprende también los realizados por los funcionarios encargados del manejo de los fondos públicos, en sentido positivo o negativo (omisiones), incluso cuantos impliquen infracciones jurídicas (actos ilícitos).

Todo ello pone de manifiesto la dificultad que implica cualquier

definición jurídica y revela también la superfluidad y, en definitiva, el peligro que supone su formulación cuando carece de una finalidad estrictamente instrumental e interpretativa. Aunque acaso metodológicamente la delimitación conceptual debiera ser el resultado de un previo análisis, por consistir en una fórmula sintética que en un orden cronológico se sitúa como remate de la investigación, puede anticiparse aquí un concepto provisional, en calidad de simple orientación para el estudio de su problemática, ya que la exposición didáctica tiene exigencias distintas que la investigación científica y hasta cierto punto significa un camino de vuelta, un retorno. Con estas salvedades cabe definir al Tribunal de Cuentas como «el órgano judicial encargado del enjuiciamiento de los actos de los funcionarios de la Administración pública, realizados en ejecución de las normas contables reguladoras del manejo de los caudales públicos», normas integradas en el sector jurídico de la Contabilidad del Estado. Con ocasión de tal enjuiciamiento el Tribunal cumple una función fiscalizadora del conjunto de la actuación administrativa en esta materia, pero que ofrece un carácter secundario y aparece como un subproducto de su esencial actividad. También en este sentido realiza una función fiscalizadora (y mucho más amplia por su objeto) la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que tal aspecto desvirtúe su intrínseca naturaleza.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas juzga, no administra. Esta configuración judicial, como *esencia* de la función que ejerce, no significa que todas sus atribuciones posean idéntica naturaleza, sino tan sólo que predominan cualitativa y cuantitativamente sus actividades jurisdiccionales. La coexistencia con otras competencias de distinto carácter se produce en cualquier órgano público. Las Cámaras legislativas realizan funciones materialmente administrativas y también judiciales en algunos países (en el nuestro cuando subsistía la jurisdicción del Senado). La justicia también administra cuando actúa sobre su personal, e incluso en el ejercicio de la llamada «jurisdicción voluntaria», administración judicial del Derecho privado. En el Tribunal de Cuentas se presenta esta coexistencia, si bien para calificarle debe atenderse exclusivamente a las funciones que le son inmanentes y que ninguna otra institución podría realizar sin que ello implicara una mutilación de su autenticidad. Sin embargo, la ambigüedad de las leyes o de las opiniones doctrinales constituyen un cierto reflejo de la realidad subyacente bajo la norma jurídica, y demuestran que la configuración actual del Tribunal no corresponde a su significado esencial. El contenido y la forma de su actuación son claramente judiciales, pero la escasa independen-

cia que de hecho le fue permitida durante sus setecientos años de vida ha deformado su verdadero perfil, hasta el extremo de enturbiar la visión de quienes con él se enfrentan y hacer resaltar la función meramente fiscalizadora sobre la específicamente jurisdiccional, cuando aquélla es un resultado secundario, aunque importantísimo de ésta.

#### B) LA JURISDICCIÓN CONTABLE: CARACTERÍSTICAS

En consecuencia, el Tribunal de Cuentas es un órgano judicial al margen de la estructura de la Administración pública. Ejerce, pues, una jurisdicción especial, calificación que le han atribuido tradicionalmente las sucesivas normas reguladoras de la institución y que naturalmente acepta la vigente en su artículo 2.º Desde una perspectiva formal, la circunstancia de que no aparezca encuadrado tampoco dentro del poder judicial provoca una especialidad de doble grado. Por una parte, ha de predicarse tal cualidad frente a la denominada jurisdicción ordinaria (civil y penal), y, por otra, se produce también frente a la contencioso-administrativa, juez de Derecho común según la terminología francesa, o fuero natural de la Administración pública, si bien aquélla no sea en realidad una auténtica jurisdicción especial, sino más bien un complejo orgánico especializado dentro del tronco común de la Administración de justicia.

Desde un punto de vista objetivo es también especial la jurisdicción del Tribunal de Cuentas que se ejerce en materia administrativa. Vanni afirmaba que la competencia judicial de la «Corte de Conti» pertenece a la clase de las jurisdicciones peculiares de la Hacienda pública, y se integra, por lo tanto, dentro de los órganos de la justicia financiera. Esta expresión resulta equívoca entre nosotros, aun cuando contiene un núcleo auténtico, porque las cuestiones financieras, en el sentido que más atrás quedó analizado, son las características de su específico ámbito de atribuciones. En definitiva, el Tribunal de Cuentas es una jurisdicción especial administrativa, que actúa un sector muy delimitado del ordenamiento administrativo: el Derecho financiero o la Contabilidad del Estado, entendida ésta con un significado jurídico. Por ello, puede ser denominada «jurisdicción contable» o «jurisdicción financiera», denominación que corresponde al concepto de lo «contencioso contable» utilizado por la doctrina italiana. Finalmente, también se ha pretendido calificarla como «jurisdicción objetiva», distinción que no

parece exacta ni fecunda. El Tribunal de Cuentas, como se comprobará, enjuicia tanto a los actos como a los cuentadantes.

Por lo demás, no existen discrepancias doctrinales apreciables en el momento de reconocer la especialidad, subjetiva y objetiva, de esta institución fiscalizadora, cualidad que aceptan unánimemente cuantos afirman su naturaleza jurisdiccional, e incluso cuantos niegan que esta función sea la predominante o esencial. De tal calificación inicial indiscutida se derivan una serie de características secundarias que sirven para individualizar su perfil. La jurisdicción contable, por su contenido, es necesaria, exclusiva, plena y revisora.

a) *Necesaria*, porque actúa permanentemente y sin excitación de parte, en virtud de las razones que constituyen el fundamento racional de esta institución. Por un principio de Derecho público, universalmente admitido, la gestión financiera está sujeta al examen de una magistratura especial, en épocas fijas y con el rito contencioso, para ofrecer la máxima garantía de eficacia, imparcialidad y autenticidad, tanto para la Administración pública como para los mismos funcionarios que manejan los fondos públicos y, en definitiva, para el pueblo que paga los impuestos. Por ello, el ejercicio de la jurisdicción contable no es eventual, ni está condicionado por la discrepancia de los interesados, sino absolutamente necesario, en cuanto periódicamente se renueva por expreso mandato legal. Esta continuidad de su actuación no se refiere a la permanencia del órgano judicial, característica también de los demás tribunales; significa simplemente que su tarea está predeterminada y no depende de acontecimientos aleatorios (conflicto entre partes, aparición de un hecho presuntamente ilícito), como en cualquiera de las demás jurisdicciones. Es irrelevante la circunstancia de que exista un débito o un crédito en litigio para que la misión investigadora del Tribunal se realice exhaustivamente.

Como consecuencia de las normas contables, de carácter rígido e inderogable, las operaciones financieras que se concretan en el manejo de los caudales públicos están sometidas a una fiscalización judicial compleja y rigurosa. Para comprobar su legalidad se establece una investigación jurisdiccional. Así, cuando el Tribunal examina todas y cada una de las cuentas, debe analizar si las operaciones que en ellas se incluyen están correctamente justificadas y si los ingresos y los gastos han sido obtenidos y efectuados, respectivamente, con arreglo a las leyes vigentes y dentro de las previsiones presupuestarias. Si el examen produce un resultado positivo, será absuelto el funcionario; pero si aparece un saldo negativo, el Tribunal declara la correspondiente ilegalidad, adopta las medidas

oportunas para sancionarla y obtener la reparación pecuniaria e incluso ejecuta coactivamente su decisión.

En esta necesidad de su actuación, sin solución de continuidad y totalizadora, se diferencia el Tribunal de Cuentas de las demás jurisdicciones. La jurisdicción civil se ejerce como consecuencia del conflicto originado por una pretensión que formulan una o varias personas frente a otra u otras que se oponen. En ella, por tratarse de cuestiones privadas, rige fundamentalmente el principio dispositivo, y, en consecuencia, los interesados, de común acuerdo, pueden someter el litigio al arbitraje, con exclusión absoluta de la intervención judicial o ponerle fin, aun cuando ésta se haya producido.

En tal sentido, la jurisdicción contable funciona en virtud de criterios radicalmente distintos. La voluntad de los interesados carece de eficacia para excluir, condicionar o paralizar su actuación, y con ello se aproxima a la jurisdicción criminal, pero llega más allá, puesto que en ésta se admite en ciertos casos la conformidad de las partes como fundamento de la resolución, el perdón del ofendido en determinados delitos e incluso el principio acusatorio entrega la iniciativa al fiscal y deja a las salas de justicia en una posición contemplativa. La jurisdicción contencioso-administrativa ofrece características intermedias, puesto que, si bien actúa siempre a instancia de parte, las salas poseen facultades extraordinariamente amplias en la ordenación e instrucción del proceso y no están vinculadas para su terminación por la voluntad concorde de los litigantes, ya que, aun en el caso de allanamiento, ha de dictar la sentencia que estime justa.

b) *Exclusiva*, porque en las materias que están atribuidas al Tribunal conoce éste de cuantas posibles cuestiones se susciten, se refieran a derechos subjetivos o a meros intereses, con absoluta preferencia respecto de cualquier otra autoridad judicial. Por otra parte, el Tribunal enjuicia no sólo los asuntos que integran expresamente su competencia, sino también todos aquellos de carácter prejudicial o incidental, dentro de los límites marcados por los artículos 4.º al 6.º de la vigente ley Orgánica.

El artículo 3.º indica ya que al Tribunal de Cuentas corresponde de manera exclusiva... el uso de las facultades disciplinarias procedentes respecto de las personas enjuiciables ante su jurisdicción, mientras que la norma siguiente añade que su jurisdicción se ejercita «con derogación de todo otro fuero». En este mismo sentido hay que entender la expresión «jurisdicción privativa, absoluta e independiente», utilizada ya por el real decreto de 2 de febrero de 1803

y que se ha reiterado en todas las normas posteriores, hasta llegar al artículo 2.º de la vigente. El artículo 203 del reglamento de 1935, subsistente transitoriamente, da un cierto énfasis a esta característica cuando establece que el Tribunal «no se tendrá por requerido de inhibición cuando lo fuere respecto de las cuentas, expedientes de reintegro y de cancelación de fianzas que corresponden a su jurisdicción especial y privativa, y que con derogación de todo fuero alcanza a los ordenadores, interventores, pagadores y a los que por su empleo o por comisión administren, recauden o custodien efectos, caudales o pertenencias del Estado, y también a los herederos o causahabientes de todos ellos». Esto supone, simplemente, que la actuación del Tribunal no se suspende, como es lo normal, cuando se plantea un conflicto jurisdiccional, sin perjuicio de que éste se resuelva en la forma prevista por la ley de 17 de julio de 1948.

c) *Plena*, porque, dentro del ámbito de su competencia objetiva, el Tribunal conoce tanto de las cuestiones de hecho como de sus implicaciones jurídicas. Por otra parte, puede pronunciar resoluciones no sólo meramente declarativas, sino también constitutivas y de condena. Finalmente, es también plena en el sentido de que no se limita a comprobar la legitimidad de los actos enjuiciados, sino que incluso puede ponderar su oportunidad y su conveniencia, lo cual le inviste de una peculiar flexibilidad de actuación.

d) *Revisora*, porque—ante todo—el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales, no queda vinculado por los actos administrativos cuyo enjuiciamiento le corresponde, aunque sean firmes e inatacables ante cualquier otra jurisdicción. Menos aún, naturalmente, le limitan las pretensiones de las partes o su fundamentación, peculiaridad que resulta auténticamente excepcional en nuestro ordenamiento procesal. Pero, además, la jurisdicción contable es revisora en un sentido más profundo, porque, aun cuando todos o parte de los actos administrativos enjuiciados (por ejemplo, liquidaciones tributarias, órdenes de pago, etc.) sean formalmente intangibles y deban surtir todos sus efectos normales, incluso en contra de la Administración y en favor normalmente del particular, el Tribunal de Cuentas los somete a una elaboración peculiar; no puede anular el acto administrativo cuya irregularidad comprueba (misión ésta privativa de la jurisdicción contencioso-administrativa), sino que tal comprobación de su ilegitimidad es simplemente un presupuesto lógico de la declaración de responsabilidad del funcionario que lo dictó, y, en consecuencia, tiende a eliminar el perjuicio económico causado a la Administración mediante su transferencia al responsable. Precisamente el hecho de que tal

acto resulte inatacable, provoca el daño patrimonial y la consiguiente responsabilidad (1).

## II. El ordenamiento jurídico del Tribunal

La investigación de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas y el hallazgo de sus características individualizadoras no constituyen meros problemas teóricos, desprovistos de contenido vital. El correcto planteamiento y la acertada solución de estas cuestiones implican una serie de consecuencias prácticas trascendentales. Efectivamente, la comparación entre la imagen y la realidad del Tribunal permite destacar las zonas en que coinciden y hace posible la corrección del eventual desenfoco. En definitiva, ofrece no sólo un diagnóstico de su actual insuficiencia, sino también una terapéutica adecuada, y es por ello el fundamento sobre el que cabe construir en el futuro con garantías de solidez y duración. Precisamente porque el Tribunal de Cuentas ha permanecido desconocido para muchos y mal conocido por otros, no resultaba factible una reforma radical de su estructura y de sus funciones.

En una perspectiva general, al margen de primeros planes de otros aspectos particulares, las consecuencias más importantes de la configuración judicial del Tribunal son dos: una, referente al propio ordenamiento normativo, y la otra, a su encuadramiento constitucional. En el primer aspecto conviene destacar con cierto énfasis que desde 1851, y sólo desde entonces, el Tribunal de Cuentas ha sido regulado mediante dos tipos paralelos de normas jurídicas: ley y reglamento. El Tribunal es un órgano judicial, cuya estructura y funcionamiento constituyen el presupuesto objetivo de su independencia de actuación, mientras que el procedimiento, además, aparece configurado siempre como garantía, tanto del particular como de la Administración. Por ambas razones resulta indiscutible que su ordenación jurídica sólo debe ser realizada mediante ley, sin que aquí quepa reconocer a la Administración una potestad reglamentaria que pudiera convertirse en instrumento mediatizador. Conviene recordar que, según la vigente ley Orgánica del poder judicial, la organización y planta de los Tribunales es una cuestión encuadrada dentro del perímetro del «principio de la reserva de la ley» (art. 6.º); además, la faceta funcional de la Ad-

---

(1) Cfr. mi estudio sobre «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *Revista de Administración Pública* núm. 46, enero-abril 1965, pp. 13-65.

ministración de justicia ha sido siempre regulada mediante las leyes de Enjuiciamiento y otras especiales. En este aspecto es significativo el ejemplo de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuya normativa anterior—durante más de un siglo—se realizó en la misma forma que la del Tribunal (ley y reglamento), criterio abandonado a partir de la ley de 27 de diciembre de 1956, actualmente vigente.

En definitiva, la proyectada ley Orgánica debiera comprender todas las normas referentes al Tribunal de Cuentas y prescindir del desarrollo reglamentario. Esto dificultaría su elaboración, y sobre todo podría demorarla; sin embargo, para obviar tales obstáculos secundarios, pero efectivos, convendría adoptar un sistema gradual en dos etapas:

a) En la primera se promulgaría una ley que comprendiera, por una parte, la organización, las funciones y las directrices más importantes de su régimen jurídico; por otra, unas «bases» para el procedimiento y otros aspectos menos importantes, con expresa autorización al Gobierno para formular el oportuno texto articulado.

b) En la segunda se promulgaría éste y, a continuación, se publicaría una refundición de ambos con fuerza de ley.

Finalmente, el ordenamiento jurídico del Tribunal, que constituye una jurisdicción especial, ha de contener explícitamente las oportunas «normas de integración», para permitir la economía legislativa, puesto que la proyectada ley Orgánica regulará tan sólo las peculiaridades, con remisión a las normas comunes, administrativas y procesales, respecto de las cuestiones generales. En consecuencia, serán aplicables supletoriamente:

a) La ley Orgánica del poder judicial y complementarias, para el presidente, los ministros y el fiscal; la de funcionarios de la Administración civil del Estado, para el resto del personal.

b) Las leyes de Enjuiciamiento (civil, criminal y contencioso-administrativa) y la de Procedimiento administrativo.

c) Las leyes de Contabilidad y complementarias, así como las normas sustantivas civiles que regulan la responsabilidad, como concepto genérico y su modalidad contable.

### III. Encuadramiento constitucional

La primera característica que una nueva ley Orgánica debe reconocer, y, además, configurar plásticamente para su plena efectividad, es la independencia del Tribunal de Cuentas respecto de

las Cortes, de la Administración pública y del poder judicial. Esta característica esencial no significa el aislamiento absoluto, ni, por tanto, excluye ciertas conexiones necesarias (funcionales, administrativas, procesales) y la posibilidad de una necesaria colaboración.

#### A) ARTICULACIÓN CON LAS CORTES

El Tribunal, por imperativo de su propia naturaleza, reflejado no sólo en su trayectoria histórica, sino también en manifestaciones casi universales, está funcionalmente vinculado a los Parlamentos. La potestad legislativa, que corresponde al Jefe del Estado, con la colaboración de las Cortes, parece reintegrarse a éstas para el futuro en la reciente ley Orgánica del Estado, si bien sus normas reguladoras incluyan las tradicionales atribuciones fiscalizadoras. Sin embargo, tampoco existe obstáculo insalvable en este aspecto. La función del Tribunal de Cuentas puede quedar vacía de todo contenido vital sin el respaldo de la Asamblea representativa que, en definitiva, enjuicie políticamente la actividad del Gobierno. Sería ingenuo y utópico, o quizá maquiavélico, exigir el milagro jurídico de que la Administración pública se juzgue a sí misma. La relación con las Cortes, instrumentada mediante las memorias referentes a la cuenta general, contratos administrativos, alteraciones presupuestarias y demás incidencias, encontraría quizá un complemento eficaz en la eventual adscripción de uno o varios ministros del Tribunal, propuestos por el Pleno, para asistir con carácter consultivo a las comisiones de Hacienda, Presupuestos o cualquier otra (2).

#### B) ARTICULACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

El enjuiciamiento de la responsabilidad contable y la fiscalización financiera contempla de modo directo y preferente la actividad del Ministerio de Hacienda. Por ello, no parece correcta en teoría, ni aconsejable en la práctica, la inserción del Tribunal en tal departamento, que, mantenida hasta la fecha (salvo el paréntesis de actuación del Tribunal Supremo de la Hacienda pública), sólo resultaba justificada por dos motivos, que originariamente lo

(2) La necesidad de potenciar al máximo las relaciones de las Cortes y el Tribunal de Cuentas ha sido propugnada desde hace años en forma tan ponderada como certera por el actual presidente de este alto organismo. Cfr. **SERVANDO FERNÁNDEZ-VICTORIO**: *El Tribunal de Cuentas del Reino: su estructura y funcionamiento*, Burgos 1964.

explicaron, actualmente anacrónicos: uno, la especial materia objeto de la jurisdicción, coincidente—por definición—con la del Ministerio, aun cuando la diferencia resida precisamente en la distinta perspectiva utilizada; otro, el carácter residual de la histórica confusión de funciones administrativas y judiciales en el tradicional sistema pólisinodial, extinguido de modo incompleto en 1834.

No enerva esta conclusión la circunstancia evidente de que, por ejemplo, la Administración de Justicia o las jurisdicciones especiales aparezcan todavía adscritas a ciertos ministerio (Justicia, Trabajo, Ejército, etc.). La diferencia entre su situación y la del Tribunal de Cuentas es radical, pues la misión de aquéllas consiste en juzgar conductas ajenas a la propia competencia del departamento respectivo, sin olvidar, por otra parte, que tal adscripción ha sido desfavorablemente comentada y que en la actualidad, se ha fortalecido la tendencia al gradual autogobierno del poder judicial (3). En consecuencia, el Tribunal de Cuentas ha de quedar encuadrado en la Presidencia del Gobierno, a efectos exclusivamente administrativos (régimen del personal y dotación económica).

### C) ARTICULACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.

Finalmente, conviene insistir en que el Tribunal de Cuentas ejerce una parcela de lo «contencioso-administrativo», que la ciencia jurídica italiana, con su habitual sutileza, califica como «contencioso-contable». El hecho de que constituya el órgano superior o central de la jurisdicción contable no debe impedir su articulación con las demás para conseguir un esquema armónico, dentro de la diversidad funcional. Es evidente que el Tribunal Supremo constituye el coronamiento de la estructura piramidal de todos los órganos judiciales de las distintas jurisdicciones que confluyen y se unifican en él; en nuestro ordenamiento jurídico tiene la misión trascendental de crear jurisprudencia («doctrina legal»), cuya fuerza como fuente del Derecho aparece reconocida en el proyecto de ley de modificación del título preliminar del Código civil, actualmente en las Cortes. Por tanto, resulta razonable propugnar que los recursos de casación y revisión se desglosen del Tribunal de Cuentas,

---

(3) Sobre el autogobierno del Poder judicial nada tan expresivo como el discurso leído por el presidente del Tribunal Supremo de Justicia con ocasión de la apertura de Tribunales para el año judicial 1969-70. Cfr. FRANCISCO RUIZ-JARABO Y VAQUERO: *La misión de juzgar*, Madrid, 1969, muy especialmente las páginas 54-59, donde se delimita con gran precisión este concepto.

sin menoscabo alguno de su importancia y categoría, para transferir su conocimiento al Tribunal Supremo de Justicia (concretamente, a la Sala 3.<sup>a</sup> de lo Contencioso-administrativo, que resuelve las cuestiones tributarias y presupuestarias). Esta es la solución adoptada, por ejemplo, en Francia, donde el «Conseil d'Etat» enjuicia los recursos de tal naturaleza formulados contra las resoluciones de la «Cour des Comptes». En España siguió estas directrices la primera ley Orgánica (1851), que encomendaba el recurso de casación al Consejo Real, órgano supremo de lo Contencioso-administrativo, en régimen de jurisdicción «retenida»; por otra parte, la Contaduría Mayor de Cuentas y su Tribunal nunca fueron «supremos» en el sentido procesal de la expresión, pues siempre existió una instancia superior en el Consejo Real o en el de Hacienda, e incluso en la Audiencia de la Corte (1813 y 1820) (4).

#### IV. Delimitación jurisdiccional

En general, las directrices tradicionales utilizadas para deslindar el ámbito de actuación del Tribunal respecto de las demás jurisdicciones, ordinaria y especiales (civil, criminal y contencioso-administrativa), son sustancialmente correctas, y habrán de ser conservadas, aunque plasmándolas con mayor precisión técnica. Sin embargo, no debe confundirse la delimitación funcional (ámbito objetivo de actuación reservado a cada una) con aquellas manifestaciones fenoménicas, ocasionales y fragmentarias, que constituyen simplemente un efecto y funcionan en el proceso como cuestiones prejudiciales o incidentales. Se evitará el incurrir, como hasta ahora ha sucedido, en un casuismo invertebrado, y, por tanto, se enunciarán genéricamente los núcleos de competencia respectivos, sin acudir a supuestos individualizados que se producen en momentos procesales muy concretos (por ejemplo, tercerías). Es delicado, sobre todo, el deslinde material de lo contencioso-contable y lo contencioso-administrativo, que, mal planteado, puede originar actuaciones

(4) La evolución histórica del Tribunal puede seguirse en los estudios monográficos publicados por mí: «La Contaduría Mayor de Cuentas», en *Revista de Derecho Judicial* núm. 25; «La crisis del antiguo régimen y la jurisdicción contable», así como «El Tribunal Mayor de Cuentas», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, enero de 1967 y mayo de 1969; «El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea», así como «El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública», en *Revista de Administración Pública* núms. 49 y 56, y «La Revolución de 1868 y el Tribunal de Cuentas», en *Revista de Derecho Financiero* núm. 74.

aberrantes, de las que cabría señalar algún ejemplo. La jurisdicción contencioso-administrativa es la única competente para la eventual anulación de actos y disposiciones administrativas que contradigan el ordenamiento jurídico, produzcan o no un perjuicio patrimonial a la Hacienda pública. La jurisdicción contable enjuicia la responsabilidad derivada de tales actos, precisamente por su consolidación jurídica, por su inatacabilidad o firmeza, cuando la ilegalidad origina un resultado dañoso al Tesoro; por ello, nunca puede estar capacitada para dejar sin efecto liquidaciones tributarias o acuerdos en los que se constituya una obligación (gastos) o se disponga un pago, que son actos declaratorios de derechos o deberes respecto de los particulares afectados; para ello, nuestro sistema configura el proceso de lesividad.

El enjuiciamiento y la fiscalización de la actividad financiera de la Administración pública exige, para su plena efectividad, el otorgamiento de dos facultades complementarias de distinto sentido. Una, negativa, consiste en la posibilidad de que el Tribunal se abstenga de aplicar las normas contrarias a las leyes y suspender el cumplimiento de cuantas órdenes administrativas impliquen una usurpación de atribuciones o un menoscabo de su independencia. Otra, de signo positivo, la potestad de dirigirse directamente a cualquier órgano administrativo y exigir de todos ellos cuantos datos y antecedentes resulten precisos para el ejercicio de las funciones encomendadas al Tribunal de Cuentas. Una modalidad específica e importante, que debe ser regulada con exquisito cuidado, afecta al examen directo de la contabilidad originaria y a la comprobación real de las inversiones de créditos, pues toda cuenta es un reflejo esencialmente formal de una realidad subyacente, cuya eventual comprobación resulta ineludible si se pretende dotar de auténtica eficacia al examen y censura de aquéllas, que en caso contrario ofrecerían escasas garantías de veracidad. La revisión o inspección *in situ* se realizaría mediante comisionados, que podrían denominarse quizá «delegados» o «comisarios», asistidos de un secretario y del personal auxiliar necesario, con extensas atribuciones para cotejar libros y documentos contables, así como para visitar oficinas, establecimientos, almacenes y otros locales, incluso militares, y comprobar las existencias de material o efectos. Podrían adoptar también, en un procedimiento sumario, cuantas medidas estimasen oportunas para salvaguardia de los fondos públicos, sin perjuicio de la posterior resolución definitiva del Tribunal. Los «delegados» o «comisarios» gozarían de una especial protección penal, así como de una asimilación a ciertas categorías civiles y castrenses (direc-

tor general y general de división), con objeto de reforzar su posición, serían provistos de credenciales *ad hoc* y podrían reclamar la colaboración de la jurisdicción criminal ordinaria.

Los conflictos de jurisdicción que puedan suscitarse entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos administrativos o judiciales se tramitarán y resolverán según las directrices del sistema establecido en la ley de 17 de junio de 1948, con derogación de su disposición adicional primera, ratificada por el artículo 7.º de la ley Orgánica de 1953, que revelan plásticamente la indecisión del legislador respecto de la naturaleza de la jurisdicción contable. En consecuencia, las «competencias» con los tribunales ordinarios serán resueltas por una sala especial, constituida anualmente en el Tribunal Supremo de Justicia y compuesta por su presidente, un magistrado de la sala que ejerza la jurisdicción en controversia (civil, criminal, contencioso-administrativa, social) o un consejero togado del Consejo Supremo de Justicia Militar, si se trata de la castrense, y un ministro del Tribunal de Cuentas, designado por su presidente mediante turno. Las «cuestiones de competencia» con la Administración pública serán decididas por el Jefe del Estado, según el procedimiento habitual previsto en la ley.

## V. Competencia

El ámbito objetivo de atribuciones del Tribunal puede ser clasificado en dos grupos distintos ya aludidos: por una parte, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, que comprende el de las cuentas parciales y general del Estado, el procedimiento de reintegro por alcance y la cancelación de las obligaciones accesorias; por otra parte, la fiscalización financiera, que abarca no sólo las actividades enjuiciadas—desde su peculiar perspectiva—, sino otras con propio perfil, entre las que cabe citar la contratación administrativa y las modificaciones presupuestarias. En líneas generales, este haz de atribuciones ha constituido tradicionalmente el núcleo de la función ejercida por el Tribunal, y, en consecuencia, habrá de ser respetado, aunque se matice con la máxima precisión su distinta naturaleza y sus respectivos efectos jurídicos.

En cambio, los límites subjetivos de esta competencia deben ampliarse. La jurisdicción del Tribunal se extenderá no sólo a la Administración general del Estado y a su Administración institucional o indirecta (entidades estatales autónomas), sino a la Administración local. Esta expansión jurisdiccional podría articularse con el

Servicio de Inspección y Asesoramiento, a quien correspondería la revisión contable y la instrucción de los procedimientos restantes, mientras que el Tribunal se reservaría el nombramiento de los delegados permanentes o comisarios especiales, que podría recaer indistintamente, según las circunstancias, en los propios funcionarios del Tribunal, en los del Servicio Central o en los jefes de las secciones de Administración local existentes en cada provincia. La potestad resolutoria quedaría atribuida, con carácter general, a los ministros y a los delegados instructores, en primera instancia, y a las salas en caso de recursos (5).

## VI. Estructura orgánica

El Tribunal quedará integrado por una serie de órganos externos e internos, judiciales y gubernativos, cuyo esquema, en rápido esbozo, sería el siguiente:

### A) ORGANOS JUDICIALES

#### a) *Unipersonales*

El enjuiciamiento de las cuentas parciales y la cancelación de fianzas, así como la instrucción de los expedientes para el ejercicio de las atribuciones fiscalizadoras, corresponderá a los ministros. El enjuiciamiento de los alcances, a los delegados instructores, nombrados en cada caso por el Tribunal, entre funcionarios propios o ajenos, administrativos o judiciales, civiles o militares. No parece correcto, aunque quizá sea cómodo, que se confundan en una misma persona las cualidades de instructor del expediente disciplinario y de delegado del Tribunal; menos aún, con carácter permanente, como sucede en materia de correos y telecomunicación. En tal aspecto convendría seguir el ejemplo del Tribunal Supremo de la Hacienda pública, para evitar situaciones en las que, por la propia complejidad de la humana psicología y la presión deformadora de las relaciones sociales, pueda resultar menoscabada la indepen-

(5) En esta línea, aun cuando fragmentariamente, mi comunicación sobre «El enjuiciamiento de la actividad financiera local en el Derecho comparado», *Crónica del IV Congreso Hispano-Luso-Americano-Filipino de Municipios*, volumen I, Barcelona, 1968, pp. 1081-1112. También, «La fiscalización contable de los Entes públicos territoriales», en *Revista de Estudios de la Vida Local* número 113, septiembre-octubre 1960, pp. 641-676.

dencia de criterio o la agilidad de movimientos del funcionario que actúa en la misma oficina donde se han producido los hechos o donde están destinados los presuntos responsables.

b) *Colegiados*

El conocimiento de los recursos de apelación, queja por inadmisión de aquéllos, etc., corresponderá a una o varias salas, compuesta cada una de tres ministros; parece razonable conservar el cargo de presidente de sala, con carácter permanente y atribuciones propias, que sería cubierto por rigurosa antigüedad. En la alternativa de que no fuera viable la solución de transferir los recursos de casación y revisión al Tribunal Supremo, su resolución se encomendaría a una sala especial, integrada por el presidente del Tribunal y cuatro ministros, permanentemente adscritos a ella, que no intervendrían nunca en primera o segunda instancia. Esta sala ejercería también todas las atribuciones fiscalizadoras y constituiría la ponencia para el enjuiciamiento de la cuenta general del Estado y la formulación de las memorias que, periódica o eventualmente, hayan de dirigirse a las Cortes.

B) ORGANOS GUBERNATIVOS

a) *El Pleno*

Puede quedar encargado de aprobar las memorias, la cuenta general del Estado y el resultado de las facultades fiscalizadoras, así como de la distribución del trabajo, las propuestas para el nombramiento del personal, la adopción de las más graves sanciones disciplinarias y cualquier otra que se estime oportuna.

b) *La Sala de Gobierno*

Compuesta del presidente, los presidentes de sala, el fiscal y el secretario general, para los asuntos de personal y régimen interior.

c) *El Gabinete Técnico*

Cuyo jefe tendría la categoría de ministro y sería nombrado en la misma forma, aunque con funciones exclusivas de planeamiento, publicaciones, estadística, relaciones públicas, etc.; dependería directamente de la Presidencia y formaría parte de la Sala de Go-

bierno. Serían adscritos al Gabinete no sólo aquellos funcionarios del Tribunal que se estimase idóneos para tal misión, sino también contratados.

### C) ORGANOS INTERNOS

#### a) *Secretaría general*

Con funciones de coordinación y sin competencia alguna para la instrucción de los procedimientos judiciales o fiscalizadores. En ella se encuadrarían los negociados de personal, habilitación, correspondencia, archivo y biblioteca, etc.

#### b) *Fiscalía*

Con las funciones y la estructura actuales, salvo modificaciones accesorias. Además del fiscal, habrá un teniente fiscal y los abogados fiscales necesarios, procedentes del Cuerpo de Letrados.

#### c) *Secretarías de Sala*

Encargadas de la tramitación de los recursos, fe pública, documentación y notificaciones. El secretario procedería del Cuerpo de Letrados.

#### d) *Secciones*

En el número que se estime necesario para reintegros, cancelación de fianzas e instrucción de los procedimientos de fiscalización; su jefe sería un ministro, auxiliado por un decano procedente del Cuerpo de Letrados.

#### e) *Departamento de revisión contable*

Encargado de la importantísima función del examen y censura de las cuentas. Bajo la jefatura de un ministro, estaría subdividido en Secciones, cada una dirigida por un decano perteneciente al Cuerpo de Censores (Economistas).

## VII. Estatuto del personal

El conjunto de las funciones encomendadas al Tribunal de Cuentas, que comprende una variada y compleja serie de operaciones jurídicas y contables, exige que el personal correspondiente posea,

por una parte, distintas especializaciones en cada una de las técnicas utilizables y que, por otra, se configure en cinco niveles.

#### A) PERSONAL JUDICIAL

Constituido por el presidente, los ministros y el fiscal. El nombramiento de todos ellos debe ser prerrogativa del Jefe del Estado, si bien varíen en cada caso las condiciones personales necesarias y el procedimiento para la selección, aun cuando parece razonable que se realice, sin excepción alguna, entre licenciados en Derecho, puesto que su cometido fundamental es «juzgar». Por otra parte, el régimen jurídico del personal judicial debe ser esencialmente idéntico al de los magistrados y jueces que integran la Administración de Justicia (inamovilidad, incompatibilidades, derechos y deberes, honores, responsabilidades, etc.).

a) El *presidente*, designado libremente, sin más requisito, con audiencia del Consejo del Reino, debe tener a su cargo, en principio, las relaciones con los demás órganos constitucionales del Estado, la jefatura del personal y del Gabinete técnico, la ordenación del gasto, el régimen interior y la inspección de los servicios, la presidencia de la Sala de Casación, de la Sala de Gobierno, del Pleno y—en su caso—de las demás Salas, así como cuantas otras atribuciones secundarias o complementarias resulte conveniente encomendarle, con posibilidad de delegación.

b) El *Fiscal* sería nombrado previa audiencia del Consejo del Reino, a propuesta del ministro de Justicia, jefe del Ministerio público; si no se aceptara esta solución, la única correcta desde una perspectiva general, la proposición correspondería al presidente del Gobierno.

c) Los *ministros*, cuya arcaica denominación debiera cambiarse por la de magistrados, se elegirían también con audiencia del Consejo del Reino, previa propuesta en terna del propio Tribunal de Cuentas en pleno. El sistema actual de selección ha ofrecido en la práctica resultados satisfactorios por el ponderado acierto en los nombramientos, no obstante constituir un residuo histórico. Sin embargo, una reorganización a fondo ofrece el momento adecuado para prescindir de un criterio que, esencialmente, consiste en tipificar como cualidad habilitante el desempeño anterior de ciertos cargos públicos, criterio que fue abandonado—como también el nombre—por el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda pública (1924-1930). En la actualidad es quizá preferible—y de hecho así viene ocurriendo—

la exigencia de que el candidato proceda de ciertos Cuerpos de prestigio, cuya formación profesional será una garantía objetiva de idoneidad, con el requisito complementario de una experiencia reflejada en un determinado tiempo de servicios. Entre ellos pueden enumerarse fundamentalmente las carreras judicial y fiscal, el profesorado universitario especializado en Derecho administrativo y Derecho tributario; los letrados del Consejo de Estado, los abogados del Estado, los auditores de los Cuerpos jurídicos de los Ejércitos de Tierra, Mar y Aire, los interventores civiles y militares y, naturalmente, los funcionarios técnicos del propio Tribunal. Quizá fuera interesante reservar a éstos un número sustancial de puestos en el Pleno, un tercio como mínimo, con el fin de que en cada una de las Salas actuara uno de ellos.

#### B) PERSONAL TÉCNICO

Su cabeza ha de ser, naturalmente, el secretario general, y comprenderá dos Cuerpos especiales, con igualdad absoluta en cuanto a honores, remuneraciones, categorías y régimen jurídico; conviene indicar que la inamovilidad del personal judicial debe extenderse a estos funcionarios. El Cuerpo de Censores (Economistas) queda encargado de la revisión contable y de cuantas otras funciones se relacionen con su especialidad profesional. El Cuerpo de Letrados desempeñará los servicios estrictamente jurídicos. En el primero ingresarán los licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales y en Ciencias Exactas, así como los intendentes y profesores mercantiles procedentes de los planes de estudio anteriores. En el segundo, licenciados en Derecho. El primer ejercicio de las respectivas oposiciones podría quizá tener carácter común, mientras que los demás desarrollarían las peculiaridades propias de cada especialización.

El nombramiento de secretario general se realizará por el presidente del Gobierno, a propuesta en terna del pleno del Tribunal, y recaerá en funcionarios de cualesquiera de los dos Cuerpos antes mencionados que posean el título de letrado y ciertas condiciones mínimas de aptitud (edad, antigüedad, etc.); quizá pudiera ampliarse la posibilidad de ser candidatos a quienes procedieran de los Cuerpos ajenos al Tribunal ya mencionados anteriormente. El teniente fiscal, los abogados fiscales, los secretarios de Sala y los decanos de las secciones de reintegros y de cancelación de fianzas, así como los delegados instructores, procederán del Cuerpo de Letrados. Los decanos del Departamento de Revisión Contable pertenecerán al Cuerpo de

Censores. En uno y otro caso, los jefes de las secciones serán nombrados por el Pleno, a propuesta del ministro correspondiente, con facultad de libre remoción, ya que el cargo debe constituir un puesto orgánico y no una categoría personal. Aunque en principio cabría seleccionarlos entre funcionarios técnicos propios y ajenos, esta última solución no parece óptima, porque los beneficiosos efectos serían probablemente contrarrestados por las tensiones internas con el resto del personal; todo injerto es de difícil arraigo y casi imposible asimilación. En consecuencia, resulta preferible que procedan de los Cuerpos de Centores o de Letrados, según los casos, como incentivo para una mejor formación y un mayor rendimiento profesionales.

#### C) PERSONAL EJECUTIVO

Estará constituido por el que actualmente integra el Cuerpo de Contadores, en el que se ingresará —como hasta ahora— mediante oposición con el título de grado medio.

#### D) PERSONAL AUXILIAR

Con especial preparación mecanográfica, taquimecanográfica y en el manejo de máquinas de contabilidad, podría formar un Cuerpo independiente, en el que se ingresaría mediante dos sistemas selectivos complementarios:

a) Oposición libre y directa, con exigencia del título de bachiller elemental o similares.

b) Concurso entre funcionarios pertenecientes a los distintos Cuerpos auxiliares de la Administración civil del Estado y de la Administración de Justicia.

#### E) PERSONAL SUBALTERNO

Sin variaciones.

#### F) MOVILIDAD INTERNA

Finalmente conviene hacer referencia a un problema que se plantea en toda organización y que adquiere mayor relieve, patenciándose al máximo, en aquellas estructuras cuyas dimensiones no son gran-

des. La existencia de diversos grupos de funcionarios sin comunicación entre sí puede producir un enrarecimiento del ambiente como consecuencia de frustraciones personales, que es poco saludable y redundante tanto en conflictos internos como en un menoscabo de la función encomendada. Para evitar este peligro, la mejor profilaxis consiste en conseguir la suficiente movilidad dentro de los diversos niveles profesionales. Es arriesgado crear y mantener compartimientos estancos sin posibilidad de acceso desde los inferiores. Por ello deben abrirse todas las escalas, en la proporción que parezca adecuada, para permitir la entrada de los funcionarios procedentes de otros inferiores, siempre que posean el requisito de la titulación idónea y con la exigencia complementaria de un tiempo mínimo de servicios (cinco años). Este es, por otra parte, el razonable sistema adoptado por las leyes de funcionarios de la Administración Civil y de la Administración de Justicia, en las que se reserva hasta un 25 por 100 de vacantes en cada escalón para permitir esa movilidad ascensional.

### VIII. Procedimiento

Se distinguirán, en una regulación más precisa, los procedimientos judiciales para la depuración de la responsabilidad contable y de las obligaciones accesorias (enjuiciamiento de las cuentas y alcances, cancelación de fianzas) y los procedimientos estrictamente administrativos (fiscalización financiera, potestad disciplinaria, etc.). En uno y otro caso, la proyectada ley Orgánica del Tribunal de Cuentas utilizará, con el máximo rigor conceptual, las categorías jurídicas configuradas por la técnica procesal, cuyo alto nivel actual permite conseguir en este aspecto una casi absoluta perfección. Las normas procesales contendrán ante todo una «parte general» en la que se incluyan las peculiaridades que la jurisdicción contable imponga a figuras jurídicas comunes (capacidad para ser parte y para actuar en el proceso, legitimación, defensa y representación, auxilio jurisdiccional, notificaciones, costas, etc.) y una «parte especial» que comprenda los diversos procedimientos en primera o ulteriores instancias, así como las cuestiones incidentales y prejudiciales (por ejemplo, tercerías).

Los recursos deberán, por una parte, simplificarse, y, por otra, unificarse en terminología y régimen jurídico con los regulados por las leyes procesales comunes. En consecuencia, serán en principio los

siguientes: aclaración (cuya naturaleza impugnatoria es discutida), reposición y súplica (según que el órgano judicial sea unipersonal o colegiado), apelación, casación y revisión, así como queja por inadmisión de los anteriores. El trámite de «consulta» existente hasta la fecha en el procedimiento de alcance será sustituido por la apelación *ope legis* en favor de la Hacienda pública, solución que procesalmente es más correcta y en la práctica produciría los mismos resultados.

