

# El Tribunal de Cuentas portugués: una institución en transición

**SUMARIO:** 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL. 3. LA AMPLIACIÓN DE COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL. 4. LAS DIFERENTES FORMAS DE FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS. 5. DE LA FISCALIZACIÓN PREVENTIVA EN ESPECIAL. 6. LA RESPONSABILIDAD FINANCIERA. 7. SÍNTESIS FINAL.

## 1. INTRODUCCIÓN

La fiscalización de la legalidad de los gastos públicos está confiada en Portugal al Tribunal de Cuentas, institución que ha conocido en los últimos años una evolución muy significativa tanto en lo que respecta al ámbito de sus competencias como al tipo de fiscalización que desarrolla.

Su origen se remonta a la *Casa dos Contos*, cuya primera regulación data de 1389, habiendo sido después a lo largo de los siglos objeto de numerosas alteraciones, hasta su sustitución por el *Erário Régio*, creado el 22 de diciembre de 1761.

Con las revoluciones liberales se entró en una fase de sucesivas alteraciones, con la creación, en 1832, del *Tribunal do Tesouro Público*, al que sucedería en 1832, el *Conselho Fiscal de Contas*, que daría origen al *Tribunal de Contas*, que funcionaría entre 1844 y 1911, siendo después sustituido por el *Conselho Superior de Administração Financeira do Estado* (1911-1919) y por el *Conselho Superior de Finanças* (1919-1930).

---

Traducción del portugués realizada por Alba NOGUEIRA LÓPEZ, Área de Derecho Administrativo, Universidade de Santiago de Compostela.

La designación Tribunal de Cuentas surgiría de nuevo con las reformas financieras del Estado Nuevo (Decreto-ley nº18962, de 25 de octubre de 1930) y se ha mantenido hasta nuestros días<sup>1</sup>.

La existencia permanente, a lo largo de los tiempos, de una institución autónoma encargada de fiscalizar las cuentas públicas no deberá ser, no obstante, interpretada como implicando continuidad de su propio estatuto o régimen jurídico.

Si consideramos tan sólo el período más reciente que va desde la refundación del Tribunal en 1930 hasta nuestros días no podemos de dejar de establecer una gran divisoria entre todo el período de la dictadura y el del Estado Democrático.

De hecho, durante todo el Estado Nuevo, el Tribunal de Cuentas conoció una fase de apagamiento, traducida en su escasa proyección externa y en la situación de dependencia estatutaria del poder político que inviabilizaba los esfuerzos de sus más activos y empeñados magistrados en el sentido de la dignificación del Tribunal.

Naturalmente que esa situación se alteró profundamente con el Estado Democrático, salido de la revolución del 25 de abril y con la Constitución de 1976.

La Constitución vino, además, a poner término a una antigua polémica en torno a determinar si el Tribunal de Cuentas sería un verdadero tribunal, tema que dividía a la doctrina portuguesa<sup>2</sup>.

La versión originaria del texto constitucional de 1976 se refería expresamente en el artículo 212.2 a la existencia de un Tribunal de Cuentas, incluido en el capítulo consagrado a la organización de los tribunales, lo que llevaba a considerar que se estaba en presencia de una institución que gozaba de las mismas garantías de independencia que los restantes tribunales<sup>3</sup>.

En el artículo 219 se fijaba, por otro lado, la competencia del Tribunal de Cuentas, determinando que le correspondería emitir dictámenes sobre las Cuentas Generales del Estado, fiscalizar la legalidad de los gastos públicos y juzgar las cuentas que la ley ordene someterle.

---

<sup>1</sup> Sobre la historia del Tribunal de Cuentas, cfr. Virginia RAU, *A Casa dos Contos*, Coimbra 1951 y los diversos estudios que han sido publicados por el propio Tribunal. Para versiones sintéticas, SOUSA FRANCO, «O Tribunal de Contas na encruzilhada legislativa», prefacio a José TAVARES-LIDIO MAGALHAES, *O Tribunal de Contas. Legislação anotada*, Almedina, Coimbra 1990, pp. 9 y ss. José TAVARES-LIDIO MAGALHÃES, *O Tribunal de Contas. Do Visto en especial*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 14 y ss. Para el período más reciente, *vid.* Antonio SOUSA FRANCO, Manuel BARROS, *O Tribunal de Contas. Evolução e situação actual*, Tribunal de Contas, Lisboa 1995 y José TAVARES, *Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos*, Lisboa 1999.

<sup>2</sup> Trindade PEREIRA, *O Tribunal de Contas*, Lisboa 1962.

<sup>3</sup> En este sentido, SOUSA FRANCO, «Sistema financeiro e Constituição financeira no texto constitucional de 1976», en *Estudos sobre a Constituição*, coordinados por Jorge MIRANDA, 3º vol., Petrony, Lisboa, 1979, pp.517 y ss.

A partir de la entrada en vigor de la Constitución de 1976 está, por lo tanto, absolutamente claro que el Tribunal de Cuentas es un Tribunal, aplicándosele, consecuentemente, todos los principios relativos a la organización de los tribunales establecidos en la Constitución, particularmente el principio de independencia y de sujeción exclusiva a la ley, los principios de obligatoriedad y prevalencia de sus decisiones y el principio de publicidad y siéndole igualmente reconocido el derecho a la colaboración de las otras autoridades.

Por otro lado, desde entonces, le fueron encomendadas un conjunto de atribuciones que se corresponden con el núcleo histórico en torno al cual se fijó la competencia del Tribunal.

Las sucesivas revisiones constitucionales estarían, además, orientadas en el sentido de reforzar los poderes del Tribunal, lo que se reflejó en el modo en como fueron enunciadas sus atribuciones, cuyo elenco, inicialmente cerrado, acabó por tener un carácter meramente ejemplificativo.

Se pasó, simultáneamente, a poder contar con una definición constitucional del Tribunal de Cuentas que, de acuerdo con la disposición del artículo 214.1, será «el órgano supremo de fiscalización de la legalidad de los gastos públicos y de enjuiciamiento de las cuentas».

El Tribunal de Cuentas es, por tanto, el organismo al que se le encomendó la misión, cada vez más importante en los Estados modernos, de controlar la utilización del dinero público.

En lo que respecta a la fiscalización de las cuentas, Portugal se integra, así, en la tradición de reservar la fiscalización del gasto público a un organismo con características jurisdiccionales, tal y como sucede en la generalidad de los países de la Europa continental.

Es cierto que una opción tal corresponde a la tradición jurídica portuguesa, pero no es menos cierto que éste no era el único modelo que se ofrecía a los legisladores constituyentes.

Un breve análisis del Derecho comparado mostraría, en efecto, la existencia de un amplio consenso en cuanto a la necesidad de existencia de órganos de control de los fondos públicos dotados de características de independencia<sup>4</sup>, pero atestaría igualmente que tales entidades pueden ser concebidas de acuerdo con concepciones profundamente diversas<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Ya en 1953, en las conclusiones del primer congreso de organismos fiscalizadores se reivindicaba «que a los organismos fiscalizadores del manejo de fondos y bienes públicos, se les dé independencia jurídica e institucional frente a los órganos de la administración que quedan sujetos a su intervención», *vid.* Trindade PEREIRA, *O Tribunal de Contas*, *cit.*, p.18.

<sup>5</sup> Sobre estos modelos, *cfr.* SOUSA FRANCO, *O presente e o futuro das instituições de controlo financeiro com natureza jurisdiccional. Notas sobre a jurisdição financeira num mundo em mudança*, Tribunal de Contas, Lisboa 1993 y una versión sintética en José TAVARES, «Tribunal de Contas», separata del *Dicionário Jurídico da Administração pública*, vol. VII, 1996.

El recurso a una entidad con características de un Tribunal para la apreciación de las cuentas públicas se opone a otro modelo dominante en el mundo anglosajón y que se traduce en la atribución del poder de apreciación de las cuentas públicas a una entidad no jurisdiccional, que actúa básicamente según criterios de auditoría, destinados a examinar la eficacia, eficiencia y economicidad de los gastos<sup>6</sup>.

Incluso en los países en que existen instituciones del tipo Tribunal de Cuentas, se encuentran soluciones muy diversas bien en lo que respecta al respectivo estatuto y poderes, bien con respecto al grado de independencia y a la forma de garantizarla.

Bajo la opción por el modelo del Tribunal de Cuentas subyace, en cualquier caso, en principio la intención de privilegiar un análisis de la legalidad de las cuentas públicas en detrimento de una apreciación de la eficacia y la economía de la gestión.

La preferencia dada a la apreciación de los aspectos de legalidad está también asociada, aunque de modo implícito, a una opción que privilegia los modelos de fiscalización previa frente a los de fiscalización sucesiva o *a posteriori*.

Si bien es cierto que los dos modelos apuntados presentaron durante mucho tiempo pocos puntos de contacto, correspondiendo a concepciones socioeconómicas profundamente diversas, aun así no se puede ignorar que las diferencias tienden a diluirse en los últimos tiempos, en gran medida por obra de las organizaciones internacionales que congregan a los órganos supremos de fiscalización de cuentas que formularon recomendaciones en el sentido de aproximar los dos sistemas y facilitaron el diálogo entre las diversas instituciones.

Podrá incluso afirmarse que la formulación de la Constitución portuguesa en lo que respecta al Tribunal de Cuentas es excesivamente tributaria de la tradición, no reflejando en este momento la profunda evolución que se produjo en el ámbito de ley ordinaria.

## 2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL

Es en el marco de esa aproximación de sistemas cómo se explica el actual régimen de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, el tipo de fiscalización que lleva a cabo y los entes que están sujetos a sus poderes.

La creciente importancia del control de los gastos públicos, en el marco de un Estado que busca nuevos equilibrios, vino a reforzar la

---

<sup>6</sup> Para la descripción de algunos aspectos del funcionamiento de organismos de este tipo, cfr. Eduardo PAZ FERREIRA, «O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais», *Revista do Tribunal de Contas*, n° 1, 1989, pp. 60 y ss.

idea de que se debería proceder no sólo a una apreciación de la legalidad, sino también de justificación económica y social para la realización del gasto.

Nace de ahí el esfuerzo para abrir nuevos caminos que aseguren un papel más efectivo a los sistemas de control del dinero público, bien sea ampliando el propio concepto de legalidad, bien sea desarrollando formas de apreciación de la calidad y la eficacia de la gestión.

El desarrollo de ese proceso tuvo como consecuencia la colocación del Tribunal de Cuentas en el centro del sistema nacional de control, circunstancia que no invalida la competencia del Tribunal para apreciar la legalidad de los gastos, tarea de la cual –recordemos– está responsabilizado por disposición constitucional.

Ahora bien, si es cierto que las ideas de control y responsabilización financiera fueron determinantes en los Estados salidos de las revoluciones liberales, conjuntamente con la garantía de los derechos de los contribuyentes, no se puede ignorar que tales preocupaciones conocieron alguna crisis con el advenimiento del Estado intervencionista, especialmente preocupado con los derechos sociales y económicos.

En la tentativa de redefinición de los equilibrios generales entre el sector público y privado y de renovación de las bases del Derecho financiero a la que asistimos en nuestros días, la tarea de control financiero vuelve a ganar una importancia fundamental, en el marco más amplio del control de la actividad política en que algunos autores tienden a ver una nueva función del Estado.

Como escribe el consejero Carlos MORENO, uno de los autores que más se ha preocupado entre nosotros de este tema<sup>7</sup>, «el *control financiero externo*(...) no puede dejar de representar una *función esencial del Estado*; no sólo en el sentido de constanciar una tarea propia fundamental, sino también con el significado de traducir una *actividad ínsita* con características propias, representada por actos, por el proceder, por la acción que el Estado, de forma permanente, repetida y repetible, desarrolla con las normas específicas que la conforman, a través de las estructuras y de las formas que le son propias, así como con los poderes que le son conferidos al efecto, en fin, en un marco jurídico de sujetos, procesos y resultados».

Al situar la importancia actual del Tribunal en el sistema de control del dinero público, no se puede dejar de señalar que aúna una transformación radical de competencias con la subalternización de las funciones tradicionales de inspección, preteridas en favor de otras formas de control, que serán posteriormente objeto de análisis.

La colocación del Tribunal de Cuentas en el centro del sistema nacional de control se asocia, por otro lado, a un movimiento conoci-

---

<sup>7</sup> *Finanças Públicas. Gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa, 1998, pp.312 y ss.

do en muchos otros países en el sentido de creación de sistemas cada vez más perfeccionados e integrados de control de la utilización del gasto público en el seno de la propia Administración.

Tampoco la idea de control administrativo del gasto público es nueva entre nosotros, habiendo existido desde siempre formas de fiscalización administrativa que en los tiempos más recientes se concentran sobre todo en la antigua Dirección General de Contabilidad Pública, actual Dirección General de Presupuesto y en inspecciones superiores, la más importante de las cuales es la Inspección General de Finanzas.

Este tipo de control vino a ganar nuevos instrumentos y una nueva coherencia recientemente con la creación, por el Decreto-Ley nº166/1989, de 25 de junio, del Sistema Nacional de Control, que pretende asegurar el ejercicio coherente y articulado del control financiero en el ámbito de la Administración Pública.

En los términos del artículo 2.2 del mismo texto, «el control interno consiste en la verificación, seguimiento, evaluación e información sobre la legalidad, regularidad y buena gestión, relacionadas con las actividades, programas, proyectos u operaciones de entidades de Derecho público o privado, con interés en el ámbito de la gestión o de la tutela gubernamental en materia de finanzas públicas, nacionales y comunitarias, así como de otros intereses financieros públicos en los términos de la ley».

Se trata de una forma de control que tiende a comprender un universo muy amplio —en la práctica el correspondiente a toda la utilización del dinero público—, pero que se ejerce en el seno de la propia Administración sin garantías de independencia.

De cualquier forma, deberá notarse por parte del legislador un esfuerzo significativo en el sentido de articulación entre el sistema de control interno y externo, bien traducido en la posibilidad de representación del Tribunal en las reuniones del sistema de control y en la transmisión de información.

La colocación del Tribunal de Cuentas en el centro del sistema nacional de control de las cuentas públicas tuvo también como consecuencia la creciente ampliación de su competencia que pasó a extenderse a áreas que durante mucho tiempo habían sido inmunes a la fiscalización por el Tribunal.

### 3. LA AMPLIACIÓN DE COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL

Así, mientras que en el primer gran texto regulador del Tribunal posterior a la Constitución de 1976 —la Ley 86/89, de 8 de septiembre— apenas se preveía la sujeción a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas

del Estado y sus servicios autónomos o no, de las regiones autónomas, de las instituciones públicas, de las asociaciones públicas, de los institutos de seguridad social y de los entes locales y asociaciones y federaciones de municipios, en la Ley nº98/1997, de 26 de agosto (Ley de organización y procedimiento del Tribunal de Cuentas) se va mucho más lejos, atribuyéndole poderes de control financiero con relación a todo un conjunto de nuevas entidades.

Ocurre así que, además de los entes ya referidos en la Ley nº86/1989 y que se encuentran identificados en términos idénticos en el artículo 2.1 de la Ley nº98/1997, el punto 2 también incluye los siguientes entes:

- a) las asociaciones públicas, asociaciones de entes públicos o asociaciones de entes públicos y privados que sean mayoritariamente financiados por entes públicos o sujetas a su control de gestión;
- b) las empresas públicas;
- c) las sociedades constituidas en los términos de la legislación mercantil por el Estado, por otros entes públicos o por ambos conjuntamente;
- d) las sociedades constituidas de conformidad con la legislación mercantil en que se asocien capitales públicos y privados, nacionales o extranjeros;
- e) las sociedades constituidas de acuerdo con la legislación mercantil en que se asocien capitales públicos y privados, nacionales o extranjeros, en que la parte pública detente de forma directa la mayoría del capital social; cuando la parte pública controle de forma directa la gestión respectiva, especialmente cuando pueda designar a la mayoría de los miembros de los órganos de administración, de dirección o de fiscalización, cuando pueda nombrar un administrador o cuando disponga de acciones privilegiadas en los términos del artículo 15 de la Ley nº11/1990, de 5 de abril;
- f) las empresas concesionarias de gestión de empresas públicas, de sociedades de capital público o de sociedades de economía mixta controladas y las empresas concesionarias o gestoras de servicios públicos;
- g) las fundaciones de Derecho privado que reciban anualmente, con carácter regular, fondos provenientes del presupuesto del Estado o de los entes locales, en relación con la utilización de esos fondos.

El punto 3 de esa misma disposición va, aún, más lejos sometiendo al control del Tribunal a los entes de cualquier naturaleza que ten-

gan participación de capitales públicos o sean beneficiarios de fondos públicos.

Esta ampliación de los poderes del Tribunal había sido iniciada con la Ley n° 14/1996, de 20 de abril, que representó una respuesta a un movimiento que anteriormente se verificara en el sentido de fuga al Derecho privado.

Si bien es cierto que la ley alargó el ámbito de los entes sujetos al control del Tribunal, no se puede decir que todas ellos estén sujetos al mismo tipo de control.

De hecho, sólo con relación al conjunto citado en el artículo 2.1 se ejerce la plenitud de poderes, o sea la jurisdicción y el poder de control financiero.

Tal distinción tiene su origen, esencialmente, en la extensión de poderes del Tribunal —determinada, en primer lugar, por la Ley n° 14/1996— a áreas distintas de la Administración Pública, entendida ésta en términos tradicionales.

A partir de la entrada en vigor de la nueva legislación se torna evidente que al Tribunal de Cuentas se le atribuye un papel fundamental en el control del dinero público, papel que, sin embargo, puede ser ejercido de diferentes modos.

Como escribió Carlos MORENO «...puede afirmarse que las competencias y los poderes de control atribuidos al Tribunal de Cuentas abarcan *todos los ámbitos de la actividad financiera pública*, así como todos las *entes y sus gestores* tanto del SPA como SPE; y, aun, todos los demás entes independientemente de su naturaleza o inserción en el sector público, que sean financiados o controlados en el ámbito de gestión por entes públicos, o sean beneficiarias por cualquier título, de dinero u otros valores públicos o tengan participación de capitales públicos; la ley pretendió *no dejar nada fuera* del control externo del TC»<sup>8</sup>.

La preocupación de la ley por no dejar nada fuera del control del Tribunal tiene su traducción clara en los diversos números del artículo 2 de la Ley n°98/1997, que extiende los poderes de control financiero del Tribunal a entidades que no se integran en la Administración Pública y que tradicionalmente no eran objeto de ninguna apreciación por este Tribunal.

La evolución registrada en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas se caracteriza, también, por una creciente pérdida de importancia de las formas de fiscalización preventiva por parte del Tribunal, patente desde la Ley n° 14/1996.

Importará, de hecho, subrayar que la ley expresamente afirma, en el artículo 1.1 que se trata de una fiscalización sucesiva, traducida en el enjuiciamiento de las cuentas (art.2.2) y en la sujeción a «investiga-

<sup>8</sup> Op. y loc. cit.



ciones, auditorias y otras acciones de control sobre la legalidad, incluyendo la buena gestión financiera y el sistema de control interno» (art.2.1).

Si se reconstruye el proceso legislativo que condujo a la publicación de la Ley nº14/1996 se verifica, además, que el legislador nunca había considerado la posibilidad de sujetar a las empresas públicas a los mecanismos de fiscalización previa.

La preferencia dada por el Tribunal de Cuentas a los mecanismos de fiscalización sucesiva venía siendo clara desde hace tiempo y presidía el espíritu de varios estudios elaborados en su ámbito, como, por ejemplo, aquel que consagramos a la problemática del control de las formas de auxilio público<sup>9</sup>.

La misma preferencia por la fiscalización sucesiva vendría a ser reflejada en la Ley nº98/1997.

Como ya quedó reflejado, la Ley nº 98/1997 prevé, en efecto, diferentes formas de control para los distintos tipos de entes, estableciéndose la gran división entre entes que integran aquello que puede ser considerado el Sector Público Administrativo, entendido en términos tradicionales, por un lado, y todos los restantes entes, por otro.

De esa división resulta claramente que la plenitud del ejercicio de los poderes de control financiero apenas se ejerce sobre el conjunto de entes integrados en el sector público administrativo en sentido tradicional, que quedan sujetos a la fiscalización previa de legalidad (art. 5.1.c); al enjuiciamiento y determinación de responsabilidades financieras y al proceso de enjuiciamiento de cuentas (art. 5.e); a la apreciación de la legalidad, economía, eficacia y eficiencia de la gestión financiera (art. 5.f), pudiendo, aún, ser objeto de auditorías decididas por el Tribunal o solicitadas por la Asamblea de la República o por el Gobierno (art. 5.g).

Ya en lo que respecta a los restantes entes, el control apenas implica la apreciación de la legalidad, economía y eficiencia de la gestión financiera y la eventual sujeción a auditorías.

Se entiende, por otra parte, bien el rechazo con el que el legislador encaró la fiscalización preventiva, a partir de la Ley nº 14/1996, una vez que si se implantase en la gestión financiera de los entes de tipo empresarial la sujeción a investigación previa, se perderían, en la práctica, todas las ventajas resultantes de la opción por un régimen financiero de naturaleza esencialmente privado<sup>10</sup>.

A eso se añade, aún, que el visado previo del Tribunal de Cuentas, tal como está todavía hoy diseñado en la ley, se presenta como un ins-

<sup>9</sup> *O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais*, cit.

<sup>10</sup> Recuérdese que entre las principales críticas contra el visado previo figuran su morosidad y poca eficacia, *vid.* al respecto ALVES CARDOSO, «O visto do Tribunal de Contas em Portugal (Algumas notas)», *Scientia Juridica*, vol. 39, 223-228 (1990), p. 84.

trumento típico del Derecho financiero, pretendiendo depurar no sólo la legalidad, sino también la existencia de partida presupuestaria para el gasto público<sup>11</sup>.

La partida presupuestaria corresponde a uno de los presupuestos legales de realización de un gasto público en los términos del artículo 18.2 de la Ley nº6/1991, de 20 de febrero (Ley marco del Presupuesto del Estado), intentando asegurar el principio de tipicidad presupuestaria, en su doble vertiente –cualitativa y cuantitativa–.

Ahora bien, es sabido que el presupuesto de los entes sujetos a un régimen de contabilidad privada, como sucede con las empresas públicas, tiene una maleabilidad sin equivalente en el Presupuesto del Estado, factor que tornaría ese tipo de control prácticamente imposible.

### 3. LAS DIFERENTES FORMAS DE FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Tal y como fue señalado, la fiscalización previa del Tribunal tiende a perder importancia a favor de la fiscalización sucesiva que es la prevista en términos claramente innovadores con relación al tradicional enjuiciamiento de cuentas.

Recuérdese, de hecho, que el artículo 50.1 determina que «en el ámbito de la fiscalización sucesiva, el Tribunal de Cuentas verifica las cuentas de los entes previstos en el artículo 2, evalúa los respectivos sistemas de control interno, aprecia la legalidad, economía, eficiencia y eficacia de su gestión financiera y asegura la fiscalización del reparto nacional de los recursos propios comunitarios y de la aplicación de los recursos financieros procedentes de la Unión Europea».

Convendrá, todavía, tener presente que la última reforma legislativa del Tribunal de Cuentas vino a introducir una nueva modalidad de fiscalización –la fiscalización concomitante–.

A pesar de que la fiscalización concomitante constituye una de las innovaciones más radicales de la Ley nº 98/1997, no ha sido objeto de especial atención.

Sería conveniente, aun así, señalar que el instituto de la fiscalización concomitante se desdobra en dos modalidades distintas: una primera ejercida por la Primera Sección del Tribunal, que se aproxima a la fiscalización previa y una segunda, a cargo de la Segunda Sección y que se reconduce, en lo esencial, a la fiscalización sucesiva.

---

<sup>11</sup> El más completo estudio sobre el control previo es la reciente tesina de José TAVARES, *O Tribunal de Contas. Do visto em especial, vid. también Alfredo José DE SOUSA, «Lei do Procedimento do Tribunal de Contas (fiscalização prévia). Subsídios», Revista do Tribunal de Contas, nº21-22, 1994, pp. 50 y ss.*

Sería conveniente, además, por su importancia para la cuestión que nos ocupa prestar atención al tenor del artículo 49, que constituye la disposición fundamental en materia de fiscalización concomitante y que establece:

«1—El Tribunal puede realizar fiscalización concomitante:

- a) a través de auditorías de la Primera Sección a los procedimientos administrativos relativos a los actos que impliquen gastos de personal y a los contratos que no deban ser remitidos a fiscalización previa por disposición legal o deliberación del Tribunal;
- b) a través de auditorías de la Segunda Sección a la actividad financiera ejercida antes del cierre del respectivo ejercicio.

2—Si en los casos previstos en el número anterior, se determina la ilegalidad del procedimiento pendiente o del acto o contrato aún no ejecutado deberá notificarse a la entidad competente de autorizar el gasto para que remita el referido acto o contrato a fiscalización previa y no le dé ejecución antes del visto bueno, bajo pena de responsabilidad financiera.

3—Los relatorios de la auditoría realizados en los términos de los números anteriores pueden ser instrumentos del procedimiento de verificación de las cuentas respectivas o servir de base a un procedimiento de determinación de responsabilidades o sancionador».

Será conveniente, mientras tanto, subrayar de nuevo que las tres modalidades de fiscalización referidas hasta ahora apenas existen cumulativamente con relación a las áreas tradicionales de actuación de la Administración Pública, enumeradas en el artículo 1.1.

#### 4. DE LA FISCALIZACIÓN PREVENTIVA EN ESPECIAL

Ahora bien, es precisamente en el área en que se va a situar la fiscalización preventiva del Tribunal de Cuentas donde se origina la emisión del visto bueno o de la declaración de concordancia del Tribunal.

Sólo nos interesará, sin embargo, el visto bueno, dado que tan sólo éste se corresponde con una actividad del Tribunal, mientras que la declaración de concordancia es tan sólo el resultado de una apreciación por los servicios del Tribunal.

La fiscalización previa tiene su objetivo definido en el artículo 44 que determina que la misma «tiene por finalidad verificar si los actos,

contratos u otros instrumentos generadores de gastos o representativos de responsabilidades financieras directas o indirectas están conformes con las leyes en vigor y si los respectivos cargos tienen cabida en partida presupuestaria propia».

La fiscalización previa llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas puede concluirse con tres soluciones posibles<sup>12</sup>:

- la concesión del visto bueno;
- la denegación del visto bueno;
- la declaración de no-sujeción al visto bueno.

La fiscalización previa, tal y como precisa el actual artículo 44.1 de la Ley n°98/1997, tal y como hacía anteriormente el artículo 13.1 de la Ley n° 86/1989, presupone una indagación sobre si los gastos «...están conformes con la ley en vigor y si los respectivos cargos tienen partida presupuestaria».

Hecha esa indagación, el Tribunal podrá concluir que el gasto es legal y tiene partida, caso en el que debe emitir el visto bueno.

Podrá, por el contrario, verificar que se reúnen las condiciones para denegar el visto bueno, por la verificación de la disconformidad del pretendido gasto con las leyes vigentes<sup>13</sup>.

O podrá, del análisis efectuado, concluirse que no hay lugar a la emisión del visto bueno, particularmente por verificarse una situación de exención expresamente prevista por la ley, o por no reunirse los presupuestos necesarios para la sujeción al visto bueno, como sucede en los casos en que no existen gastos para el Estado.

Estos resultados tienen un valor equivalente.

En realidad lo que sobresa es la actividad que está subyacente que consiste en la apreciación de los actos, aplicándoles el Derecho y concluyendo con cualquiera de las tres soluciones legales posibles.

En esto se traduce la fiscalización previa o preventiva.

Sea cual fuere la solución final, el Tribunal está cumpliendo con la función de fiscalización de los gastos públicos que la Constitución le atribuye, ya que, como se explicitó anteriormente, en el orden constitucional portugués el Tribunal de Cuentas tiene poderes exclusivos para la fiscalización de la legalidad de los gastos públicos.

Se puede sostener por un sector de la doctrina –es cierto–, en la línea de lo que defiende, a propósito del visto bueno que la actividad de

<sup>12</sup> Manuel BARROS y otros, *Os fundamentos da recusa do visto dos actos sujeitos à fiscalização prévia do Tribunal de Contas*, Lisboa 1998, p.15 y ss.

<sup>13</sup> El actual artículo 44 de la Ley n°98/1997 precisa expresamente los casos en que puede haber lugar a la denegación del visto bueno.

fiscalización previa no es una actividad jurisdiccional sino una actividad administrativa del Tribunal de Cuentas<sup>14</sup>.

Se trata de una posición que está aún fuertemente marcada por los antecedentes del Tribunal de Cuentas y, particularmente, por la legislación vigente en el ámbito de la Constitución de 1933, que imposibilitaba la consideración de naturaleza jurisdiccional a un órgano que no gozaba de las necesarias garantías de independencia.

Tiende, hoy en día, a pesar de todo, a afirmarse de forma creciente la posición que defiende la naturaleza jurisdiccional de la actividad ejercida por el Tribunal de Cuentas cuando controla la legalidad de los gastos públicos a través de los mecanismos de fiscalización previa.

La afirmación de la naturaleza jurisdiccional de esa actividad a la vista del texto constitucional y de la legislación reguladora del Tribunal fue hecha, entre otros, por SOUSA FRANCO<sup>15</sup>, GOMES CANOTILHO-VITAL MOREIRA<sup>16</sup>, ALVES CORREIA<sup>17</sup>, OLIVEIRA MARTINS<sup>18</sup> y José TAVARES<sup>19</sup>.

La defensa de que se trata de una función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas no implica que toda la actividad desarrollada por el Tribunal pueda ser reconducida a esa función, toda vez que es patente que en ciertas situaciones, como la de elaboración del parecer sobre la cuenta general del Estado o las cuentas de las regiones autónomas, el Tribunal no emite decisión alguna.

Muy diferente es la situación en que el Tribunal aprecia la legalidad de los gastos o juzga las cuentas –dos actividades que no pueden ser diferenciadas sino que se entrelazan– y representan en cualquiera de los dos casos una forma de aplicación del Derecho al caso concreto.

SOUSA FRANCO ha venido a sostener con vigor la naturaleza jurisdiccional del visto bueno, destacando que «...el criterio del Tribunal al conceder el visto bueno es siempre un criterio de estricta legalidad, nunca un criterio de apreciación de oportunidad o conveniencia (que podría caracterizar a una jurisdicción voluntaria o a un acto administrativo discrecional); y este criterio corresponde a la práctica de un acto en relación con el cual una eventual desobediencia constituiría, sin duda, un delito de desobediencia cualificada»<sup>20</sup>.

En un razonamiento al que no podemos dejar de sumarnos sostiene el mismo autor que el visto bueno «...constituye un verdadero

<sup>14</sup> Por todos, *vid.* BRAZ TEIXEIRA, *Finanças públicas e Direito Financeiro*, cit., pp. 194 y ss.

<sup>15</sup> *Finanças públicas e Direito financeiro*, vol. 1, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 1993, p. 461.

<sup>16</sup> *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., Coimbra Editora, 1993, p. 818.

<sup>17</sup> «Do Ombudsman ao Provedor de Justiça» en *Estudos em homenagem ao Professor Doutor J.J. Teixeira Ribeiro*, Coimbra, 1980.

<sup>18</sup> *Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa*, vol. II, AAFDL, Lisboa, 1984/85, pp. 350 y ss.

<sup>19</sup> *O Tribunal de Contas. Do visto em especial*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 154 y ss.

<sup>20</sup> «O Tribunal de Contas na encruzilhada legislativa», cit., p. 37.

acto jurisdiccional. Existe un procedimiento en el cual se aplica el Derecho a una situación que el legislador, por naturaleza, considera controvertida: de hecho, el procedimiento se desencadena y desarrolla simultáneamente como garantía de legalidad financiera y como presunción de contradicción en relación con los actos típicamente sujetos a fiscalización preventiva. Esta situación y su desarrollo procesal, que el Tribunal ha calificado como decisión jurisdiccional, parece efectivamente serlo, aunque de un modo peculiar»<sup>21</sup>.

Tal posición ha sido constantemente seguida y desarrollada por el Tribunal de Cuentas, pudiendo, por todos, citarse la Sentencia n°211/96 2ª Sección, de 17 de octubre de 1996.

A pesar de nuestra convicción de que los actos de fiscalización preventiva constituyen el ejercicio de una función jurisdiccional por parte del Tribunal de Cuentas, podrá admitirse que, tal y como se dice en la Sentencia n°14/91 del Tribunal Constitucional<sup>22</sup>, esta discusión nos remite a «un terreno altamente escurridizo» y que, como aquel mismo Tribunal ha demostrado, no se revela especialmente provechoso.

Particularmente aclaradora es, a este respecto, la posición asumida por el Consejero José Sousa Brito, en aclaración de voto producida en la Sentencia n°214/90<sup>23</sup>, que pasamos a citar:

«Las posiciones que rechazan la naturaleza de acto jurisdiccional al «visto bueno» del Tribunal de Cuentas presuponen una conceptualización que recurre, en la definición de este acto, a la noción de lid o litigio (que, precisamente, estaría ausente en la actividad de «visto bueno»).

En defensa de la tesis opuesta, SOUSA FRANCO (...) llama la atención sobre la función, estructura, régimen jurídico del "visto bueno" que, a su juicio, es imperioso calificar como jurisdiccionales.

Ahora bien, en esta discusión, la contraposición entre argumentos a favor y en contra de la calificación del «visto bueno» como acto jurisdiccional, no debe, sin embargo, oscurecer la calificación que fue dada por el legislador constituyente al Tribunal de Cuentas y a su actividad.

En efecto, aunque, a nivel teórico, el legislador y el intérprete se encuentren en un plano de igualdad (en la calificación jurídica del Tribunal de Cuentas y su actividad), la verdad es que en el ámbito de identificación de las consecuencias jurídicas es al legislador al que corresponde calificar debiendo el intérprete acatar tal calificación.

---

<sup>21</sup> *Idem.*

<sup>22</sup> En *D.R.*, 2ª Serie de 28 de marzo de 1991.

<sup>23</sup> En *D.R.*, 2ª Serie de 17 de septiembre de 1990.

En esta materia, la Constitución calificó inequívocamente al Tribunal de Cuentas como un Tribunal, en el ámbito del artículo 212.1.c. No se trata obviamente de la mera atribución de un *nomen juris* al órgano citado, sino también de una calificación jurídica a la que se asocian determinados efectos.

Las alteraciones en materia de fiscalización previa introducidas por la nueva ley de organización y procedimiento del Tribunal de Cuentas fueron muy significativas, destacando especialmente la reducción drástica de los actos y contratos sujetos a fiscalización previa y el régimen establecido por el artículo 44.

En cuanto al primer aspecto importará tener presente que, aunque en el artículo 5.1.c parezca apuntarse hacia una fiscalización muy amplia, al incluir como competencia del Tribunal la de «fiscalizar previamente la legalidad y la adecuación presupuestaria de los actos y contratos de cualquier naturaleza que sean generadores de gastos o representativos de cualquier tipo de cargos, directos o indirectos, para los entes referidos en el artículo 2.1», tal enunciado no tiene correspondencia en el artículo 46 que define en concreto las operaciones sujetas a visto bueno previo.

De hecho y en relación con la anterior lista existente del artículo 13 de la Ley nº86/1989, desapareció la fiscalización previa de la deuda pública del Estado, a partir de una alteración introducida en la última ley presupuestaria y donde antes se preveía la sujeción de todos los contratos de cualquier naturaleza cuando se celebren por las entidades sujetas a jurisdicción del Tribunal de Cuentas, ahora se dice: «en los contratos de obras públicas, adquisición de bienes y servicios, así como otras adquisiciones patrimoniales que impliquen gastos».

Por otro lado, la ley de presupuestos de cada año fijará también valores por debajo de los cuales tales contratos quedan excluidos de fiscalización.

También todos los actos relacionados con el personal dejan de estar sujetos a cualquier tipo de fiscalización previa.

Del mismo modo el Tribunal puede, en los términos del artículo 38.1 de la ley, dispensar a un conjunto de organismos de la fiscalización previa en el año en curso.

Resta, así, bastante poco del «visto bueno» del Tribunal de Cuentas, como el legislador comprendió bien cuando en el artículo 44.4 establece que el Tribunal puede conceder el visto bueno incluso en casos de ilegalidad, haciendo recomendaciones a los servicios y organismos en el sentido de suplir o evitar en el futuro tales ilegalidades.

Más grave es posiblemente el artículo 45 relativo a los efectos del visto bueno que viene a demostrar los límites de la denegación del visto bueno que puede no impedir que los efectos del contrato sin visar se produzcan por entero.

Con razón puede, consecuentemente, el Tribunal de Cuentas considerar, en un documento interno, que el visto bueno tiene esencialmente un carácter pedagógico.

Me da la impresión de que, en realidad, el legislador debería haber tenido coraje para ir más lejos y suprimido totalmente el visto bueno, sustituyéndolo por la fiscalización concomitante y sucesiva y accionando un sistema efectivo de responsabilidad financiera que continúa dejando mucho que desear.

## 5. LA RESPONSABILIDAD FINANCIERA

La preferencia dada a la fiscalización sucesiva en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas debería tener como consecuencia la determinación de las responsabilidades financieras en relación con los actos irregulares practicados en relación con la gestión del dinero público.

Se encuentra, de hecho, entre las competencias del Tribunal de Cuentas clasificadas en la Constitución la de «determinar la responsabilidad por infracciones financieras» (ar.214.1.c) remitiéndose, posteriormente, a la ley para determinar los términos exactos de esa responsabilidad.

Así la Ley n°98/1997 vino a prever dos grandes modalidades de responsabilidad financiera: la **reintegradora**, regulada en el artículo 59 y que se traduce en obligar al responsable a reponer los montantes resultantes de la infracción y la **sancionadora**, regulada en el artículo 65 y que se traduce en la aplicación de multas por el Tribunal.

La ley restringió, por tanto, claramente, el campo de determinación de esas modalidades de responsabilidad financiera, limitándolo a los entes referidas en el artículo 2.1 (art.57.1), por lo que no se ve ninguna posibilidad de instaurar un procedimiento de determinación de la responsabilidad financiera de los responsables de la gestión de los otros entes sujetos a control por previsión de los puntos 2 y 3 del artículo 2°.

Es cierto que, en estos últimos casos, restará, en los términos del artículo 57.1, la comunicación al Ministerio Público de eventuales irregularidades que podrán conducir a colocar la cuestión en sede penal, por recurso a la figura de administración lesiva del sector público, prevista y penada por el artículo 235 del Código Penal. Pero ahí estamos fuera del ámbito de acción del Tribunal de Cuentas.

Llegados a este punto deberá plantearse la cuestión de saber si en el caso de que una auditoría del Tribunal concluya por la existencia de situaciones que se considere irregulares no existe ninguna sanción para los eventuales responsables.



En el plano de las sanciones jurídicas la respuesta parece ser incontestablemente negativa, pero no se podrá olvidar que, coherentemente con la evolución del Tribunal en el sentido de aproximación a los sistemas de control del tipo anglosajón, hay que considerar la posibilidad de una forma peculiar de sanción resultante del conocimiento público de los resultados del control ejercido por el Tribunal.

El conocimiento resulta de la elaboración de relatorios en que consten el juicio sobre la legalidad y regularidad de las operaciones examinadas y la apreciación de la economía, eficiencia y eficacia de la gestión financiera, si fuera el caso (arts. 54.3 y 55.2)

Tales relatorios no sólo serán enviados al Gobierno y a la Asamblea de la República, cuando las auditorías hayan sido solicitadas por estas instituciones, como también podrán ser objeto de publicación en el Diario de la República (2ª serie) y eventualmente difundidos en los medios de comunicación social (art. 9.1.f) y 9.4).

Las cuestiones relativas a los entes integrados en la Administración pública del artículo 2.1 de la Ley nº98/1997 se plantean de forma diferente. Pero, aun así, habrá que reconocer que hasta ese momento la acción del Tribunal de Cuentas ha sido muy escasa.

Muchas de las dificultades de orden práctico, particularmente, la instrucción de los procedimientos, parecen, a pesar de todo, haber desaparecido, siendo de esperar que surjan rápidamente resultados más significativos.

## 6. SÍNTEISIS FINAL

El Tribunal de Cuentas ocupa hoy en Portugal una posición de gran relevancia en el control y responsabilización financiera siendo la garantía constitucional de su independencia un factor de la mayor importancia.

El cambio legislativo que el Tribunal ha conocido está, por otro lado, acompañado por una profunda modificación interna de hábitos y rutinas de trabajo que implicará un acompañamiento de esas mismas alteraciones por una reforma general de la Administración Pública portuguesa.



# Documentación

