

Función y esencia del Tribunal de Cuentas

Rafael de Mendizábal Allende

Magistrado de lo Contencioso-Administrativo

SUMARIO: I. CONCEPTO Y FUNDAMENTO: I. Tradición, prestigio y eficacia. 2. Delimitación funcional. 3. Fundamento racional de la institución.–II. NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS: 1. El concepto de jurisdicción y las funciones del Tribunal. 2. Tendencias científicas ante el problema. 3. Revisión crítica.–III. LA JURISDICCIÓN CONTABLE: 1. Características: A) Necesaria; B) Exclusiva; C) Plena; D) Revisora. 2. Articulación funcional del Tribunal de Cuentas: A) Integración normativa; B) Sus consecuencias: a) imparcialidad e independencia; b) selección del personal; c) conflictos jurisdiccionales; d) auxilio judicial; e) aspectos procesales. 3. Las jurisdicciones contable y contencioso-administrativa.–IV. LA FISCALIZACIÓN FINANCIERA Y SU CARÁCTER CONSTITUCIONAL: 1. La contabilidad judicial. 2. La fiscalización financiera. 3. Carácter constitucional del Tribunal de Cuentas. 4. La jurisdicción contable y el Poder legislativo.

I

CONCEPTO Y FUNDAMENTO

1. *Tradición, prestigio y eficacia*

Es indudable, como afirma Zaccaria¹, que el Tribunal de Cuentas español tiene la prioridad histórica de su tradición como el mejor de

¹ ZACCARIA, Giovanni: *Il Tribunal de Cuentas*, en la «Rivista della Corte dei Conti», 1951, IV, fasc. 3-4, pág. 9.

sus títulos de honor, ya que en plena Reconquista Sancho IV de Castilla creó una magistratura colegiada identificable como órgano de fiscalización superior de la Hacienda «para el mejor gobierno del Rey Sabio y para el bien del pueblo», a principios del siglo XIII. En la misma época aparece en Francia la «Chambre des Comptes», que se hace sedentaria con San Luis y es regulada el año 1319 por Felipe V el Largo². Y coetáneamente surge en Navarra, por obra de Carlos II el Malo, la «Cámara de Comptos» (1364). Puede observarse así que el movimiento generador de esta institución fiscalizadora es más temprano y más intenso en España, por causas que no han sido analizadas con profundidad, pero que giran en torno a la estructura sociológica y a las circunstancias geográficas y políticas de la Península. Concretamente, la lucha contra los musulmanes había impuesto una economía de guerra, por lo que cuanto no se encaminaba directamente al vital esfuerzo bélico permanecía en un plano secundario. La organización administrativa de los diversos reinos cristianos era rudimentaria y funcionaba muy deficientemente. Los abusos proliferaban, favorecidos también por la debilidad de la Corona, y, en consecuencia, la necesidad de una vigilancia permanente y eficaz resultaba más notoria y apremiante, como demuestran las constantes quejas y peticiones de los Procuradores del Estado llano en las Cortes.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas, heredero de los Contadores mayores instituido por Sancho IV el Bravo y de la Contaduría Mayor organizada en 1437, ofrece una venerable trayectoria histórica que abarca ya, bajo distintos nombres y variadas estructuras, casi siete siglos. Puede afirmarse para él, con plena justicia, una larga e ininterrumpida tradición, quizá única por su esencial continuidad, dentro del panorama de las instituciones públicas de nuestro país. Y puede también reclamar el privilegio de ser, acaso, el decano de los europeos, aunque esta circunstancia no tenga sino un valor afectivo y anecdótico, pues si bien las raíces hondas son por sí mismas una garantía de estabilidad, no es menos cierto que lo realmente interesante de una institución no es su primacía en el tiempo, sino su fecundidad y su vitalidad –sus frutos–, su capacidad de renovarse y de conservar inalterada su autenticidad. Sin embargo, siempre produce una satisfacción entrañable y cordial la posibilidad de proclamar, con CANGA ARGÜELLES, que el Tribunal de Cuentas es «el Cuerpo más antiguo de la Hacienda pública»³.

² MIRIMONDE, A. P. DE: *La Cour des Comptes*, París, 1947, pág. 19.

³ CANGA ARGÜELLES, José: *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, Madrid, 1834, t. II, pág. 606.

En un principio, la institución se denomina «Contaduría Mayor de Cuentas», aunque en tiempos de Felipe V cambia este nombre durante ocho años por el de «Contaduría General Fiscal». La palabra «Contaduría» designa la oficina donde los Contadores llevaban cuenta y razón de los ingresos y gastos de su respectiva distribución, pero en relación con las cuentas rendidas por los funcionarios de la Hacienda real, aquella aparente redundancia intentaba describir el hecho de comprobar las operaciones correspondientes y, en definitiva, la función de llevar cuenta de las cuentas: la fiscalización contable. En 1718 aparece por primera vez, de modo incidental, la expresión «Tribunal de Cuentas», aunque en muchas ocasiones anteriores y posteriores se habla habitualmente del «Tribunal de la Contaduría», si bien la denominación oficial siga siendo la tradicional, hasta que Fernando VII organiza en 1828 el «Tribunal Mayor de Cuentas». El nombre actual, sin el superlativo, se consolida en 1851 y permanecerá hasta nuestros días, salvo un paréntesis de seis años (1924-1930), durante el cual funcionó un «Tribunal Supremo de la Hacienda Pública». Es evidente que la actual denominación parece la más adecuada por su sintética expresividad.

A pesar de su profunda raíz histórica, no resulta fácil determinar la eficacia real de este organismo, pues no siempre coinciden arraigo y fecundidad, vitalidad y energía. El impacto sociológico de cualquier institución pública está en función de diversos factores: jerarquía de valores en una determinada colectividad, sistema político, organización administrativa, situación económica, estratificación social y coyuntura internacional, entre los que actúan desde el exterior y condicionan su rendimiento. El arraigo implica prestigio y la eficacia también, y ambos determinan la adhesión y facilitan la selección de los más capacitados para cumplir la misión encomendada, lo que a su vez se traduce en eficacia y, consecuentemente, en prestigio, cerrando así el círculo. Sin embargo, la trayectoria de nuestro Tribunal de Cuentas ofrece una constante histórica: la tensión dramática entre el Poder político que, aparentemente, intenta vigorizar la institución para satisfacer el anhelo de la comunidad, y las diversas fuerzas periféricas que plantean una soterrada oposición, con la clara finalidad de esterilizar este vital instrumento fiscalizador. Precisamente el permanente cuidado de todos los Monarcas españoles por la Contaduría revela, quizá, su interna debilidad y su incapacidad para abordar los grandes problemas de su función, provocada sobre todo por los grupos de presión infiltrados en el engranaje de la Administración.

Por ello, la esterilización de sus esfuerzos no es imputable a la propia Contaduría o al Tribunal, ya que, aprisionado entre dos fuerzas

contradictorias, difícilmente podía adquirir el vigor necesario para hacerse oír y respetar. No son éstas, por lo demás, afirmaciones improvisadas que revelen exclusivamente un criterio personal. Cuanto acaba de afirmarse había sido dicho ya con la autoridad inherente a la voz del legislador, que se refuerza y adquiere especial significación si su procedencia es diversa y se refiere en épocas distantes. Fernando VII, en el preámbulo de la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828, resaltaba el cuidado de sus predecesores en revestir a la Contaduría de la jurisdicción y autoridad precisas para desempeñar dignamente su función, pero añadía: «el tiempo ha menoscabado la una y la otra en tales términos, que en el día no es lo que fué, ni lo que conviene que sea». Un siglo después, en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley de 19 de junio de 1924, se reconoce que «el Tribunal de Cuentas del Reino, a pesar de su rancia estirpe, carece de independencia; la escasez de su rendimiento llegó hasta autorizar la duda sobre su utilidad y la dependencia inmediata que del fiscalizador tenía..., restando imparcialidad al juicio y libertad a su emisión, esterilizaba el propósito, cuando no le convertía en disimulador discreto»⁴.

⁴ En un memorial elevado en junio de 1935 a la Comisión del Tribunal de Cuentas de las Cortes de la II República, aparece párrafos verdaderamente expresivos que no resulta inoportuno reproducir: «... El Tribunal de Cuentas, por tanto tiempo mediatizado y disminuido por su dependencia del Poder ejecutivo, al que tenía la misión de fiscalizar —no puede haber mayor humillación para un Fiscal que depender del fiscalizado—...»; «Mucho y muy despectivamente se ha hablado en las Cortes del Tribunal de Cuentas de la República, y mucho y con hondo dolor hemos callado porque, aunque en los ataques faltara la justicia, habíamos de reconocer que no faltaba un fondo de verdad. Pero ¿a quién se culpaba cuando se decía que el Tribunal no rendía toda su eficacia? ¿A su función? No, porque nadie con justicia podrá tildarles de ignorantes o negligentes. ¿A quién, entonces? A su organización, merecedora de todos los reproches; a su constitución, absurda como habría de serlo la de una Policía si era inspirada por aquellos a quien tenía que vigilar, dicho sea como ejemplo y sin que la dureza de los términos tenga otro objeto que el de aclarar el argumento. Sólo así se puede comprender que en un espacio de cuarenta años, cuando el presupuesto nacional se ha elevado desde 600 millones de pesetas a cerca de 5.000, haya disminuido el personal encargado de examinar su inversión a menos de una mitad. Ese aumento del Presupuesto significa una mayor multiplicidad de los servicios, una consecuencia de la teoría moderna del Intervencionismo del Estado, la creación de nuevos organismos, una mayor complejidad administrativa, y para todo ello se ha ido disminuyendo la posible eficacia del Tribunal, restando sus medios, podando sus elementos. Y no había a quien recurrir: las exposiciones, si alguna vez eran escuchadas, no fueron nunca atendidas. ¿Se quiere un Tribunal de Cuentas que rinda toda su eficacia, que realice una labor seria, completa, armónica, perfecta? ¿Es preferible la actual sombra del Tribunal de Cuentas, que sólo merced a un considerable esfuerzo, en gran parte baldío, llena a medias su misión, viendo cómo se le escapan de entre las manos muchas responsabilidades y cómo se le filtran cuantiosos ingresos que debían verter en el Tesoro? Pobre, modesto, falto de elementos,

De tal auténtica atrofia funcional, que no es de hoy como puede apreciarse, no resulta responsable el propio Tribunal de Cuentas. Integrado por un selecto personal, de gran competencia técnica y excelentes cualidades humanas, su labor silenciosa, permanente y abnegada merece mejor suerte. Si, quizá, no rinde lo que todos –incluidos sus funcionarios– desearíamos, las deficiencias son el resultado de circunstancias extrínsecas. Cuando el ambiente social no es propicio y se escatiman los medios materiales y los legítimos estímulos humanos, el esfuerzo se convierte en sacrificio, que puede producir también el desaliento, al comprobar la desproporción existente entre la misión confiada y los instrumentos que se manejan. El minucioso examen de toda la enorme documentación enviada mensualmente al Tribunal para que éste declare, en vista de su análisis, las responsabilidades exigibles en cada caso, tropieza así con los que se han llamado «escollos del bien deseo»⁵. Un personal escaso y con un nivel económico deficiente, carente del auxilio que la moderna automatización proporciona, fracasará en sus propósitos, aunque dinámicamente potencie al máximo su innegable formación profesional⁶.

desatendido, mediatizado, ahí está la labor del Tribunal en años anteriores. Grande, si se le compara con sus medios y con la insignificancia de su coste; pero es que los funcionarios que lo forman ven, junto a lo que hacen con esfuerzo y sacrificio, lo que podrían lograr a poco que se les ayudase, y estiman –porque pueden apreciarlo– cómo aumentaría el resultado en progresión geométrica relativa al gasto que puede significar una organización más conveniente, acertada y generosa. El interés público reclama que el órgano fiscalizador de la gestión económica del Estado no tenga que limitarse por la penuria de sus medios a ver si las cuentas están bien formadas, si sus partidas combinan y enlazan con otras cuentas y si el dato numérico no ofrece error; lo cual ya exigiría personal suficiente y preparado; la más delicada función del Tribunal, que hay que confesar honradamente supera hoy a la buena voluntad de sus funcionarios, es el estudio cuidadoso de estos documentos, nóminas, liquidaciones y cuentas parciales que son justificantes de las generales del Tesoro en sus distintos ramos. Ver todo esto a la luz de la Legislación administrativa y contable es lo esencial, y ello tiene que escapar casi siempre del examen por falta de personal e insuficiencia de especialización, a la que no cabe llegar con la atención dispersa en una labor difusa y agobiadora. Es preciso que exista el número suficiente de funcionarios para que cada uno puedan concentrar sus fuerzas y esfuerzos; hay que exigir para el ingreso preparación adecuada y de especialización contable y jurídica; hay, en fin, que dotar, si no con holgura, siquiera prudencialmente, los servicios en personal y material».

⁵ FÁBREGAS DEL PILAR, José María: *El control de la actividad fiscal del Estado según el Derecho español*, Madrid, 1956, pág. 39.

⁶ DE JUAN ABAD, en *El control de la gestión financiera del Estado*, «Documentación Administrativa», núm. 40, abril 1961, con una explicable discreción, pone de manifiesto tal insuficiencia funcional, puesto que sugiere una serie de reformas, muy razonables y meditadas, para hacer más efectiva su fiscalización y su función jurisdiccional y para dar vitalidad a los mecanismos que se estiman deficientes; insiste, acertadamente en la posible instauración de incentivos «para un mayor aumento en

En definitiva, las anteriores reflexiones intentan describir una situación de hecho para cuya superación es preciso, ante todo, encarar la realidad. No hay en ellas el menor pesimismo, sino, por el contrario, una profunda confianza en sus posibilidades. Sería suicida confiar indolentemente en la tradición y en el prestigio apariencial, puramente externo, sin abordar los problemas candentes con el fin de intentar solucionarlos y de actualizar, revitalizar y conseguir el máximo nivel de eficacia para una de las piezas clave de cualquier organización política. El presente ensayo pretende, precisamente, convertirse en un análisis profundo y radical de la institución, desde sus distintas perspectivas, análisis que no tendrá piedad para los convencionalismos, pero que se realiza con el afecto bien probado de quien dejó parte de su vida en el Tribunal de Cuentas y conserva en su espíritu un recuerdo emocionado e indeleble. Simplemente la circunstancia, subrayada por ZACCARIA⁷, de que en esta primera mitad del

la productividad y rendimiento de los funcionarios» y ofrece iniciativas respecto al acondicionamiento material. También propone «un replanteo fundamental del problema del encuadre del Tribunal de Cuentas dentro del ámbito del Estado», mediante una vinculación funcional con las Cortes y una integración orgánica en la Presidencia del Gobierno, preferible a la actual del Ministerio de Hacienda, «ya que su competencia y las funciones del Tribunal se encuentran de otro lado tan estrechamente relacionadas». También hace notar que el Tribunal de Cuentas es poco conocido en el ámbito de la opinión pública, y propugna que se confiera un mayor prestigio no teórico, sino de hecho, al órgano jurisdiccional de control (págs. 34, 35, 36, 37 y 38).

FERNÁNDEZ-VICTORIO, Servando: *El Tribunal de Cuentas del Reino, su estructura y funcionamiento*, Burgos, 1964, propone una serie de reformas sugeridas por la comparación de los «aspectos de hecho con los normativos», y preconiza «una reforma legal de su estructura y funcionamiento actual», que «no responden en muchos de sus aspectos a la situación administrativa actual, encontrándose solamente en vigor parte de sus contenidos». Con tal fin se proponen: una difusión de su labor, para que sea conocida por el administrado; la vigorización de la función fiscal del Tribunal; la ampliación del ámbito jurisdiccional en materia de resarcimientos al Tesoro y de contratación administrativa; la instauración de un procedimiento más ágil para la censura de cuentas y otras interesantes medidas que no se exponen en este momento, por ser propias de otro lugar (págs. 38 y 55). Todo ello demuestra que la insuficiencia funcional señalada es una realidad conocida y tangible, no una mera opinión personal y aislada.

⁷ Ob. cit., pág. 9. El mencionado autor indica que «los mejores tratadistas españoles de Derecho administrativo, los Profesores GASCÓN Y MARÍN y SANTAMARÍA, han dedicado a la institución breves reseñas». Esto se escribía en 1951. No es de extrañar que a ZACCARIA le sorprenda tan escasa atención, que contrasta con la copiosa producción bibliográfica italiana. Aunque no aludidos nominalmente, los demás administrativistas españoles contemporáneos de los anteriores prestaron muy poca atención al Tribunal de Cuentas, y ninguna los procesalistas de entonces o de ahora. GARCÍA OVIEDO (Carlos), con la colaboración de MARTÍNEZ USEROS (Enrique), en su *Derecho administrativo*, sexta edición, Madrid, 1957, incluyen el Tribunal dentro del capítulo dedicado a la Administración consultiva, en el tomo II, págs. 223-226;

siglo XX los mejores juristas españoles hayan dedicado apenas breves líneas al estudio del Tribunal, cuando no lo silencian, debe servir de aviso para montar la guardia frente a un lamentable estado de ánimo, frente a una indiferencia más significativa y peligrosa por producirse en el propio ambiente profesional.

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

ROYO-VILLANOVA (Antonio y Segismundo), en *Elementos de Derecho administrativo*, 24.^a edición, Valladolid, 1955, ni siquiera lo estudian, y sólo en el tomo II, págs. 854-855, se encuentra una mención incidental. Entre los administrativistas posteriores, son escasas también las aportaciones en esta materia: GARCÍA DE ENTERRÍA (Eduardo) ofrece una referencia marginal, pero muy aguda, acerca de la responsabilidad del funcionario frente a la Administración pública, como constitutiva de un auténtico alcance sometido a la jurisdicción del Tribunal, en su libro *Los principios de la nueva Ley de Expropiación forzosa*, Madrid, 1956, págs. 223-224; GUAITA (Aurelio) expone con cierto detalle esta institución en su *Derecho administrativo especial*, tomo I, Zaragoza, 1960, págs. 147-150; DE LA VALLINA (Juan Luis), en *Derecho administrativo y Ciencia de la Administración*, Madrid, 1962, págs. 476-478, analiza sucintamente el carácter y la competencia del Tribunal, así como su delimitación respecto de la Intervención General.

En cambio, no es rigurosamente exacta la afirmación de ZACCARIA de que «en la bibliografía española no existe monografía alguna relativa al Tribunal de Cuentas», pues ya en 1902 Enrique CORRALES SÁNCHEZ, Contador del Tribunal, había publicado una y David ORTÍZ ARCE, también Contador, redactó otra, inserta en la Enciclopedia Jurídica Española Seix. Con cierta extensión se ocuparon del Tribunal algunos expositores de la Contabilidad pública, como Antonio GONZÁLEZ CEDRÓN (Contador habilitado), Leoncio MÉNDEZ DE VIGO (Contador) y Florencio EMILIO PERAL (1902), Francisco ACED Y BATRINA (Contador) y José María FÁBREGAS DEL PILAR (también funcionario del Tribunal y luego del Cuerpo Pericial de Contabilidad). Posteriormente, José Antonio GARCÍA-TREVIJANO (Catedrático de Derecho administrativo) publicó un estudio monográfico muy interesante, al promulgarse la vigente Ley (1953), y Antonio DE JUAN ABAD (Censor Letrado), una sintética e interesante exposición (1961). En distintas ocasiones, además, han divulgado aspectos parciales de la estructura y funciones del Tribunal de Cuentas en distintas conferencias, el Ilmo. Sr. D. Emilio LLASERA (Abogado Fiscal-Jefe) en la Academia de Jurisprudencia y Legislación, y los Excmos. Sres. Ministros del Tribunal don José NEIRA FRANCÉS y don Servando FERNÁNDEZ-VICTORIO y CAMPS (Escuela de Estudios Jurídicos del Ejército), entre las que han llegado a mi conocimiento.

Finalmente, conviene hacer mención de una feliz iniciativa, lamentablemente frustrada, reveladora de un acuciante interés por el perfeccionamiento de la institución, sentido por un selecto grupo de funcionarios. Se trata de un proyecto de «Re-

2. Delimitación funcional

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 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» (artículo 1.º). La primera Ley orgánica 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 fondos provinciales y municipales, cuyos presupuestos requieran la real aprobación» (artículo 1.º). La Ley 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 e incompletas, por olvidar otras atribuciones del Tribunal no relacionadas directamente con las cuentas, aunque sí con el manejo de fondos públicos (alcances, fianzas, contratación administrativa, alteraciones presupuestarias, etcétera).

En análoga inexactitud, no sólo por casuístico, sino por difuso, incurría el criterio enumerativo que utilizaba el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (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 orgánica 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

vista del Tribunal de Cuentas», de la que sólo apareció un número policopiado, correspondiente al primer trimestre de 1958 (63 págs. tamaño folio). En él colaboraban José Luis SANZ Y MARTÍN MENÉNDEZ, Manuel DOMÍNGUEZ ALONSO, Luis SIMÓN DÍAZ, Carlos MARTÍNEZ LACE y Fructuoso GARCÍA GIL, todos ellos Censores del Tribunal de Cuentas. Es lástima que el propósito, pleno de posibilidades, no llegara a fructificar.

resulta desdibujado e impreciso, hasta el extremo de que parece abarcar una extensión desmesurada, gran parte de la cual no está 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 precisión terminológica. 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 del Fisco⁸. Además, la palabra «fiscalización» resulta incapaz de delimitar por sí misma la actividad del Tribunal, si se recuerda que la función fiscalizadora ofrece muy distintas modalidades, que luego se examinarán, de las que el Tribunal de Cuentas incorpora sólo una serie, sin olvidar, finalmente, que no todas las normas de carácter fiscal o tributario quedan sometidas en su aplicación al juicio del Tribunal de Cuentas: caen fuera de su ámbito los actos administrativos derivados de la potestad tributaria, en cuanto concretan una relación jurídica individualizada, que sólo son impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En último lugar, utiliza incorrectamente la palabra «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

⁸ SAINZ DE BUJANDA Fernando: en *Hacienda y Derecho*, I, pág. 33, define el Derecho financiero como «la disciplina jurídica que regula la gestión de los medios económicos que el Estado utiliza para el cumplimiento de sus fines», fórmula sintética que desarrolla diciendo que tal Derecho es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos. Dentro de esta rama jurídica se comprenden dos grandes sectores, uno relativo a los recursos o ingresos (tributos, propiedades, deuda pública) y otro, de carácter esencialmente jurídico-contable, dentro del que se integran las normas que reglamentan la fiscalización de la gestión financiera y, por lo tanto, el Tribunal de Cuentas (pág. 35).

negativo, incluso cuantos impliquen infracciones jurídicas (actos ilícitos)⁹.

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 un orden cronológico debiera situarse como remate de la investigación, puede anticiparse, sin embargo, un concepto provisional, en calidad de simple orientación para el desarrollo de sus elementos integrantes, ya que la exposición didáctica tiene exigencias distintas que la investigación científica y, hasta cierto punto, significa un camino de vuelta. Con estas salvedades, cabe definir al Tribunal de Cuentas como «el órgano judicial encargado del enjuiciamiento de los actos de funcionarios de la Administración pública, realizados en aplicación de normas contables reguladoras del manejo de los caudales públicos», normas integradas en la disciplina jurídica que GIANNINI denomina «Contabilidad del Estado»¹⁰. 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 la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que tal aspecto desvirtúe su intrínseca naturaleza.

⁹ DE CASTRO Y BRAVO, Federico: *Derecho civil de España*, «Parte general», I, IEP, Madrid 1955, págs. 692-696. Recuérdese que el artículo 1.º del Código penal define el delito como «acto», calificación con la que naturalmente coincide el artículo 1.089 del Código civil. En materia administrativa insiste en esta misma configuración, por ejemplo, ALESSI (Renato), *Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, Milano, 1958, pág. 607. La vigente Ley General Tributaria define, en idéntico sentido, la «infracción tributaria» (art. 77).

¹⁰ GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario* (Traducción y estudio preliminar de Fernando SAINZ DE BUJANDA), Madrid, 1957, págs. 8-9: «La Contabilidad del Estado como disciplina jurídica regula la administración de los caudales públicos y comprende: a) las normas sobre administración de los bienes del Estado; b) las normas sobre formación de los contratos; c) las disposiciones relativas a la aprobación y gestión del presupuesto –realización de los ingresos y de los gastos–; d) las normas sobre gestión de caja y sobre las operaciones financieras en sentido lato, y e) las normas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por los daños irrogados al Erario. Como puede verse, un conjunto de materias no enteramente homogéneas pero tradicionalmente aunadas en la legislación».

3. Fundamento racional de la institución

Ya ORTIZ ARCE indicaba que la institución del Tribunal de Cuentas lleva en sí misma la razón fundamental de su existencia¹¹, y más recientemente GARCÍA-TREVIJANO ha insistido en esta misma idea¹². Si bien tan sintética justificación pudiera parecer una forma cómoda de eludir el problema, tiene, sin embargo, un vigor expresivo considerable y es un síntoma significativo de que la presencia de este organismo se acepta sin discusión alguna, porque –como añade el mismo autor últimamente mencionado– la fiscalización financiera es la base de una buena gestión de las finanzas públicas.

El fundamento racional que justifica la existencia del Tribunal de Cuentas puede ser reconducido a un principio general del Derecho en el estricto sentido de la expresión, principio jurídico de carácter dogmático en la terminología de ESSER¹³, inmanente a la naturaleza de la institución. Tal principio podría válidamente anunciarse como aquel que impone a todo administrador de bienes ajenos la rendición de cuentas de su gestión. Se trata también de un «Oberbegriff»¹⁴, del que existen numerosas polarizaciones fragmentarias en nuestro ordenamiento jurídico. El tutor, el mandatario, el comisionista mercantil, etc., se encuentran constreñidos a mostrar el resultado de su actividad gestora al titular de los bienes administrados o a las personas por quienes actúan¹⁵. No se trata de una desconfianza frente al ad-

¹¹ ORTIZ ARCE, David: *Tribunal de Cuentas del Reino*, «Enciclopedia Jurídica Española», tomo XXX, pág. 383.

¹² GARCÍA-TREVIJANO, José Antonio: *La nueva Ley orgánica del Tribunal de Cuentas*, en esta REVISTA, núm. 12, pág. 239.

¹³ ESSER, Josef: *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*, Barcelona, 1961, pág. 62.

¹⁴ Sobre el concepto «Oberbegriff» es fundamental el estudio de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián: *El Derecho civil en la génesis del Derecho administrativo y de sus instituciones*, Sevilla, 1960, pág. 77.

¹⁵ Sin la menor pretensión de agotar la materia, conviene aducir algunas muestras obtenidas de nuestro ordenamiento positivo. Según el Código civil, deben rendir cuenta de su gestión incluso los padres, como administradores de los bienes de sus hijos (arts. 159 y 163), y, naturalmente, el representante del ausente (art. 185), el tutor (arts. 279-281), el albacea (art. 907), el administrador de la herencia (art. 1.032), el marido respecto de la dote inestimada (art. 1.357), el mandatario (art. 1.720) y el gestor de negocios ajenos sin previo mandato (art. 1.892). La Ley de Propiedad horizontal de 21 de julio de 1960 establece esta misma obligación, implícitamente, para el Presidente o el Secretario de la Junta de Propietarios que actúe como administrador de la comunidad (arts. 12 y 13).

La Ley de Enjuiciamiento civil, también en el mismo sentido, impone la rendición de cuentas al administrador del abintestato (arts. 1.010 y 1.012), así como al que se designe en el juicio voluntario de testamentaría (art. 1.097) y al de los bienes cuya adjudicación debe hacerse a varias personas sin designación de nombre (art. 1.124),

ministrador (que si bien justificada muchas veces *a posteriori*, no debe ser establecida apriorísticamente), sino de crear un cauce para conservar la integridad del patrimonio administrado y encontrar un punto de equilibrio entre las facultades del titular y las de su agente, en beneficio de ambos. De no imponerse la obligación de rendir cuentas se haría prácticamente imposible la administración de bienes ajenos, por invertirse de hecho su titularidad al conceder la más amplia libertad de actuación al gestor y convertir al propietario de un simple espectador de su expoliación.

Si el principio jurídico es el mismo, varían, en cambio, sus modalidades de actuación según incida en relaciones jurídicas de carácter público o privado. Las variaciones son meramente formales, aunque respondan a la estructura peculiar del ordenamiento jurídico en que se desarrollan. En efecto, la rendición de cuentas

a los síndicos del concurso de acreedores (arts. 1.231 y 1.242), al depositario en la quiebra (art. 1.356), al administrador judicial de bienes embargados (art. 1.450), a los tutores (y curadores) (art. 1.876) y al representante del ausente (art. 2.046). Las cuentas en estos últimos casos son aprobadas por el Juez, si bien con audiencia del Ministerio Fiscal (art. 1.877).

El Código de Comercio prevé idéntica obligación para el gestor de las cuentas en participación (art. 243), el comisionista (art. 263), el factor mercantil (art. 281), el naviero gestor (art. 599) y el sobrecargo (art. 650). Los administradores de las Sociedades anónimas y de responsabilidad limitada están expresamente constreñidos a rendir cuenta de su gestión, según los artículos 112 y 26, respectivamente, de la Leyes de 17 de julio de 1951 y de 1953.

Conviene analizar sucintamente ciertos rasgos característicos y muy significativos por producirse precisamente en el ámbito estricto del Derecho privado. Ante todo, la obligación de rendir cuentas tiene tal fuerza intrínseca, que la propia jurisprudencia civil del Tribunal Supremo ha declarado ineficaz la cláusula que faculta al mandatario para disponer de aquellas cantidades que perciba sin que se le pueda pedir cuentas de su inversión (Sentencia de la Sala 1.ª, de 5 de abril de 1956); por otra parte, esa misma jurisprudencia estima que la propia naturaleza de la rendición de cuentas exige la complementaria obligación de justificarlas (Sentencia de 22 de enero de 1957).

Estas obligaciones adquieren matices peculiares y se hacen progresivamente más rígidas según se pasa de una situación contractual (por ejemplo, el mandato) a otras de potestad-función (tutela), y también, especialmente, cuando la administración de fondos ajenos se encuadra dentro de un esquema de Derecho público, como es el proceso. Si la aprobación de las cuentas corresponde, en principio, al propio interesado cuando éste es conocido, capaz jurídicamente y la situación básica tiene un origen voluntario, se acentúa, en cambio, la intervención judicial cuando existe una pluralidad de interesados, no siempre individualizables con precisión, o el titular del patrimonio es un incapaz. Por ello, corresponde siempre al Juez la aprobación de las cuentas en los juicios sucesorios y en los de ejecución universal (arts. 1.014 y 1.015, 1.243 y 1.244 de la Ley de Enjuiciamiento civil) y en los casos de tutela y representación del ausente (art. 1.877). Es curioso y sintomático en este último aspecto el criterio del Código civil: las cuentas anuales de la tutela, examinadas por el protutor y censuradas por el Consejo de familia, se depositan en la Secretaría del Tribunal don-

en la esfera privada se agota en tal acto si el titular del patrimonio acepta la justificación que se le ofrece –incluso como mal menor–, aun cuando aparezca notoriamente inexacta, si bien en cuanto surja la discrepancia corresponderá normalmente al juez la solución del conflicto. Por otra parte, resulta posible la transacción y el sometimiento de las diferencias de criterio de arbitraje, porque el Derecho privado se construye en función del principio de autonomía de la voluntad sin el que realmente carecería de propia significación.

En el Derecho público, en cambio, la situación es radicalmente distinta, porque la Administración pública está sometida al principio de legalidad¹⁶. En consecuencia, resulta necesaria e inexcusable la presencia del juez, sin que éste pueda ser eliminado del conflicto actual o potencial, ya que la gestión administrativa debe acomodarse íntegra y sustancialmente al ordenamiento jurídico. En esta materia no parece aceptable la posibilidad de desviaciones, que representarían un peligro gravísimo, puesto que el principio de legalidad quedaría privado de todo contenido efectivo si la Administración pudiera sustraerse

de se hubiese registrado la tutela y si el tutor no se conformare con la resolución del Consejo, podrá recurrir a los Tribunales (art. 279); las cuentas generales de la tutela serán censuradas e informadas por el Consejo de familia (art. 282) y se rendirán al que haya estado sometido a la tutela o a sus representantes o derechohabientes (art. 281).

Finalmente, conviene examinar el supuesto peculiar de las Sociedades anónimas. Una masa social que puede ser muy numerosa, la multiplicidad y diversidad de sus operaciones en función de la cuantía del capital y del moderno tráfico mercantil y una correlativa complejidad de su reflejo contable, son fenómenos que han hecho nacer un órgano social específico para fiscalizar la contabilidad: los Censores de cuentas, accionistas, a quienes corresponde el examen e informe del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, con la consiguiente propuesta para su aprobación o la formulación de los reparos oportunos. Los accionistas censores no pueden pertenecer al Consejo de Administración (son independientes del poder ejecutivo de la Sociedad) y en número de dos los nombra la Junta general (se vinculan así al órgano representativo en el que reside la soberanía social), ejerciendo sus funciones inexcusablemente y sin posibilidad de remoción hasta la aprobación de las cuentas para las que han sido elegidos (se establece su más absoluta inamovilidad). En definitiva se judicializa un órgano social al que se reviste de las cualidades indispensables para su función. Esto pone de manifiesto que la especialización funcional, con las características ya señaladas de competencia técnica, independencia, inamovilidad y conexión con las asambleas representativas, responden a una exigencia común en la esfera jurídica privada y en la pública, y surgen cuando se supera un cierto grado de desarrollo y se hipertrofia el cuerpo social.

¹⁶ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Observaciones sobre el fundamento de la indelegabilidad singular de los reglamentos*, en el número 27 de esta REVISTA, pág. 80; y también GARRIDO FALLA, Fernando: *La Administración y la Ley*, en la misma REVISTA, número 6, págs. 125-142.

a la fiscalización de los Tribunales¹⁷. Por otra parte, en la comunidad política, de silueta difusa, no resulta viable que la Administración pública encargada por definición de manejar intereses y caudales ajenos, rinda cuenta de su gestión directamente al pueblo, de quien proceden aquellos fondos¹⁸. Entre gestores y ciudadanos se interpolan siempre, por exigencias no sólo racionales, sino empíricas y pragmáticas, ciertas estructuras representativas. El desarrollo histórico de la Europa occidental muestra, con curiosa unanimidad, que las Asambleas políticas (Cortes, Parlamentos, Estados generales) se hicieron cargo progresivamente de tal misión fiscalizadora, que alcanzó un ámbito general, aun cuando tuvo comienzo precisamente en materia de tributos y gastos públicos. Un momento posterior en la evolución nos ofrece el perfil de los Tribunales de Cuentas, cuyo origen se encuentra a veces en una Comisión de representantes o parlamentarios, porque la fiscalización y el enjuiciamiento de la actividad contable re-

¹⁷ En este sentido se pronuncia la sentencia de la Sala 4.^a del Tribunal Supremo, de 18 de febrero de 1964, que hace suyos los fundamentos jurídicos de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos de 13 de noviembre de 1962. En esta última resolución, su cuarto Considerando establece que «la jurisdicción administrativa es improrrogable (art. 5.º de la Ley jurisdiccional y también el párrafo 1.º del art. 12 del Reglamento de Contratación de las Corporaciones locales), como consecuencia de su propia naturaleza inmanente, desde el momento en que no sólo tiene como misión la de impartir justicia en el caso concreto (característica común a toda jurisdicción), sino que, además, con ocasión de tal ejercicio, fiscaliza la actividad de la Administración pública, en virtud y como corolario inexcusable del principio de legalidad a que está constreñida, que podría resultar vacío de todo contenido efectivo si cualquier conflicto o grupo de conflictos pudiera ser sustraído a sus Jueces naturales y deferidos a la decisión de árbitros». En el sexto Considerando se afirma también que el Código civil «se dirige directamente a los particulares y se basa, por ello, en el principio de la autonomía de la voluntad, mientras que las normas administrativas obedecen siempre al principio de la legalidad en la actividad de la Administración, principios divergentes, pues el primero permite lo que no está prohibido (es simplemente delimitador) y el segundo veda lo no autorizado expresa o implícitamente (es fundamentalmente habilitante)». Cfr. RODRÍGUEZ MORO, Nemesio: *Comentario monográfico de jurisprudencia*, donde analiza y transcribe íntegramente la resolución mencionada, en la «Revista de Estudios de la Vida Local», núm 135 (mayo-junio 1964), págs. 392-408.

¹⁸ CORRALES SÁNCHEZ, Enrique: en *La institución del Tribunal de Cuentas en España y en el extranjero*, Madrid, 1902, pág. 11, encuentra el fundamento racional de este organismo en el «derecho de los ciudadanos a investigar el uso de los tributos resultado de la aplicación de una Ley lógica a la realización de la vida social». En el mismo sentido, ORTIZ ARCE, David, ob. cit., pág. 383, señala que «al deber de cooperación tributaria de todos los ciudadanos es correlativo su derecho a investigar el uso y aplicación de los recursos del Tesoro público como salvaguardia del patrimonio nacional, por lo que se trata de una institución puramente democrática al entrañar la coparticipación racional de los ciudadanos en el ejercicio de los poderes del Estado». Quizá por ello, GONZÁLEZ CEDRÓN, Antonio; MÉNDEZ DE VIGO, Leoncio, y EMILIO PERAL, Florentino: en *Nociones generales de Contabilidad pública*, Madrid, 1900, afirman que el Tribunal de Cuentas «es la institución más democrática que se conoce» (pág. 815).

quiere, para ser fructífera, una serie muy compleja de conocimientos técnicos y jurídicos¹⁹.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas, con fundamento en el principio jurídico antes enunciado, cumple tres finalidades complementarias: por una parte, aparece como el guardián de los intereses de la colectividad, al cuidar de que los tributos obtengan la aplicación prevista; por otra, actúa también como salvaguardia del administrador honesto, no sólo porque éste ve así, cuando procede, limpia su conducta de toda maledicencia, sino –además– porque en ningún momento puede resultar víctima del juego político, bien por conveniencias electorales en los regímenes democráticos o bien por presiones gubernamentales en los autoritarios, que en ambos casos pudieran sentirse tentados de utilizar la fiscalización contable como arma para dominar voluntades disconformes o como cebo para agradecer, mediante la impugnación, turbias lealtades; y –finalmente– resulta un instrumento insustituible para depurar la estructura y el funciona-

¹⁹ FRAU MARSALL, LORENZO: *Los Tribunales de Cuentas como auxiliares del Poder legislativo*, en la «Memoria del Primer Congreso Internacional de Tribunales de Cuentas», La Habana, 1954, tomo II, págs. 49-51, señala que la composición eminentemente política de los organismos legislativos provoca que falle el sistema de control si se les atribuye exclusivamente, si además se tiene en cuenta la aridez de la materia de control y las dificultades técnicas con la subsiguiente falta de preparación eficaz de la mayoría de los componentes de los Cuerpos legislativos, todo lo cual hace imprescindible la creación de un organismo de tipo técnico. Seguidamente cita un párrafo del discurso pronunciado por el Doctor ORTIZ DE ROSAS en los debates de la Convención constituyente de la Provincia de Buenos Aires, quien dijo: «Suponiendo que la legislación tuviera tiempo y voluntad de ocuparse del examen minucioso de las cuentas de la Administración, no sería buen juez, porque es una Corporación esencialmente política, mala para administrar y mala para intervenir en todas estas cuestiones; habría poca garantía para aquellos que no estuvieran representados por sus amigos políticos y habría demasiada lenidad para aquellos cuyos amigos políticos formasen las Cámaras. Es necesario buscar fuera de esa afinidad, fuera de esa enemistad, jueces imparciales que examinen esas cuentas, la aprueben o desapruében y tengan facultad para compeler a los administradores de los caudales públicos al cumplimiento de su deber y medios legales de hacer efectiva la responsabilidad».

PARKINSON, C. Northcote: en *iCuidado con los Impuestos!*, Bilbao, 1961, págs. 13-24, ofrece unas sugestivas consideraciones sobre la fiscalización de los gastos públicos por el pueblo a través del Parlamento y su inutilidad como consecuencia de los métodos contables empleados en Gran Bretaña. Según este autor, las cuentas carecen de significado y son enigmáticas en su formulación; anticuadas ya en 1689, como fuente informativa apenas compensan el gasto del papel que en ellas se emplea; un sistema de contabilidad que causaría la ruina y el descrédito de un vendedor ambulante, se presenta solemnemente cada año a la Nación. En cuanto a la fiscalización en concreto, ofrece noticias históricas tan interesantes como divertidas y entre ellas, el hecho curioso de que un procedimiento judicial por irregularidades en la administración de fondos públicos, iniciado contra varios funcionarios en 1129, se dilató hasta 1826, con lo que la responsabilidad, naturalmente, no pudo hacerse efectiva.

miento de la Administración pública, no sólo por lo que evita con su simple presencia ni por lo que repara con su actuación, sino también porque la perspectiva de la actividad administrativa en su conjunto pueden deducirse conclusiones muy útiles para una mayor eficacia y descubrir y desbaratar la existencia de oligarquías, grupos de presión o corruptelas²⁰.

II

NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

1. *El concepto de jurisdicción y las funciones del Tribunal*

Ha sido precisa una gran madurez científica en los estudios del Derecho público para que pudiera delimitarse con exactitud la naturaleza esencialmente judicial de la jurisdicción contencioso-administrativa. No extrañará, pues, que los Tribunales de Cuentas o las instituciones que cumplen funciones análogas, constituyan todavía una auténtica incógnita. Aún no aparece suficientemente claro si han de insertarse en el esquema orgánico de la Administración pública, por ejercer funciones netamente administrativas, o si éstas tienen carácter judicial y, en consecuencia, imponen su encuadramiento dentro del conjunto de las distintas jurisdicciones. En realidad, el problema en que consiste la exacta naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas no ha sido nunca planteado científicamente con profundidad, ni tampoco aparece resuelto de modo inequívoco en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, existen suficientes datos que permiten obtener una conclusión satisfactoria, con un escaso margen de error.

Una perspectiva histórica muestra que la actividad de la Contaduría Mayor de Cuentas y del Tribunal de Oidores del Consejo de Hacienda se consideró siempre como judicial. Los asuntos atribuidos al último se denominan en sus Ordenanzas como «pleytos de justicia entre partes». Las normas reguladoras de la Cámara de Comptos de Navarra insisten reiteradamente en que sus funciones consisten en la «administración de justicia». Tanto estas instituciones como el Maestro Regional aragonés, se configuran en todo momento como auténticos órganos judiciales. Por otra parte, el nombre de Tribunal, que

²⁰ El preámbulo de la Ley de 23 de diciembre de 1947 reconoce que «restablecido el Tribunal de Cuentas en la totalidad de sus funciones, no tardaron en apreciarse sus saludables efectos, no sólo porque, dando nueva vida al organismo fiscal, permitió la terminación rápida de numerosos y antiguos expedientes, llevando a las Arcas del Tesoro cuantiosas sumas indebidamente aplicadas e injustamente retenidas, sino por el inmediato y ostensible mejoramiento en la rendición de cuentas y en su reglamentaria justificación».

perdura hasta nuestros días, constituye también un indicio significativo, pero no concluyente, porque en nuestra historia jurídica son muchos los órganos administrativos que han recibido o reciben tal denominación: en la actualidad, por ejemplo, basta mencionar los económico-administrativos²¹.

Dentro de idéntica orientación, la Ley de 3 de diciembre de 1953 alude reiteradamente al carácter jurisdiccional del Tribunal de Cuentas²². El empleo del término «jurisdicción» es también sintomático, aunque tampoco permite por sí mismo una conclusión definitiva. Se trata de una palabra plurívoca, utilizada con escaso rigor técnico por nuestras Leyes. En muchas de ellas se maneja con un sentido genérico, como sinónima del ámbito de actuación de una potestad, sea judicial o administrativa. Así, por ejemplo, el término municipal se define como el límite de la jurisdicción de un Ayuntamiento²³, y en el Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas, cuyo carácter puramente gubernativo resulta indiscutible, se reitera profusamente el calificativo jurisdiccional²⁴.

Sería necesario, por lo tanto, averiguar previamente qué se entiende por jurisdicción en un sentido técnico y fecundo, para poder determinar si las funciones fundamentales encomendadas al Tribunal de Cuentas son encuadrables en tal categoría jurídica. Sin embargo, el concepto de jurisdicción es aquí dato y no tema de la investigación, lo que excluye su estudio en profundidad. Por otra parte, los proce-

²¹ Cfr. BALLBÉ, Manuel: *Naturaleza administrativa o jurisdiccional de la función que ejercen los Tribunales de lo económico-administrativo*, «Revista General de Legislación y Jurisprudencia», tomo 179 (1946), págs. 472-475; GARRIDO FALLA, Fernando: *Régimen de impugnación de los actos administrativos*, Madrid, 1956, págs. 364-365; GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Los recursos administrativos*, IEP, Madrid, 1960, págs. 198-201; PRIETO CASTRO, Leonardo: *Cuestiones de Derecho procesal*, Madrid, 1947, págs. 312 y 230.

²² El artículo 1.º determina ya que este organismo actúa a veces en función meramente fiscal y otras en función jurisdiccional; la palabra «jurisdicción» se utiliza en numerosas normas concordantes: artículos 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, que delimitan su ámbito de actuación. Finalmente, el artículo 19 declara que el ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal sobre los expedientes de alcance y reintegro tiene carácter «administrativo-judicial». Más adelante se analizará cuál sea el sentido exacto de esta expresión, de que por el momento sólo interesa aquí su calificación final.

²³ Artículos 11 de la Ley de Régimen local, texto refundido de 24 de junio de 1955, y 2.º del Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades locales: «Se entiende por término municipal el territorio al que extiende su jurisdicción un Ayuntamiento».

²⁴ «Pese a la reiterada y machacona alusión a lo jurisdiccional que se hace a lo largo del Reglamento vigente...», alusiones que no figuraban en el texto redactado por la Comisión integrada por representantes de la Presidencia del Gobierno y del Ministerio de Hacienda, según informa GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, en *Los recursos administrativos*, IEP, Madrid, 1960, pág. 201 y nota núm. 6.

salistas no parecen conocer con precisión que constituya la esencia de esta función pública. Las distintas tendencias y definiciones discrepan en cuanto pretenden delimitar el núcleo conceptual y únicamente coinciden al señalar sus aspectos fenoménicos. Ocurre, en cierto modo, lo que con la electricidad, cuya esencia se desconoce, pero cuyas características extrínsecas y cuyos efectos son perfectamente conocidos y encauzables. Por ello, en este momento parece preferible construir empíricamente una fenomenología de la jurisdicción, en la que sí existe un acuerdo pacífico de opiniones²⁵.

²⁵ En consecuencia, ha de prescindirse aquí de la ecuación jurisdicción-proceso, que además resultaría escasamente útil en este momento, porque reconduciría el problema a determinar qué sea la institución procesal. ROMANO, Santi, *Principii di Diritto Costituzionale Generale*, 2.^a ed., Milano, 1947, págs. 306 y sigs., no acepta tampoco esta identificación: el proceso no es sino la forma en la que, normalmente pero no siempre, se ejercita la jurisdicción, mientras que existen muchos casos en los cuales una potestad jurisdiccional no implica un proceso, y por otra parte, aun en los supuestos en que se confunden, debe distinguirse la jurisdicción como potestad sustancial, del complejo de poderes que son necesarios para actuarla. CARNELUTTI, Francesco, *Sistema de Derecho procesal civil* (traducción de Niceto ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO y Santiago SENTÍS MELENDO), Buenos Aires, 1944, tomo I, pág. 155, se muestra también contrario a tal confusión y estima que la función jurisdiccional es el género respecto de la específica función procesal.

En consecuencia, la jurisdicción tampoco se limita a la resolución de conflictos jurídicos, opinión que no sólo identifica jurisdicción y proceso, sino que, además, de este último sólo tiene presente el aspecto más habitual y culminante; la potestad de solucionar una controversia no es sino la consecuencia y, si se quiere, el caso más importante de la potestad de tutela del Derecho objetivo, según pone de manifiesto Santi ROMANO en el lugar antes citado. En el mismo sentido, CARNELUTTI, págs. 44-49, 155 y 156) al centrar el concepto de litigio en el de conflicto (pretensión-resistencia) y el de proceso como operación mediante la que se consigue la composición del litigio, dentro del genérico campo de la jurisdicción, que puede ofrecer forma procesal o no.

MIRIMONDE, ob. cit., págs. 111-114, señala que los conceptos de jurisdicción y «contencioso», aunque se confunden frecuentemente, son analíticamente distintos y, en la práctica, se encuentran disociados en múltiples ocasiones. Su auténtica naturaleza puede así ser mejor precisada. Cuando un Tribunal examina la regularidad de un acto o de un procedimiento sin que exista contradicción formal, aparece la jurisdicción sin «contencioso» y los ejemplos no son raros, incluso en los Tribunales civiles (jurisdicción voluntaria). En estos casos, el Juez investiga si las operaciones han sido ejecutadas conforme a las prescripciones legales y reglamentarias. De tal manera, la jurisdicción voluntaria asegura la salvaguardia de ciertos intereses, velando por el respeto de las formalidades previstas y fiscalizando el acto. Pero con más frecuencia la jurisdicción y el «contencioso» aparecen simultáneamente. La discrepancia es, pues, la esencia misma del «contencioso». El Juez está llamado entonces a componer el litigio existente entre dos personas cuyas pretensiones son opuestas (contencioso-subjetivo), o a resolver la contradicción originada por una persona frente a un acto (contencioso-objetivo). Desde luego, el contencioso-objetivo, por su objeto, su forma y su resultado, presenta escasas analogías con la jurisdicción no contenciosa. Existiría, en efecto, jurisdicción pura y simple si el Juez interviniera antes del nacimiento

Con un criterio amplio, la jurisdicción tiene por finalidad el mantenimiento y la actuación del orden jurídico. Esta perspectiva genérica coincide sustancialmente con el concepto que ofrece el artículo 2.º de la Ley orgánica del Poder Judicial, al definirla como «la potestad de aplicar las Leyes... juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado». Ahora bien, cuando se intenta inyectar un contenido específico en este concepto difuso, surge inmediatamente el debate entre los procesalistas²⁶. Sin embargo, por reducción a un común denominador pueden obtenerse ciertas características que permiten completar algo así como una «foto-robot». En definitiva, estos criterios delimitadores de la realidad «jurisdicción» son fundamentalmente dos: uno, la situación del órgano analizado y otro, su posición respecto del ordenamiento jurídico, el contenido de su actividad.

En el primer aspecto, las notas que pueden servir para identificar como función jurisdiccional la ejercida por un órgano cualquiera son, de una parte, su carácter público, lo que excluye el arbitraje y las instituciones análogas, y –por otra– la independencia y

de la pretensión, en lugar de actuar después. En fin, como última posibilidad, el «contencioso» sin jurisdicción se presenta cuando las partes, en lugar de llevar su conflicto ante un Tribunal, lo someten simplemente el arbitraje. Estas diversas distinciones permiten comprender mejor el papel de la «Cour» y sus particularidades. Contrariamente a los demás Tribunales, la «Cour» pronuncia sobre todo decisiones no contenciosas. Sin embargo, para ser eficaz la fiscalización jurisdiccional ha de ser completada por la potestad de adoptar resoluciones contenciosas. La «Cour» pronuncia resoluciones que son simultáneamente jurisdiccionales y contenciosas, cuando no existe conformidad entre el resultado del examen de la cuenta y el cuenta-dante o éste se niega a reintegrar el alcance. En definitiva, para la «Cour» el «contencioso» aparece como la prolongación lógica y la sanción necesaria de la jurisdicción.

²⁶ Por vía de ejemplo y sin la menor intención de agotar el tema, pueden ofrecerse algunas definiciones para mostrar su radical disparidad: CHIOVENDA, José, en *Principios de Derecho procesal civil* (traducción de JOSÉ CASAS Y SANTALÓ), Madrid, 1922, tomo I, págs. 365-366, estima que la jurisdicción consiste en la sustitución de una actividad pública a una actividad ajena, frente al actuar por cuenta propia de la Administración; en el caso de las jurisdicciones administrativas, unos órganos del Estado sustituyen a otros órganos estatales (pág. 369). La posición de CARNELUTTI ha quedado ya señalada. GUASP, Jaime, en *Derecho procesal civil*, 2.ª ed., Madrid, 1962, ofrece una noción vulgar o genérica de la jurisdicción (función que realiza cualquier órgano o conjunto de órganos, preferentemente del Estado, al intervenir dentro de la esfera de atribuciones que les es propia) y otra técnica, según la cual es la función específica estatal por la que el Poder público satisface pretensiones (págs. 105-106). PRIETO CASTRO, Leonardo, en *Derecho procesal civil*, Zaragoza, 1948, tomo I, pág. 71, concibe la jurisdicción como la «actividad del Estado para la realización del orden jurídico, por medio de la aplicación del Derecho objetivo, que se traduce en tutela y seguridad de los derechos de los particulares».

la imparcialidad²⁷. Esta última se refiere, naturalmente, el ámbito de materias sometidas a su conocimiento: no se puede ser juez y parte simultáneamente. La independencia ofrece dos vertientes: una, personal del titular, que para ser efectiva debe estar completada por una serie de garantías (inamovilidad), y otra funcional, en cuanto implica una ausencia de vínculos jerárquicos, salvo los puramente procesales por vía de recurso. Conviene señalar que la independencia, característica inmanente de la función judicial, se predica formalmente respecto de los demás Poderes públicos. Si la imparcialidad es una exigencia técnica, la independencia constituye una exigencia política. En virtud de aquella, la Administración no está capacitada para enjuiciar las relaciones jurídicas en las que interviene, pero en virtud de esta última se pretende impedir que influya directa o indirectamente sobre el criterio del órgano imparcial.

Desde el ángulo del contenido de la función, la etimología nos acerca bastante a la esencia de la jurisdicción, que consiste en un *ius dicere*, en un declarar lo que es Derecho en el caso concreto. No se trata exactamente de aplicar la Ley, expresión inexacta, hipócrita y hasta utópica, sino de «actuar» la capacidad potencial del ordenamiento jurídico. Esto supone, inevitablemente, reconocer que si bien el juez aplica en ciertas ocasiones la norma jurídica preexistente, en otras hace algo más: la crea. El artículo 6.º del Código civil, respaldado por el 357 del Código penal, le obliga en todo caso a resolver, y de tal forma el ordenamiento jurídico se completa a sí mismo mediante la actividad del juez. La legislación crea normas y expresa un propósito que no siempre se convierte en realidad, con carácter apriorístico, y una existencia meramente intelectual y problemática, potencial en suma. En cambio, el juez hace realidad aquella norma –la actúa– y crea derecho *a posteriori*, desde una perspectiva histórica. Paradójicamente, la función judicial es una permanente aplicación retroactiva de reglas surgidas al decidir un conflicto, que inciden sobre una relación jurídica anterior. Frente a la naturaleza esencialmente axiomática de la Ley que necesita el complemento de una actividad deductiva, el juez realiza una labor empírica, inductiva y, en definitiva,

²⁷ Como señala GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Derecho procesal administrativo*, tomo II, Madrid, 1957, pág. 36, «no es posible hablar de función jurisdiccional sin la existencia de un órgano del Estado imparcial e independiente; la independencia no es un atributo accidental o secundario del órgano jurisdiccional, sino consustancial al mismo». En el mismo sentido se pronuncian con práctica unanimidad tanto los procesalistas como los administrativistas, lo que hace innecesaria una cita más prolija.

tópica²⁸. Ante estas dos formas de elaboración normativa, la Administración pública colabora mediante la iniciativa legislativa y el ejercicio de su potestad autonómica o reglamentaria, y complementa así el ordenamiento jurídico, pero en ningún caso –por definición– puede establecer qué sea Derecho en el caso concreto: el acto administrativo nunca equivale a la sentencia, si se observa su naturaleza esencialmente enjuiciable por la jurisdicción, lo que también le ocurre al reglamento. Y esto es así porque la Administración pública no constituye un poder soberano, sino subordinado, según agudamente recuerda GARCÍA DE ENTERRÍA²⁹, pero además porque la función administrativa consiste sustancialmente en satisfacer necesidades concretas y es, por su finalidad, metajurídica, aunque para ella el Derecho sirva como un cauce y un límite. En ningún momento cabe afirmar válidamente que la Administración actúe el ordenamiento jurídico con carácter definitivo y soberano.

Todas las características analizadas concurren en el Tribunal de Cuentas. Se presenta, ante todo, como un órgano *imparcial* que incide en relaciones jurídicas de naturaleza pública, uno de cuyos sujetos es siempre la Administración –representada por el Fiscal–, y otro el cuentadante o funcionario cuya presunta responsabilidad se enjuicia. Por otra parte, su *independencia* funcional resulta evidente, pues el artículo 2.º de la Ley establece que contra sus resoluciones en casación y revisión no se da recurso alguno. Además, su articulación dentro de la estructura política se contempla en los artículos 3.º y 6.º, donde queda explícito que el Tribunal de Cuentas ejerce las funciones que le son propias con independencia de las Cortes, de la Administración y de los demás Tribunales. Esta característica, explícitamente decla-

²⁸ Cfr. PUIG BRUTAU, José: *La jurisprudencia como fuente del Derecho* (Barcelona, sin fecha); ESSER, Josef: *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado* (Barcelona, 1961); GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho administrativo*, en el número 40 de esta REVISTA, págs. 189-222; CASTÁN VÁZQUEZ, José María: *Las teorías realistas del Derecho*, «Revista de Derecho Judicial», págs. 61-75.

En este sentido conviene recordar que el Derecho es, en un sentido primario pero pleno y sustantivo, la realidad jurídica vivida, como afirma ORTEGA Y GASSET, José en *Una interpretación de la Historia Universal*, «Obras completas», tomo II, pág. 159. Recuérdese, además, cómo ha surgido el Derecho administrativo en Francia, por obra de su jurisdicción especial, hasta el extremo de que Gastón JÈZE define el Derecho como las soluciones que en un determinado país y en un cierto momento los Tribunales reconocen como reglas de conducta social: *Principios generales de Derecho administrativo*, Buenos Aires, 1948, tomo I, pág. LIV.

²⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria y La lucha contra las inmunidades del Poder en el Derecho administrativo*, en los números 30 y 38 de esta REVISTA, págs. 152-153 y 204-205, respectivamente.

rada por la Ley, no constituye una fórmula arbitraria o caprichosa, sino que responde a una auténtica exigencia sustancial de la institución, y así lo ha entendido unánimemente la opinión científica³⁰. Finalmente, la actividad del Tribunal de Cuentas, por imperativo de su propia esencia, consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable y de esta comparación, que constituye un juicio en el sentido lógico y jurídico de la expresión, obtiene una conclusión acerca de la legitimidad del caso concreto contemplado. En consecuencia, declara si existe o no responsabilidad del funcionario, absuelve o condena y, en esta última hipótesis, ejecuta coactivamente su decisión. En definitiva, el Tribunal de Cuentas no administra: juzga³¹.

³⁰ Ya en la Filosofía política griega, PLATÓN y ARISTÓTELES señalan como características esenciales de toda institución fiscalizadora en materia financiera la especialización técnica y la independencia funcional, según se expone con más detalle posteriormente. En nuestra época, CORRALES, Ob. cit., pág. 90, afirma que la misión del Tribunal es independiente de la que corresponde a la Administración pública. ORTIZ ARCE, obra citada, pág. 388, insiste enfáticamente en que sin un ambiente de rígida independencia, en cuanto a personal y funciones, sobre todo respecto del Poder ejecutivo, no podrá ser jamás de plena eficacia y ejemplaridad su labor juzgadora. ACED Y BARTRINA, ob. cit., pág. 452, reitera que la independencia y la imparcialidad son condiciones indispensables para que la función del Tribunal resulte eficaz, con el fin de que su juicio no aparezca desvirtuado por el halago o el temor, lo que significaría la impunidad de los responsables y el envilecimiento de la sociedad, por lo que el órgano fiscalizador no debe depender, jerárquica o administrativamente, del fiscalizado. MIRIMONDE, ob. cit., pág. 9, manifiesta que el órgano encargado de ejercer el control *a posteriori* debe ser ante todo independiente, desvinculado en absoluto del Poder ejecutivo, al que debe fiscalizar, por lo que es conveniente establecer la inamovilidad del personal juzgador como garantía, al igual que ocurre con el personal del Poder judicial.

Según GARCÍA TREVIJANO, en *La nueva Ley...*, pág. 261, la independencia que la Ley concede al Tribunal de Cuentas le destaca de los demás órganos jerarquizados, y hay que entenderla en el sentido de no sometimiento a las instrucciones y actos internos en general de la Administración. Esta afirmación, plenamente correcta, aun cuando el autor citado no obtenga todas las consecuencias que implica, significa una auténtica desvinculación funcional y estructural respecto de la Administración pública.

³¹ El Tribunal Supremo no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión, ni aun incidentalmente, puesto que el de Cuentas conoce de los recursos de casación contra las sentencias de sus Salas integrantes. Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos, en su sentencia de 30 de abril de 1964, declara que «la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas (arts. 1.º y 19), el Estatuto de Recaudación (art. 115, núm. 5) y el Decreto de 28 de mayo de 1954, regulador de la fiscalización económica de las Corporaciones locales (arts. 2.º y 14), establecen claramente que los expedientes de reintegro con ocasión de alcances en fondos públicos tienen carácter «administrativo-judicial», expresión un tanto equívoca, cuya significación precisa se perfila a la luz de la peculiar naturaleza jurídica del Tribunal y de la Comisión Central de Cuentas, órganos con funciones jurisdiccionales en materias administrativas específicas, cuya actividad es también, consecuentemente, de carácter judicial, por el que el expediente de reintegro no constituye un

2. Tendencias científicas ante el problema

Por todo ello, el Tribunal de Cuentas es un órgano jurisdiccional, judicial mejor, para evitar los equívocos que suele producir la expresión «jurisdicción administrativa», si se recuerda que algunos autores hablan de funciones jurisdiccionales de la Administración. Esta conclusión es la comúnmente aceptada fuera y dentro de nuestras fronteras, si bien no faltan opiniones discrepantes. La «Cour des Comptes» francesa se configura como una auténtica jurisdicción que, según VEDEL³², enjuicia las cuentas rendidas por los cuentadantes públicos y comprueba su legitimidad; semejante en su apariencia exterior a los Tribunales judiciales –observa WALINE–, recuerda en su organización interna al «Conseil d’Etat», supremo Tribunal en materia administrativa³³. MIRIMONDE insiste en que la forma jurisdiccional es necesaria por distintos motivos. Los cuentadantes, e incluso ciertos particulares, pueden resultar condenados como consecuencia de una declaración de responsabilidad dentro o fuera de las cuentas. Es un principio constitucional –añade– que sólo una jurisdicción tenga competencia para limitar la propiedad privada. Además, es importante otorgar al órgano fiscalizador una libertad de iniciativa y un poder de decisión propio. Las inspecciones existentes en los distintos Ministerios realizan indudablemente una labor importante, pero su función es diferente, pues aparecen como un sistema de introspección de la Administración. Actúan en virtud de órdenes del Ministro, dentro de los límites que éste traza para sus visitas, y sus críticas no tienen efecto sino mediante la resolución ministerial. Por el contrario, un órgano jurisdiccional como la «Cour des Comptes» puede tomar la iniciativa del control con libertad. Aún más, el carácter de orden público reconocido a las cuestiones referentes a los caudales públicos convierten en una obligación el reclamar para su conocimiento todo asunto en esta materia, aunque no le haya sido remitido. En el curso de sus comprobaciones, la «Cour» debe incluso enjuiciar ineludiblemente

procedimiento administrativo en el sentido técnico, sino un auténtico «proceso» o juicio entre partes, una de ellas la Administración municipal perjudicada y las otras los inculpados como demuestra no sólo su estructura contradictoria (audiencia de los presuntos responsables, período probatorio, etc.), sino también el modo normal de terminación, que cuando existe declaración de alcance y, en consecuencia, de responsabilidad, se realiza mediante sentencia, resolución típica y tradicionalmente judicial (art. 99 del Reglamento de 26 de julio de 1935).

³² VEDEL, Georges: *Droit administratif*, París, 1959, tomo II, pág. 308. En idéntico sentido, DUVERGER, Maurice: *Les finances publiques*, París, 1964, pág. 121; la «Cour» es un órgano jurisdiccional compuesto de Magistrados independientes y especializados.

³³ WALINE, Marcel: *Droit administratif*, 7.^a ed., París, 1963, pág. 156.

toda irregularidad importante que descubra. Finalmente, sus resoluciones, referentes a los cuentadantes, son ejecutorias³⁴.

En el panorama científico italiano la situación es análoga, si bien conviene indicar que la «Corte dei Conti» ejerce simultáneamente funciones de indudable carácter administrativo: la fiscalización previa y simultánea de gastos e ingresos (intervención) y el señalamiento de pensiones de jubilación, por lo que muchos autores desdoblan su estudio y exponen estas últimas en lugar aparte, analizando las jurisdiccionales dentro del marco de la «justicia administrativa», expresión peculiar de contenido muy amplio³⁵, pero siempre entre las jurisdicciones administrativas. CHIOVENDA³⁶ y CARNELUTTI³⁷, procesalistas, reconocen la naturaleza jurisdiccional de la «Corte». Los teóricos del Derecho administrativo se pronuncian con práctica unanimidad en favor de la misma tesis. MOFFA señala en tal sentido que la forma judicial ha representado en cualquier época la más idónea y eficaz garantía del control sobre los fondos públicos³⁸. ROSTAGNO afirma que el examen y juicio de las cuentas debe hallarse sometido a un Magistrado especial y competente en contabilidad, y este Magistrado es la «Corte dei Conti»³⁹. ALESSI concreta que la «Corte» tiene una importante función de naturaleza jurisdiccional, principalmente en materia de responsabilidad contable de los funcionarios administrativos⁴⁰. Si Zanobini estima también que su actividad jurisdiccional en las materias de la contabilidad pública es el natural complemento de las funciones fiscalizadoras⁴¹, no falta, en cambio, alguna posición extrema que estima que la «Corte dei Conti» no pierde su calidad de juez, ni siquiera cuando ejercita sus funciones específicas de tutela sobre el presupuesto, como afirma TANGO⁴². La cita pormenorizada de

³⁴ Ob. cit., pág. 10.

³⁵ Cfr. GARRIDO FALLA, Fernando: *Tratado de Derecho administrativo*, vol. III, «La justicia administrativa» (Primera parte), IEP, Madrid, 1963, págs. 8 y sigs.

³⁶ CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho procesal civil*, traducción de José CASAS Y SANTALÓ, Madrid, 1922, págs. 443-444, donde se clasifica la «Corte dei Conti» como jurisdicción administrativa especial.

³⁷ CANELUTTI, Francesco: *Sistema de Derecho procesal civil*, traducción de Niceto ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO y Santiago SENTÍS MELENDO, tomo I, Buenos Aires, 1944, página 305, y tomo III, pág. 782, según el cual la actuación de la «Corte dei Conti» tiene carácter administrativo y ésta aparece como órgano de casación.

³⁸ Ob. cit., pág. 129.

³⁹ ROSTAGNO, Fortunato: *Contabilità di Stato*.

⁴⁰ ALESSI, Renato: *Sistema istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, segunda edición, Milano, 1958, pág. 751.

⁴¹ ZANOBINI, Guido: *Corso di Diritto amministrativo*, 7.^a ed., Milano, 1954, vol. II, páginas 333-334 y 55.

⁴² *Contabilità di Stato: errori e correzioni*, en «Arch. Giur.», XIII, pág. 35.

las opiniones coincidentes, que ratifican la naturaleza típicamente jurisdiccional de la «Corte», sería interminable⁴³.

El profesor inglés BRIAM CHAPMAN señala que el control financiero es el más antiguo y su finalidad esencial consiste en comprobar la adecuación de los gastos a los ingresos, así como que las contracciones de créditos han sido debidamente autorizadas y que las cantidades se dedican a los fines previstos, y añade que para esta fiscalización contable de la Administración pública existen en los diversos países de Europa instituciones de carácter jurisdiccional que realizan un juicio de la legalidad: pueden ser Tribunales especiales, Tribunales administrativos ordinarios o Comisiones parlamentarias⁴⁴. El Doctor SCHAFFER, que fue Ministro de Hacienda de la República Federal Alemana, sostiene que los Tribunales de Cuentas pertenecen a un cuarto poder, pues sólo así se logrará que el control judicial se lleve a cabo con absoluta independencia: por su naturaleza y por las obligaciones que tiene que cumplir el «Bundesrechnungshof», no es un órgano propiamente administrativo. Según el profesor HÄRTIG HILDESHEIM, estos Tribunales son la suprema autoridad de control, independientes del Gobierno, si bien añade que no constituyen auténticos Tribunales judiciales (en el sentido, naturalmente, de que están al margen del Poder judicial)⁴⁵. MERKL estimaba que esta institución constituye un órgano *sui generis*⁴⁶.

En el panorama científico portugués, PEREIRA JARDIN configura el «Tribunal de Contas» como el órgano de la contabilidad judicial, que mediante sus sentencias fija la responsabilidad individual de todos los gestores de fondos públicos y fiscaliza, en virtud de sus declaraciones auténticas, todo ingreso y gasto efectuado. DE OLIVEIRA señala, dentro de la misma tendencia, que por una necesidad social la cosa pública financiera aparece tutelada por una magistratura apro-

⁴³ La bibliografía italiana en esta materia, como en otras, es copiosísima. Entre los muchos autores que pueden citarse, cabe seleccionar los siguientes: UGO: *La Corte dei Conti*, Torino, 1883; VICARIO: *La corte dei Conti in Italia*, 1925; ROSTAGNO: *La Corte dei Conti nella Storia e nelle sue funzioni*, 1929; GUIDA: *Dei Rapporti tra l'attività di controllo della Corte di Conti, il Consiglio di Stato e l'autorità giudiziaria*, en «Studi in onore di M. D'Amelio», Roma, 1933; ROMANO, Santi: *Le giurisdizioni speciali*, páginas 558 y sigs.; FRASCA: *La Corte dei Conti*, 1941; SEPE, Onorato: *La Corte dei Conti*, Milano, 1956; BORZELLINO: *Estudio sobre la naturaleza del control de legitimidad ejercido por el Tribunal de Cuentas en Italia*, en R. I. S. A., 1957, pág. 97.

⁴⁴ *The Profession of Government. The Public Service in Europe*, Nueva York, 1959, y la recesión de J. ALFARO en «Documentación Administrativa», núm. 40, pág. 111.

⁴⁵ *La posición de los Tribunales de Cuentas*, en «Deustches Verwaltungsblatt», 15 de mayo de 1955, y la recesión realizada por MORO (A.) en esta REVISTA, núm. 17, páginas 355-356.

⁴⁶ *Teoría general del Derecho administrativo*, Madrid, 1935, págs. 467-468.

piada y revisora, con el fin de examinar las cuentas y determinar responsabilidades. Dentro del mismo ámbito cultural, pero en el continente americano, RIBEIRO entiende que el Poder judicial no tiene el monopolio de la actividad jurisdiccional; juzgar la legalidad de un acto es ponerlo en relación con la norma jurídica, y en este genuino sentido la función que realiza el «Tribunal de Contas» del Brasil ofrece naturaleza jurisdiccional, aunque no está encuadrado en la estructura judicial⁴⁷.

En nuestro país, la tendencia predominante parece inclinarse en favor de la naturaleza netamente jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, si bien las posturas favorables proceden –en general– de funcionarios del Tribunal, y las opuestas de publicistas ajenos al mismo, aunque existen excepciones importantes. GONZÁLEZ CEDRÓN, MÉNDEZ DE VIGO y EMILIO PERAL afirmaron ya este carácter judicial, porque la absolución o condena de aquellos que manejan el dinero público no sólo tiene la forma, sino también la materia de un verdadero juicio⁴⁸. CORRALES estimaba igualmente que el Tribunal no puede considerarse como rueda de la Administración, puesto que «... no forma parte de su mecanismo, revistiendo precisamente su misión independencia de aquélla, aun cuando alguna de sus funciones tengan apariencia administrativa, como lo son, en último término, hasta de nombre las de la Justicia y los Cuerpos en que se encarnan»: el Tribunal no rinde cuentas, sino que las juzga⁴⁹. ORTIZ ARCE entiende que la característica jurisdiccional del Tribunal de Cuentas está fuera de toda discusión: sus funciones son inequívocamente judiciales, porque conoce de los actos de gestión de la fortuna pública, aplicando las Leyes económicas (presupuestos, etc.) y todas las administraciones reguladoras de los servicios públicos, al hecho concreto del funcionario encargado del manejo de los fondos o efectos del Estado, Provincia o Municipio, haciendo las congruentes declaraciones sobre su absolución o condena, y sancionando, en su caso, los perjuicios inferidos a

⁴⁷ DE OLIVEIRA, Aguedo: *O centenario do Tribunal de Contas*, Lisboa, 1949, página 39; RIBEIRO, Manuel: *Actividade jurisdiccional dos Tribunais de Contas*, RDA, 18, 1962, págs. 50-59, y la recensión efectuada por BAENA DEL ALCÁZAR, Mariano; MARTÍN, Ángel, y PÉREZ OLEA, Manuel, en esta REVISTA, núm. 42, pág. 553.

⁴⁸ Ob. cit., pág. 810. Estos autores añaden que tiene también carácter administrativo, porque ejerce la alta inspección y vigilancia en los expedientes administrativos de reintegro y entiende en los de cancelación de fianzas. Estimo desafortunada tal distinción, pues la calificación judicial de estos procedimientos es tradicional en las leyes orgánicas del Tribunal de Cuentas, y la última competencia tiene también el mismo carácter, por su accesoriadad respecto de la relación jurídica principal, según se analizará en su momento.

⁴⁹ Ob. cit., págs. 90-91.

esos intereses colectivos; su carácter administrativo, o judicial-administrativo, está en función del ordenamiento jurídico que aplica, pero es rechazable de todo punto esa concepción administrativa en cuanto signifique dependencia, subordinación y ni siquiera inclusión del Tribunal de Cuentas entre los organismos del Poder ejecutivo⁵⁰. GONZÁLEZ PÉREZ⁵¹ afirma que se está en presencia de una jurisdicción administrativa. En este mismo sentido parece pronunciarse LÓPEZ RODÓ⁵² al distinguir entre la fiscalización financiera interna de la Administración pública y la fiscalización última, jurisdiccional o parlamentaria, que queda fuera de la órbita de la Administración financiera propiamente dicha. Según ENTRENA, la independencia del Tribunal permite abrigar serias dudas sobre su carácter de órgano administrativo⁵³.

No faltan opiniones discrepantes, aun cuando no radicalmente contradictorias, porque, en general, no significan una negación absoluta de la tesis anterior, sino que más bien predicen un carácter híbrido. ESCRICHE afirma que el Tribunal de Cuentas tiene carácter administrativo⁵⁴. ACED Y BARTRINA rechaza, en principio, el calificativo de «Contabilidad judicial», por resultar esencialmente inadecuado y carente de fundamento, salvo en cuanto se refiere a la «forma» de actuación y al «procedimiento» seguido en la práctica de las funciones del Tribunal, aparte de las reminiscencias atávicas de organización;

⁵⁰ Ob. cit., págs. 388-389.

⁵¹ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Derecho procesal administrativo*, IEP, Madrid, 1957, tomo II, págs. 102-104, donde afirma que «quizá sí sea posible hablar de verdaderas jurisdicciones en los casos del Tribunal de Cuentas y...».

⁵² LÓPEZ RODÓ, Laureano: *Estructura y funciones de la Administración financiera*, Presidencia del Gobierno, O. C. I. P. E., Madrid, 1959.

⁵³ ENTRENA, R.: *Curso de Derecho administrativo*, Madrid, 1965, págs. 293-294.

DE JUAN ABAD, Antonio (ob. cit., págs. 29-38) alude explícitamente al carácter jurisdiccional de estos órganos de control de gastos públicos, a quienes les corresponde «investigar, analizar, criticar, *enjuiciar* la actuación y la gestión de otros órganos», y reitera esta calificación posteriormente en numerosas ocasiones, afirmando que el Tribunal de Cuentas está sobre el Poder ejecutivo, en cuanto que lo juzga, para definirle en consecuencia como «órgano jurisdiccional de control sobre los gastos públicos (o las finanzas públicas)».

FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMS, Servando (ob. cit., pág. 31) afirma que «tiene este organismo dos importantes vertientes perfectamente delimitadas: una de carácter fiscal y la otra jurisdiccional». En realidad, esta opinión no significa que el Tribunal ofrezca un carácter híbrido, sino que se limita a describir los dos grupos fundamentalmente de atribuciones que le están encomendadas.

⁵⁴ ESCRICHE, Joaquín: *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, Madrid, 1876, tomo IV, pág. 1.150. Este mismo autor en ediciones anteriores no formula ninguna calificación explícita y se limita a una síntesis descriptiva de las normas vigentes en cada momento: 2.ª ed., Madrid, 1843, tomo III, pág. 545, y 3.ª ed., tomo II, página 113, voz «Tribunal Mayor de Cuentas».

sustancialmente se aparta de modo tal de los fundamentos de la Administración de Justicia, que no es posible admitir la misma denominación para ambas funciones sin patente violencia de la propiedad. No obstante, señalaba que una de las condiciones necesarias para la eficaz actuación del Tribunal de Cuentas es precisamente su independencia del Poder ejecutivo⁵⁵.

En el panorama científico actual, GARCÍA-TREVIJANO opina que el Tribunal de Cuentas es un Tribunal administrativo-judicial, en el que coexisten ambas facetas, sin que ninguna de ellas absorba a la otra, porque tiene naturaleza administrativa el examen de las cuentas, y sólo en los casos de alcance y reintegro, dentro de este examen o fuera de él, se transforma en función o actuación judicial⁵⁶. GUAITA, en la misma tendencia, afirma que por sus funciones y su «situación» en el complejo orgánico del Estado, el Tribunal de Cuentas tiene una naturaleza jurídica muy especial; desde un punto de vista funcional es un órgano mixto judicial-administrativo, pues desempeña efectivamente esas dos distintas tareas; desde un punto de vista orgánico, parece estar adscrito directamente a la Jefatura del Estado y con absoluta separación de los tres clásicos poderes de éste; en definitiva, se trata realmente de una institución híbrida desde todos los puntos de vista: como órgano administrativo depende del Jefe del Estado, pero no de Ministerio alguno, y por ello no es un órgano de la llamada Administración activa, sino consultivo, y más específicamente de fiscalización, mientras que como Tribunal es también un órgano *sui generis*, pues si bien sus actos no son revisables por ningún otro, internamente sus funcionarios superiores inspeccionan y vigilan los fallos de los inferiores, lo que realmente es poco compatible con una verdadera institución judicial, sin olvidar que su independencia queda menoscabada ante la posibilidad de que los altos cargos cesen por libre decisión del Jefe del Estado⁵⁷.

3. *Revisión crítica*

En todas estas argumentaciones adversas se manejan una serie de aparentes razones cuya consistencia no resiste un análisis profundo. La circunstancia de que la función del Tribunal implique el examen total de una determinada actividad del Poder ejecutivo para declarar si se han cumplido o no las Leyes financieras, y que esto se efectúe de

⁵⁵ Ob. cit., págs. 447-449.

⁵⁶ GARCÍA-TREVIJANO, José Antonio: *La nueva Ley*, págs. 260-261.

⁵⁷ GUAITA, Aurelio: *Derecho administrativo especial*, Zaragoza, 1960, tomo I, páginas 149-150.

modo regular y constante por mandato legal, aun cuando no existan indicios de presuntas infracciones (según opina ACED Y BARTRINA), no desvirtuaría el carácter fundamentalmente judicial del Tribunal de Cuentas. El sentido trascendente de su función culmina precisamente en el pronunciamiento solemne, mediante sentencia, que declara la existencia o inexistencia de responsabilidad del cuenta-dante, pues sin ella la tarea examinadora carecería de significación peculiar y coincidiría con la que realizan anticipadamente la Inter-vención General y las militares. Por otra parte, el examen de las cuentas guarda una sustancial analogía con la actividad investigado-ra del Juez de Instrucción, cuya misión consiste en averiguar –inclu-so de oficio– la realidad de un hecho para comprobar si ofrece, o no, caracteres delictivos: el 80 por 100 de los sumarios se concluyen sin procesamiento.

Finalmente, es necesario insistir en que el examen de las cuentas no constituye la función esencial del Tribunal, sino que es un requisito previo, una investigación anterior que, en hipótesis, podría ser eje-cutada por cualquier otro organismo, y que si se adjudica al Tribunal se debe precisamente (y aquí viene de nuevo la figura del Juez de Ins-trucción) como garantía del ciudadano y de la colectividad para evi-tar que sea la propia Administración quien realice una autofiscaliza-ción, que seguramente degeneraría así en absoluta impunidad del funcionario. La distinción entre la función esencialmente judicial y la revisora de cuentas queda clara en la trayectoria histórica de nuestro Tribunal, si se recuerda que desde 1593 estuvieron atribuidas a dife-rentes órganos: uno, indiscutiblemente judicial, el Tribunal de Oido-res del Consejo de Hacienda, y el otro la propia Contaduría Mayor de Cuentas. El ejercicio de la función jurisdiccional comprende, en el ámbito de las atribuciones del Tribunal, incluso el característico pro-cedimiento del examen y aprobación de las cuentas; el elemento procesal adopta en él matices peculiares, pero en cualquier caso, aun-que no exista una efectiva controversia y un procedimiento contra-dictorio, el carácter judicial se manifiesta mediante un pronuncia-miento solemne, emitido con las habituales formas procesales⁵⁸.

⁵⁸ SIMÓN DÍAZ, Luis: *Del ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal en el juicio y fallo de las cuentas*, en «Revista del Tribunal de Cuentas» (Proyecto), núm. 1, enero-marzo 1958, pág. 9, afirma que el carácter jurisdiccional de la actividad del Tribunal en el examen de las cuentas está claramente expresado en el número 2 del artículo 1.º de la Ley. En el mismo sentido se pronuncian FERNÁNDEZ-VICTORIO, ob. cit., pág. 31, y DE JUAN ABAD, ob. cit., pág. 33. MIRIMONDE, ob. cit., pág. 112, señala que el examen de las cuentas tiene carácter jurisdiccional, porque debe investigar si las operaciones en ellas incluídas están correctamente justificadas y si los ingresos y los gastos han sido efectuados de conformidad con las Leyes y Reglamentos vigentes. En

ACED Y BARTRINA opone también que las decisiones del Tribunal de Cuentas no tienen el carácter de una sentencia judicial, sino de una resolución administrativa o el de un dictamen que ilustra al Poder legislativo para su fallo. Esta afirmación es radicalmente inexacta, no sólo porque en numerosos casos adoptan la denominación y la estructura formal de sentencia, sino porque además –y esto es lo importante– su régimen jurídico difiere esencialmente del correspondiente al típico acto administrativo, y, en cambio, ofrece todas las características procesales. No son actos administrativos –ante todo– por emanar de un órgano no integrado en el esquema de la Administración pública, pero también por estar excluidos del sistema de impugnación normal de tales resoluciones. Contra las decisiones del Tribunal de Cuentas no se dan otros recursos que los de apelación, casación y revisión, todos ante el mismo Tribunal, sin posibilidad de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Incluso en los países como Francia, en que la «Cour de Comptes» se articula como Tribunal vinculado al «Conseil d'Etat», esta conexión se efectúa procesalmente, no en vía jerárquica, mediante el recurso de casación, como también ocurrió en España con ocasión de la Ley orgánica de 1851. Finalmente, la circunstancia de que los órganos superiores del Tribunal revisen los actos de los inferiores no resulta incompatible –como pretende GUAITA– con su naturaleza judicial, pues por vía de recurso constituye precisamente la mecánica normal en cualquier jurisdicción y dentro incluso del propio Poder judicial, la instrucción sumarial en materia criminal está sometida a la fiscalización y vigilancia no sólo de la Sala o Tribunal superior, sino también del Fiscal, sin que esto desvirtúe la esencia jurisdiccional del Juez de Instrucción, ni el carácter procesal del sumario.

En definitiva, parece exacta la calificación judicial antes propugnada como *esencia* de la función que cumple el Tribunal de Cuentas. Ello no significa que todas sus atribuciones posean esta misma naturaleza, sino que predominan en número e importancia de sus actividades jurisdiccionales. La coexistencia con otras competencias de distinto carácter se produce en cualquier órgano público. El Poder legislativo realiza funciones materialmente administrativas y también judiciales en algunos países (en el nuestro, cuando subsistía la jurisdicción del Senado). El Poder judicial también administra cuando actúa sobre su personal, por ejemplo, e incluso en el ejercicio de la

caso afirmativo, el contable será absuelto, y en la hipótesis contraria la «Cour» formulará las declaraciones oportunas, poniendo de manifiesto las irregularidades comprobadas y adoptará las medidas para su reparación. MOFFA, ob. cit., págs. 88-89, mantiene la misma tesis. También VEDEL, ob. cit., II, pág. 272.

llamada «jurisdicción voluntaria». En el Tribunal de Cuentas se presenta esta coexistencia, si bien para calificarle debe atenderse exclusivamente a las funciones que le son peculiares y que ningún otro órgano podría realizar sin que su desaparición desvirtuara su autenticidad. Sin embargo, las conclusiones de GARCÍA-TREVIJANO o de GUAITA constituyen un cierto reflejo de la realidad subyacente bajo la normativa 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 independencia que de hecho le ha sido permitida durante sus setecientos años de vida, ha deformado su verdadero perfil, hasta el extremo de enturbiar la mirada 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.

III

LA JURISDICCIÓN CONTABLE

1. *Características*

En consecuencia, el Tribunal de Cuentas es un órgano judicial, al margen de la estructura de la Administración pública. Constituye, pues, una jurisdicción especial, calificación que la han atribuido tradicionalmente las distintas normas reguladoras de la institución y que, naturalmente, acepta la vigente en su artículo 2.^o⁵⁹. Desde una perspectiva subjetiva, la circunstancia de que no esté encuadrado tampoco dentro del Poder judicial o de la Administración de Justicia, provoca una especialidad de doble grado⁶⁰. 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

⁵⁹ Las Ordenanzas de 1828 indicaban que el Tribunal Mayor de Cuentas era una «autoridad especial y superior» (art. 1.^o). La Ley de 1851 sólo hace referencia a su «autoridad privativa» (arts. 1.^o y 16); la de 1870 declara que su jurisdicción es especial y privativa (art. 1.^o). El Estatuto de 1924 insiste en esta calificación, que reproduce literalmente (art. 2.^o), así como la Ley de 1934 (art. 1.^o).

⁶⁰ En este sentido se ha pronunciado, incidentalmente, la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos, en su sentencia de 30 de abril de 1964, donde se afirma que el Tribunal de Cuentas constituye «una jurisdicción administrativa especial, no sólo frente a los llamados Tribunales ordinarios, sino incluso respecto del que pudiera estimarse fuero común de la Administración, que es el contencioso-administrativo».

francesa, o fuero ordinario de la Administración pública⁶¹, si bien esta última actualmente no es en realidad una auténtica jurisdicción especial, sino más bien un complejo orgánico especializado dentro del tronco común de la jurisdicción ordinaria. 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 dei 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 financiera⁶². 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 en 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 cuentadantes⁶³.

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

⁶¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Verso un concetto di Diritto Amministrativo como diritto statutario*, «Riv. Trim. di Diritto Publico», X, 2-3, págs. 317-342, Milano, septiembre 1960; GARCÍA TREVIJANO, José Antonio: *Hacia un nuevo sistema de Justicia administrativa en España*, en esta REVISTA, núm. 35, págs. 349 y sigs.

⁶² *Trattato*, pág. 1287.

⁶³ MIRIMONDE, ob. cit., pág. 111, afirma que la jurisdicción de la «Cour des Comptes» es esencialmente objetiva, en virtud de la norma tradicional según la cual «juzga a las cuentas y no a los contables». A pesar de la más reciente evolución, este principio sigue siendo sustancialmente exacto. Incluso cuando pronuncia una condena contra un «contable oculto», la «Cour» juzga un «acto», apreciando sobre todo sus elementos constitutivos: procedimientos empleados para originar la gestión de hecho, irregularidades cometidas en el curso del manejo de fondos, duración de las operaciones. Sin embargo, en este caso su decisión tiende a aproximarse a la jurisdicción subjetiva.

que sirven para individualizar su perfil. La jurisdicción contable, por su contenido, es necesaria, exclusiva, plena y revisora⁶⁴.

A) *Necesaria*, porque actúa permanentemente y sin excitación de parte, en virtud de las razones enumeradas al analizar el fundamento racional de la 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 concentran 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 presu-

⁶⁴ MOFFA, ob. cit., págs. 131 y sigs., señala como peculiaridades de la jurisdicción de la «Corte dei Conti», ante todo, su naturaleza especial y administrativa y, además, sus características de plena, necesaria y revisora. ZANOBINI, ob. cit., vol. III, pág. 338, elimina la segunda y añade la de exclusividad. ALESSI, ob. cit., págs. 752-753, enumera cuatro: la jurisdicción contable aparece así como exclusiva, plena, mixta y revisora. La tercera característica es privativa de la «Corte dei Conti» y no afecta a nuestro Tribunal de Cuentas; aquélla tiene entre sus atribuciones la de señalar las pensiones de jubilación o retiro, función administrativa que realizan en España la Dirección General del Tesoro, Deuda y Clases Pasivas y el Consejo Supremo de Justicia Militar, con eventual revisión judicial por el Tribunal Supremo (Sala 5.ª).

puestarias⁶⁵. Si el examen produce un estado 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 de instrucción del proceso y no están vinculadas para su terminación por la voluntad concorde de los litigantes, ya que aun en el caso del allanamiento, ha de dictar la sentencia que estimen justa.

B) *Exclusiva*, porque en las materias que están atribuidas al Tribunal conoce éste de cuantas posibles cuestiones se susciten, se refieren 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 perjudicial o incidental, dentro de los límites marcados por los artículos 1.º al 6.º de la vigente Ley orgánica, cuyo análisis se hará en otro lugar.

El artículo 3.º indica ya que al Tribunal de Cuentas corresponde de manera exclusiva... el uso de las facultades disciplinarias proce-

⁶⁵ En este sentido se pronuncian, por ejemplo, MIRIMONDE, ob. cit., págs. 112-113, y MOFFA, ob. cit., págs. 137-139.

dentes 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 vigente⁶⁶. 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 comisión administren, recauden o custodien efectos, caudales o pertenencias del Estado, y también a los herederos o causahabientes de todos ellos». Esto supone, simplemente, 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 presentaciones 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 to-

⁶⁶ La Real Cédula de 10 de noviembre de 1828 estableció que correspondía al Tribunal Mayor de Cuentas, en el concepto de autoridad judicial, conocer privativamente, y con inhibición de todos los Tribunales y Juzgados del Reino, de todos los casos y causas relativas a la presentación de las cuentas (art. 17). La Ley de 1851 declaraba también que el Tribunal de Cuentas ejercía privativamente la autoridad superior en los asuntos de su competencia (art. 1.º), expresión que reitera en sus artículos 16 y 21. La Ley de 1870 insiste en que su jurisdicción es especial y privativa (art. 1.º). El Real Decreto de 1924 le atribuye el mismo carácter en su artículo 2.º, como también el artículo 1.º de la Ley orgánica de 1934.

dos 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.

2. Articulación funcional del Tribunal de Cuentas

La investigación de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas y su individualización mediante el hallazgo de sus peculiares características, 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 importantísimas. Efectivamente, la comparación entre la imagen y la realidad del Tribunal permite destacar las zonas en que coinciden y, en consecuencia, hace posible la corrección del posible desenfoque. 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 ha sido mal conocido por otros, no resultaba factible hasta la fecha una reforma radical de su estructura y de sus funciones.

A) La primera consecuencia lógica, derivada de la naturaleza esencialmente jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, tiene un matiz formal y normativo y permite insertarle en el esquema complejo de las demás jurisdicciones existentes. Según ha quedado demostrado, constituye una jurisdicción especial de carácter administrativo y, por ello, su organización, estructura y actuación deben regirse, ante todo, por sus normas específicas (Ley orgánica, Reglamento y disposiciones concordantes); pero en caso de insuficiencia, tal acervo jurídico ha de ser necesariamente completado. Para ello, tanto en el aspecto orgánico como en el procesal, serán aplicables supletoriamente la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, por ser ésta la matriz de la jurisdicción contable, y, en defecto de ella, habrán de uti-

lizarse subsidiariamente (como previene su disposición adicional 6.^a) las Leyes orgánica del Poder judicial de 15 de septiembre de 1870, de Enjuiciamiento civil e incluso de Enjuiciamiento criminal, esta última en algún supuesto aislado por la analogía existente entre el proceso penal y el de alcance y reintegro. Tal función complementaria de las normas antes mencionadas tiene no sólo un fundamento lógico en la naturaleza judicial del Tribunal de Cuentas, sino además un apoyo explícito en el propio Reglamento de 16 de julio de 1935, cuya disposición final establece que para todo lo que no estuviera previsto en él «regirán como supletorios los preceptos del Derecho común, en cuanto fueren compatibles con la índole de la jurisdicción especial y privativa de este Tribunal».

Todo ello, en su faceta negativa, implica que en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas no son aplicables, directa o subsidiariamente, los principios y las normas de la Ley de Procedimiento administrativo, sin perjuicio de que se utilicen en la tramitación de los asuntos puramente administrativos que también le estén encomendados. En tal sentido resulta correcto y significativo el silencio del Decreto de 10 de octubre de 1958 acerca del Tribunal de Cuentas. Los procesos encomendados al conocimiento de la jurisdicción contable no se incluyen entre los procedimientos administrativos especiales cuya vigencia se mantiene. Como los demás omitidos en esta norma complementaria quedan automáticamente raídos del panorama jurídico, es evidente que la permanencia de los procesos contables y su omisión en el Decreto mencionado demuestran que su naturaleza se estima radicalmente distinta.

B) Esta integración normativa ofrece diversas polarizaciones, según los distintos aspectos estructurales y funcionales sobre los que se proyecte. Un sucinto análisis ofrece las siguientes consecuencias inmediatas:

a) La imparcialidad e independencia del Tribunal de Cuentas son características que, por su importancia, deben dotarse de un contenido efectivo. Para ello, la regulación de las abstenciones, recusaciones e incompatibilidades y de las garantías que permitan una auténtica inamovilidad de los Ministros del Tribunal, ha de ser idéntica a la existente para los Jueces y Magistrados que integran el Poder judicial. En este sentido se pronuncia el artículo 25 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956, que tan sólo amplía las causas de abstención y recusación, precisamente por ser la Administración pública una de las partes actuantes ante toda jurisdicción administrativa.

b) La selección, el nombramiento e incluso la denominación del personal, sus derechos económicos, honoríficos o de cualquier otra índole y sus deberes, así como su forma de actuación como órgano colegiado, deben acomodarse a la naturaleza judicial del Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de la formación técnica exigible a los funcionarios encargados del examen de las cuentas. Precisamente por su doble misión, debe establecerse una distinta especialización para el desarrollo de cada una de las dos tareas encomendadas al Tribunal. Los juzgadores, con los auxiliares necesarios, deben poseer una formación sustancialmente jurídica, pero también especializada; en este sentido, parece aconsejable la incorporación al Tribunal de un número variable de Magistrados de lo Contencioso-administrativo, junto a una mayor proporción de Censores Letrados procedentes de su propio seno. Este criterio es igualmente aplicable a los Delegados Instructores, los Secretarios de Sala, el Ministerio Fiscal y, quizá, los Censores-Decanos. La especialización contable y también económica es imprescindible para quienes han de realizar la importantísima tarea de la revisión de cuentas, que en conjunto debería constituir un departamento perfectamente delimitado y con propia estructura, sin que en este momento sea preciso un desarrollo más explícito del tema⁶⁷.

c) Las situaciones de conflicto con otras jurisdicciones o con la Administración han de ser reguladas de modo más correcto que el actualmente vigente. La disposición adicional 1.^a de la Ley de 17 de julio de 1948 (mantenida en vigor por el artículo 7.º de la Ley de 3 de diciembre de 1953) establece que los conflictos entre el Tribunal de Cuentas y los demás Tribunales y organismos de la Administración pública se resolverán por el Jefe del Estado. Es ésta una solución híbrida, que revela la indecisión del legislador, quizá por carecer éste de una imagen precisa de la jurisdicción contable. Las «competencias» suscitadas entre distintas jurisdicciones se resuelven normalmente por una Sala especial del Tribunal Supremo, régimen del que no hubiera debido quedar excluido el Tribunal de Cuentas. Únicamente las «cuestiones de competencia» entre la Administración y los Jueces o Tribunales ordinarios o especiales son decididas por el Jefe del Estado.

d) La articulación del Tribunal de Cuentas con los demás órganos judiciales ordinarios y especiales debe realizarse mediante el mecanismo del llamado «auxilio jurisdiccional». Los órganos judiciales, se-

⁶⁷ En este sentido de la especialización del personal, aunque sin una directriz concreta, se pronuncia DE JUAN ABAD, ob. cit., págs. 35-36. También FERNÁNDEZ-VICTORIO, obra cit., pág. 38, señala que como las funciones del Tribunal tienen tres aspectos, el administrativo, el técnico-contable y el jurídico, convendría una auténtica especialización interna.

gún, los artículos 284 y 285 de la Ley de Enjuiciamiento civil, se auxiliarán mutuamente para la práctica de las diligencias que fueren necesarias, cuando hubieran de efectuarse fuera del lugar de su residencia o por un Juez o Tribunal distinto del que las hubiere ordenado, mediante «suplicatorio», «exhorto» o «carta-orden», en función del grado jerárquico del órgano que deba cumplimentar lo solicitado. No es correcto jurídicamente, por ello, el sistema establecido en el artículo 200 del Reglamento de 1935, que utiliza el concepto genérico de «comunicaciones» para referirse al auxilio jurisdiccional. En cambio, esta misma norma reglamentaria concuerda con el artículo 287 de la Ley de Enjuiciamiento civil, al establecer que estas comunicaciones se dirigirán por los Presidentes de las Salas o los Ministros del Tribunal de Cuentas a los de las Audiencias correspondientes (si se trata de las jurisdicciones contencioso-administrativa, civil o criminal).

e) En materia procesal, la función supletoria de las Leyes reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa y del enjuiciamiento civil e incluso criminal, ofrece múltiples oportunidades de aplicación: los actos de comunicación, el régimen de las pruebas o, especialmente, el de los recursos, son zonas de tangencia frecuente. En materia de recursos tiene especial importancia, por ejemplo, para permitir la admisión del de audiencia al rebelde, no previsto por la Ley orgánica ni por el Reglamento, o también para dar sentido a los de casación y revisión, de análoga estructura en las jurisdicciones civil, criminal, social, contencioso-administrativa y contable.

3. *Las jurisdicciones contable y contencioso-administrativa*

Finalmente, queda por esclarecer el problema de la articulación del Tribunal de Cuentas con la jurisdicción contencioso-administrativa, fuero común de la Administración pública. La conexión entre ambas puede operarse por arriba y por debajo del propio Tribunal de Cuentas. En el primer aspecto, conviene mencionar que este Tribunal tiene tradicionalmente carácter supremo en el ámbito de su competencia. En efecto, la Contaduría se califica como «Mayor» desde su reglamentación en 1437, e incluso los Contadores preexistentes se denominaban también «Mayores», y el mismo superlativo se incluye en la denominación del Tribunal en 1828. Este adjetivo intentaba expresar que estaba en presencia de la autoridad superior de la esfera contable, pero no de la única, precisamente por lo cual quedaba justificada: conviene recordar que durante el siglo XVIII coexistió con la Contaduría de Propios y Arbitrios para las cuentas locales, y en el siglo XIX, con los Tribunales Territoriales de Ultramar (Cuba, Puerto Rico y Filipinas).

Las Leyes orgánicas, desde 1851 hasta la fecha (salvo el Estatuto de 1924), suprimieron el calificativo, pero todas ellas, sin excepción alguna, cuidaron de afirmar que el Tribunal de Cuentas pertenecía a la categoría de los Supremos, si bien esta declaración ofrece un alcance distinto en aquella y en las posteriores. En efecto, la Ley orgánica de 1851 le otorga tal consideración con carácter exclusivamente honorífico, para realzar su prestigio externo y su eficacia frente a la Administración, pero no agota todas las posibilidades de tal característica, y, en consecuencia, establece un sistema muy progresivo y más perfecto y fecundo técnicamente, que desaparecería en seguida: contra las sentencias del Tribunal de Cuentas en única y segunda instancia se permite la interposición del recurso de casación, cuyo conocimiento se encomienda al Consejo Real, órgano éste que ejercía entonces la suprema jurisdicción administrativa, si bien en aquel momento actuara dentro del sistema de «jurisdicción retenida»⁶⁸. Por el contrario, la Ley de 1870 instaura un criterio distinto, más consecuente con la calificación de Supremo, pero menos correcta jurídicamente: es el recogido en el artículo 2.º de la Ley de 3 de diciembre de 1953, según el cual el Tribunal de Cuentas tiene la categoría de Supremo... en cuanto contra sus resoluciones en casación y revisión no se da recurso alguno. En definitiva, el conocimiento de los mencionados recursos se atribuye al propio Tribunal.

En principio, esta calificación del Tribunal de Cuentas como Supremo no es una peculiaridad de nuestro ordenamiento jurídico, pues puede encontrarse en muchos extranjeros. Por otra parte, resulta pausable, ya que –como señala MIRIMONDE– es preciso conferir el máximo prestigio al órgano de control para revestirle de la mayor autoridad respecto de los servicios administrativos⁶⁹. Por esta razón, la «Cour des Comptes» francesa está asimilada a la «Cour de Cassa-

⁶⁸ La Ley orgánica de 1851, que habla de la «autoridad superior del Tribunal (art. 1.º), establece a continuación que el Tribunal de Cuentas corresponde a la categoría de los Supremos para los efectos en que trata el artículo 15 de la Constitución (art. 2.º), si bien mientras no se publicaran las Leyes de que trataba el párrafo 9.º del artículo 45 de esta norma fundamental, no se concederían honores al Tribunal de Cuentas (art. 14). El artículo 16 reitera que es una autoridad privativa superior. Como desarrollo de los artículos 50 al 54 de la Ley, el Reglamento de 2 de septiembre de 1853 establece que de las sentencias dictadas en juicio contencioso por las Salas del Tribunal de Cuentas no habrá lugar a apelación ni súplica; pero podrá interponerse contra ellas el recurso de casación ante el Consejo Real cuando proceda con arreglo a la Ley (art. 186). Lo dispuesto en el artículo anterior es aplicable a las sentencias que dicten las Salas y el Tribunal, en virtud de los recursos de apelación de los fallos de los Consejos provinciales en los negocios a que se refiere el número 6.º del artículo 16 de la Ley orgánica de 25 de agosto de 1851 (art. 187)».

⁶⁹ MIRIMONDE, ob. cit., pág. 12.

tion» en lo que concierne a honores y prerrogativas; en Inglaterra, la situación eminente reconocida al Jefe del «Audit Office» responde a idéntica motivación. Sin embargo, en la misma Francia existe un recurso de casación contra las resoluciones de la «Cour», del que conoce el «Conseil d'Etat», órgano supremo de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En España sería aconsejable una solución análoga, ya que la función del Tribunal de Cuentas actúa sobre una parcela muy concreta del ordenamiento administrativo. El Tribunal Supremo, tres de cuyas Salas ejercen la jurisdicción contencioso-administrativa, tiene como misión específica la formación de una jurisprudencia uniforme y, por ello, parece imprescindible para una mejor articulación de las jurisdicciones contable contencioso-administrativa, reservar a ésta el conocimiento del recurso de casación contra las resoluciones del Tribunal de Cuentas. Quizá la Sala Tercera, encargada actualmente del enjuiciamiento de las cuestiones tributarias, resultara más idónea para hacerse cargo de ello. Quede constancia expresa de que tal propuesta no significa en ningún momento que se dude de la capacidad de quienes en la actualidad han de resolver en el Tribunal de Cuentas tales recursos, sino que su propósito rector consiste en establecer una organización que sería evidentemente más racional y probablemente más eficaz.

La articulación funcional de ambas jurisdicciones, matriz y especial, en sus escalones inferiores, ha existido también, pues la misma Ley de 1851 encomendó a los Consejos Provinciales, Tribunales contencioso-administrativos de primera instancia, el conocimiento de las cuestiones derivadas de las contabilidades locales, con recurso de apelación ante el Tribunal de Cuentas. La doble articulación quedaba entonces perfectamente conseguida y ensamblada. En la actualidad, la fiscalización financiera de las Corporaciones locales corresponde a las Comisiones Central y Provinciales de Cuentas, insertas en el Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento del Ministerio de Gobernación, por lo que este concreto problema rebasa los límites del presente análisis y será objeto de un estudio posterior. Sin embargo, quizá fuera conveniente utilizar las Salas de lo Contencioso-administrativo de las Audiencias Territoriales para atribuirles el enjuiciamiento en primera instancia de los procesos por alcance, cuya instrucción quedaría a cargo de uno de los Magistrados especializados que las integran.

Con ello se conseguirían varias y evidentes ventajas. Por una parte, se daría agilidad al procedimiento, se facilitaría su instrucción y se acercaría al justiciable mediante una desconcentración de funciones

que no implicaría un aumento de gastos ni grandes dificultades de otra índole. Por otra, la eficacia estaría garantizada por la especialización del órgano, y la conexión entre ambas jurisdicciones revitalizaría la actividad judicial del Tribunal de Cuentas.

Finalmente, su independencia quedaría reafirmada sólidamente al encomendarse estos asuntos a auténticos órganos judiciales. Ello permitiría la supresión de los eventuales Delegados instructores que se nombran en la actualidad, ajenos al propio Tribunal, entre funcionarios de la Administración pública, que incluso forman parte de la misma dependencia administrativa donde se han producido los hechos enjuiciables, lo que en principio no constituye precisamente una garantía de imparcialidad, si se tiene en cuenta, además, que carecen de la mentalidad adecuada para el desempeño de la función judicial.

IV

LA FISCALIZACIÓN FINANCIERA Y SU CARÁCTER CONSTITUCIONAL

1. *La Contabilidad judicial*

El dogma de la división de poderes, que enunció MONTESQUIEU e instauraron las Revoluciones norteamericana y francesa, fue trasladado íntegramente al ámbito de la Contabilidad pública, de forma un tanto arbitraria. En el siglo XIX, con supervivencia residual durante el primer tercio del presente, se utiliza la expresión «Contabilidad judicial» como último miembro de una clasificación en la que los dos primeros están constituidos, naturalmente, por la «Contabilidad legislativa» y por la «Contabilidad administrativa». Facilitó el trasplante conceptual el hecho de que desde 1807 se encomendara en Francia a distintas instituciones las tres series fundamentales en que se desarrolla la actividad financiera: investida la Asamblea parlamentaria de la soberanía presupuestaria, se encomienda a la Administración pública su ejecución (recaudación de tributos y ordenación de gastos y pagos) y a la «Cour des Comptes» el enjuiciamiento de esta última, mediante su comparación con el presupuesto.

El primer tratadista que en España realizó una exposición sistemática de la Contabilidad pública fue, quizá, GONZÁLEZ CEDRÓN, con la colaboración de MÉNDEZ DE VIGO y EMILIO PERAL⁷⁰. Según estos autores, las reglas concernientes al cálculo anticipado de los gastos y

⁷⁰ GONZÁLEZ CEDRÓN, Antonio; MÉNDEZ DE VIGO, Leoncio, y EMILIO PERAL, Florentino: *Nociones generales de Contabilidad pública*, Madrid, 1990, págs. 33-35.

recursos, que cristalizan en los presupuestos generales del Estado, y asimismo la apreciación ulterior por las Cortes de la efectividad de aquella norma económica, constituyen la Contabilidad legislativa, que ACED Y BARTRINA⁷¹ denomina «preventiva», innovación terminológica rechazada por ORTIZ ARCE. La Contabilidad administrativa consiste en la ejecución de la Ley de Presupuestos, que es su punto de partida, y se refleja en la Cuenta General del Estado. La Contabilidad judicial, que ACED Y BARTRINA despoja de este carácter y denomina simplemente «crítica», juzga todos los actos administrativos de ingresos y gastos y declara responsabilidades mediante el examen, censura y fallo de las cuentas, aplicando la regla jurídica al hecho concreto. En definitiva, consiste –según ORTIZ ARCE– en la declaración de conformidad o discrepancia del acto contable con la norma financiera, declaración que sería estéril si sólo quedara en tal y no llegara hasta la reparación del perjuicio inferido⁷². Otros autores españoles posteriores, como FÁBREGAS DEL PILAR⁷³ y GUTIÉRREZ DEL ALAMO⁷⁴, acogieron este esquema, que actualmente también acepta AMORÓS RICA⁷⁵.

Al poner en pie esta construcción mimética se obtienen resultados notoriamente inexactos y, en algún caso, insuficientes. Los conceptos transcritos carecen de precisión, incluso dentro de sus propias directrices, al integrar en el mismo plano, con un criterio orgánico o subjetivo, dos actividades tan distintas objetivamente como la aprobación de la Ley de Presupuestos y la de la Cuenta General, puesto que esta última es una auténtica decisión jurisdiccional. Por otra parte, se olvida que los Presupuestos no son con carácter exclusivo o predominante una Ley contable, por lo que no puede configurarse como Contabilidad legislativa el acto de cifrar las previsiones de ingresos y gastos. Toda contabilidad constituye esencialmente un «método» para reflejar los resultados económicos de una actividad y, en consecuencia, es necesariamente y siempre administrativa, en el sentido vulgar del término.

Sin embargo, la ejecución de la norma presupuestaria, que pone en marcha dinámicamente toda la función administrativa y, en realidad, todas las demás funciones públicas, incluso las legislativas y las

⁷¹ ACED Y BARTRINA, Francisco: *Curso de Contabilidades oficiales*, Madrid 1941, páginas 39-41.

⁷² Ob. cit., pág. 389.

⁷³ FÁBREGAS DEL PILAR, José María: *Contabilidad del Estado*, Madrid, 1950, pág. 12.

⁷⁴ GUTIÉRREZ DEL ALAMO, José: *Administración económica del Estado*, Madrid, 1948, página 174.

⁷⁵ AMORÓS RICA, Narciso: *Contabilidad pública*, «Nueva Enciclopedia Jurídica Seix», tomo V, Barcelona, 1953, pág. 266.

jurisdiccionales, rebasa por ello el área de lo contable, que se limita a señalar un cauce y unos límites para traducir en cifras el resultado económico de la actividad. La Contabilidad administrativa, expresión redundante, pero la única exacta en esta clasificación analizada, es en definitiva una parcela de la ejecución de la Ley de Presupuestos y ofrece un carácter histórico e instrumental por no consistir en una actuación teleológica directa, sino en la narración matemática de lo realizado. En cuanto a la «Contabilidad judicial», conviene señalar que cuanto pretende abarcarse bajo tal denominación no es una faceta intrínseca de la Contabilidad, algo implícito en ella, interno, parte integrante de su propia esencia; por el contrario, precisamente se trata de una actividad extrínseca respecto de la verdadera tarea contable, ajena y marginal, pues supone el análisis de una contabilidad ya existente, actividad que si bien debe tener en cuenta criterios contables, funciona en definitiva con principios jurídicos y origina un producto distinto, pues lo característico de toda función, como de cualquier ciencia, no es el objeto sobre el que se actúa, sino la perspectiva.

2. *La fiscalización financiera*

Por todo ello parece poco idóneo este simplista esquema intelectual, quizá atrayente en su época por la misma sencillez y simetría de sus líneas. En la actualidad resulta más correcto técnicamente y más fecundo en la práctica trasladar el centro de gravedad desde esta clasificación elemental al concepto de fiscalización de la actividad administrativa⁷⁶ y ello en virtud también y como desarrollo del principio

⁷⁶ La legislación española ha utilizado tradicionalmente la frase «fiscalización de la gestión económica», que implica un contenido en exceso amplio y por ello puede resultar equívoca. Quizá hubiera parecido más adecuada, pero no del todo exacta, la palabra «control» que se emplea con parquedad en el presente estudio, ya que la Academia de la Lengua le ha negado carta de naturaleza en el idioma. Se mantiene y acepta en principio el vocablo fiscalización, precisamente por ser más comprensivo que otros, pues abarca tanto la administrativa como la jurisdiccional. En este sentido se pronuncia también GARRIDO FALLA, Fernando: *Administración indirecta del Estado y descentralización funcional*, Madrid, 1950, pág. 178.

ALBI, Fernando: en *Derecho municipal comparado del mundo hispánico*, Madrid, 1955, pág. 453, repudia igualmente la expresión «contralor», muy utilizada (con su derivada «contralorco» en los países hispanoamericanos, pero se equivoca no sólo al considerarlas sinónimas de «interventor» e «intervención» (pues tiene un contenido más amplio), sino además cuando afirma que se trata de una españolización del término inglés «comptroller». El vocablo «contralor» fue introducido en el idioma castellano en la época de Carlos I y tiene, por lo tanto, cierto abolengo; se trata de un galicismo, adaptación de «contrôleur». La palabra «contralor», efectivamente, suena extraña, pero la realidad es que resulta más armoniosa que fiscalización. Cfr. MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael: *La fiscalización contable de los entes públicos territoriales*, «Revista de Estudios de la Vida Local», núm. 113, págs. 643-644 y nota 7.

de legalidad, piedra angular del ordenamiento jurídico-administrativo. La función de control o fiscalización –dice ALESSI– pretende garantizar que los órganos activos actúen de conformidad con las Leyes y según la efectiva oportunidad en relación con el concreto interés público señalado como fin⁷⁷.

Sin embargo, conviene señalar también que el concepto de fiscalización ha llegado a hipertrofiarse en algunas organizaciones políticas o en ciertos autores. En este sentido resulta curioso mencionar que, con fundamento en los principios doctrinales de Sun-Yat-Sen, recogidos en la Constitución china de 1931 y en la Ley orgánica del Gobierno nacional, ambas refundidas sustancialmente en la Constitución de 25 de noviembre de 1947, se establecieron cinco Poderes, ejercidos por otros tantos Consejos o «Yuan». Junto a los tres poderes tradicionales (legislativo, ejecutivo y judicial) se crearon otros dos nuevos: el de «examen» (funcionarios) y el de «control»; entre las funciones de este último se encuentran la censura y aprobación de cuentas, para las que existen, dentro del «Yuan», un Departamento central de cuentas y oficinas provinciales y locales⁷⁸. En el ámbito científico, el profesor francés MARCE descubre la existencia del quinto poder del Estado o «poder contable», encabezado por los Tribunales de Cuentas y secundados por los Interventores, que forman una constelación de fuerzas de resistencia frente al Poder administrativo: la facultad que tienen los órganos de control de negar la aprobación de órdenes de pago o de un gasto cualquiera, si no se encuentran plenamente justificados y enmarcados dentro de las disposiciones legales, constituye un poder lo suficientemente independiente y con amplia jurisdicción para fiscalizar al poder administrador⁷⁹. Sin desconocer la importancia, incluso política, de las instituciones fiscalizadoras en general, de la que paradójicamente proviene muchas veces su debilidad, provocada desde fuera y preventivamente por los presuntos controlables, resulta, no obstante, desorbitado convertirlas en un auténtico Poder en su estricto sentido institucional y constitucional.

La fiscalización de la actividad administrativa adopta diferentes modalidades, de las que sólo algunas interesa analizar aquí y ahora⁸⁰.

⁷⁷ ALESSI, Renato: *Sistema istituzionale del Diritto Amministrativo italiano*, págs. 81 y 124.

⁷⁸ W. I.: *The constitutional structure of modern China* (Melbourne, 1947); LAIN JUNG: *L'esprit et la pratique de la Constitution chinoise* (Dijon, 1934).

⁷⁹ *Le contrôle des finances*, págs. 120-121.

⁸⁰ Sobre esta materia es fundamental el estudio monográfico de RODRÍGUEZ MORO, Nemesio: *Fiscalización administrativa*, «Nueva Enciclopedia Jurídica Seix», tomo VI, donde pueden encontrarse no sólo un amplio planteamiento del tema sino una información bibliográfica exhaustiva.

Ante todo, la fiscalización puede realizarse desde dentro o desde fuera de la propia Administración pública, es decir, puede ser autónoma o heterónoma. Esta última se ejerce por dos distintos órganos constitucionales: las Asambleas parlamentarias y el Poder judicial. Los Tribunales de Cuentas, paradójicamente, ofrecen su trayectoria histórica y en el Derecho comparado una solución ambivalente, porque muestran de una parte su faceta jurisdiccional y, de otra, su vinculación casi universal al poder legislativo. Tanto si adoptan la forma de Tribunal como si aparecen con una silueta menos judicial, según ocurre en los países anglosajones o en algunos hispanoamericanos, todas estas instituciones se encuentran al margen de la Administración y, en consecuencia, su actividad fiscalizadora se produce desde el exterior.

En una perspectiva temporal, la fiscalización se clasifica en preventiva, si es anterior o simultánea al acto fiscalizado, y consuntiva, si interviene posteriormente. De todas las Leyes orgánicas de nuestro Tribunal de Cuentas, sólo el Estatuto de 1924, que creó el Tribunal Supremo de la Hacienda pública, acumuló ambas funciones fiscalizadoras dentro de la competencia de un mismo organismo. Las demás silencian el carácter de la fiscalización ejercida por el Tribunal y originan así una cierta imprecisión conceptual, aunque luego quepa concretar su perfil funcional mediante la enumeración de sus específicas atribuciones, referentes todas ellas exclusivamente a la fiscalización *a posteriori*. La preventiva e interna se ejerce por la Intervención General de la Administración del Estado.

La coexistencia de ambas modalidades fiscalizadoras ha producido polémicas estériles e incluso fricciones entre los distintos órganos encargados de cada una de ellas. Como señala MIRIMONDE⁸¹, la fiscalización preventiva y simultánea no hace superflua la fiscalización posterior. Esta última desempeña, en efecto, un importante papel complementario. Muy frecuentemente aquélla no contempla una operación en su conjunto, sino tan sólo de modo fragmentario, según se desarrolla gradualmente en su realización. Además, debe ser rápida, para no entorpecer la marcha normal de la Administración, mientras que la fiscalización consuntiva reconstruye la totalidad de un asunto y puede relacionarlo con otros análogos. Un fraude grave queda al descubierto muchas veces mediante tal reconstrucción.

Por otra parte, junto a la Administración, que debe actuar rápidamente, es útil disponer de un órgano que –sin apresuramiento– pue-

⁸¹ Ob. cit., págs. 8-9.

da analizar exhaustivamente cualquier cuestión mal resuelta y que, por ello, estará capacitado para sugerir mejores soluciones. Como consecuencia de su generalidad y de su amplia perspectiva, la fiscalización posterior se encuentra también ventajosamente situada para obtener las enseñanzas útiles de ciertas experiencias. La comparación de todas las contabilidades de una idéntica categoría permite descubrir mejor las imperfecciones o las lagunas de la reglamentación vigente. En sentido inverso, al confrontar las contabilidades de servicios análogos, insertos en Ministerios diferentes, resulta posible encarar la conveniencia de trasplantar ciertas reformas o generalizar determinados progresos.

Otras calificaciones de las distintas modalidades o tipos de fiscalización ofrecen menos interés en esta materia. Se habla de fiscalización permanente o temporal sobre los actos y sobre la actividad, de legitimidad o de oportunidad e incluso técnica... El Tribunal de Cuentas es un órgano fiscalizador permanente, cuyo ámbito se extiende a los actos y a las personas y que, en principio, enjuicia no sólo la legitimidad, sino además la oportunidad y la conveniencia de la actuación administrativa, si bien al contemplar ambas su función adquiera matices diferentes. FÁBREGAS DEL PILAR pretendió diferenciar las atribuciones del Tribunal y de la Intervención General mediante el último criterio⁸², limitando la competencia de ésta el examen de la legalidad y sometiendo a aquél el enjuiciamiento de las facultades discrecionales. No parece exacta ni fecunda tal diferenciación, puesto que al Tribunal deben corresponder ambas, si no quiere desvirtuarse su esencial significado. Al comprobar la legitimidad juzga y fiscaliza, y, normalmente, al valorar la oportunidad tan sólo fiscaliza.

3. *Carácter constitucional del Tribunal de Cuentas*

Muchas páginas se han escrito sobre el pretendido carácter constitucional del Tribunal de Cuentas, sin que hasta la fecha se maneje al hacerlo un criterio inequívoco. No resulta claro si para tal calificación se atiende a la situación del Tribunal en el esquema de las instituciones políticas, a su función objetivamente considerada, a su importancia intrínseca o a su prestigio, a su vinculación con las Asambleas parlamentarias o –simplemente– a su inclusión expresa en las Constituciones o Leyes fundamentales. Conviene advertir en este momento que al utilizar aquí la palabra «constitucional» se intenta abstraerla de toda su carga emocional o ideológica, ligada a un libe-

⁸² FÁBREGAS DEL PILAR, José María: *El control de la actividad fiscal del Estado según el Derecho español*, Madrid, 1956, págs. 38-39.

ralismo quizá necesario y fructífero en su momento histórico, pero actualmente superado por exigencias de la solidaridad humana, superación que no significa menosprecio ni olvido de sus valores fundamentales.

Desde una perspectiva puramente formal y en realidad superficial, puede entenderse que esta característica sólo es apreciable cuando el Tribunal de Cuentas se inserta explícitamente como una de las instituciones reguladas y previstas por la Constitución o Ley fundamental. Tal criterio resulta no sólo equívoco, sino insuficiente, tanto en nuestro ordenamiento jurídico como en los demás. En éstos y en aquél, los órganos de la fiscalización contable aparecen unas veces comprendidos y otras muchas omitidos en las normas constitucionales. Concretamente en España, si bien la rendición de cuentas figura exigida en todas nuestras Constituciones (salvo en las actuales Leyes fundamentales)⁸³, no ocurre lo mismo con el Tribunal. La Constitución de 1808 establecía un Tribunal de Contaduría General (art. 122), la de 1812 alude a una Contaduría Mayor de Cuentas (art. 350), la de 1869 acepta implícitamente la existencia del Tribunal de Cuentas (núm. 5.º del art. 58) y la de 1931 mantiene de modo expreso y con cierto énfasis esta institución (art. 120). En cambio, omiten toda referencia a la rendición de cuentas y al Tribunal encargado de su enjuiciamiento del Estatuto Real de 1834 y las Leyes fundamentales vigentes en la actualidad. Este análisis demuestra que el criterio utilizado carece de utilidad para afirmar o negar el carácter constitucional de la jurisdicción contable. El Tribunal de Cuentas, en efecto, aparece regulado en Leyes ordinarias, pero esto mismo ocurre con el Tribunal Supremo de Justicia, cuya naturaleza constitucional es indiscutible.

La circunstancia de que el Tribunal de Cuentas no figure directamente en la Constitución no es —como señala MOFFA⁸⁴— un obstáculo insalvable para calificarlo como órgano constitucional. Con un criterio objetivo basado en la trascendencia de su función fiscalizadora, es indiscutible que reviste los elementos esenciales para ser estimado como tal. Santi ROMANO, en una posición intermedia, considera que la «Corte dei Conti» es un órgano de importancia, aunque no de naturaleza constitucional, porque le están atribuidas una serie de fun-

⁸³ Constitución de 1808, artículo 122; Constitución de 1812, artículos 351 y 352; Constitución de 1837, artículo 72; Constitución de 1845, artículo 74; Constitución, no promulgada solemnemente, de 1854, artículo 79; Constitución de 1869, artículo 101; Constitución de 1876, artículo 85; Constitución de 1931, artículo 109.

⁸⁴ Ob. cit., pág. 83.

ciones que forman parte del control ejercitado por el Parlamento para la aprobación del presupuesto, pero que no pueden entenderse delegadas del Poder legislativo⁸⁵. Sin embargo, ZANOBINI es más radical: el carácter constitucional de un órgano se determina por su posición suprema en el ordenamiento del Estado, no por la importancia o naturaleza de sus funciones. Estas, en cuanto vinculadas a las de los órganos constitucionales, pueden tener por sí mismas tal carácter, pero no sirven para transformar la posición jurídica de la institución que las ejerce. En consecuencia, niega que la «Corte» tenga tal naturaleza⁸⁶.

Un criterio estructural parece más fecundo, aunque tampoco ofrezca una seguridad completa. En una clasificación de los distintos órganos (legislativos, judiciales y administrativos) dentro del esquema institucional del Estado, se distingue entre órganos constitucionales y aquellos que carezcan de este carácter. Según RANELLETTI, son aquellos los primarios, fundamentales y esenciales para la actividad del Estado, instituidos como tales en la misma Constitución, en la cual encuentran por ello directamente el título de su existencia y de sus atribuciones⁸⁷. Estos órganos actúan inmediatamente la potestad soberana del Estado, en el ejercicio de las funciones en que se concreta, y por ello se denominan también «inmediatos», en contraposición a los demás, llamados «mediatos». En los primeros se manifiesta evidentemente la autonomía y la independencia de la función, en cuanto son sustraídos al imperio de otros órganos, lo que no ocurre respecto de los últimos, vinculados a distintas instituciones constitucionales, de las que aparecen como subordinados para el ejercicio de las correspondientes atribuciones y de las que derivan, lógicamente, su competencia. Aunque tal tendencia parece reconducirnos a un criterio formal. GARCÍA-TREVIJANO aclara seguidamente que en este sentido son órganos constitucionales los legislativos, los judiciales supremos y los administrativos o de gobierno, también superiores. Algunas veces sucede que, con algunas modificaciones constitucionales, órganos que antes no tenía aquella consideración pasan a adquirirla, como ha sucedido en diversos países con el Consejo de Estado y el Tribunal de Cuentas⁸⁸.

⁸⁵ *Corso di diritto costituzionale*, pág. 321. En el mismo sentido, DE OLIVEIRA, Aguedo: *O centenario do Tribunal de Contas*. Lisboa, 1949, pág. 11. Tal distinción parece artificiosa e infecunda.

⁸⁶ *Ob. cit.*, III, pág. 50.

⁸⁷ *Instituzioni*, pág. 478

⁸⁸ *Principios jurídicos de la organización administrativa*, IEP, Madrid, 1957, páginas 103-104.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas reviste, sin duda alguna, estos requisitos esenciales de plena autonomía y de completa independencia, ya que –como señala MOFFA– no es, por otra parte, concebible un control público subordinado a los demás Poderes⁸⁹. Ningún órgano, incluso claramente constitucional, del Estado tiene atribuciones para interferir el ejercicio de su misión fiscalizadora. Por ello, parece correcta la opinión coincidente de la gran mayoría de la doctrina, que califica la actividad del Tribunal como una función de naturaleza constitucional. Si se utiliza el principio estructural como orientador, resulta innegable también el carácter constitucional del Tribunal de Cuentas, ya que desde 1870 esta institución tiene no sólo la calificación honorífica de Supremo en su ámbito jurisdiccional, según ocurría ya en 1851, sino además las características sustanciales que dan pleno sentido a tal calificación, puesto que contra sus resoluciones en casación y revisión no se da recurso alguno, como quedó expuesto atrás⁹⁰.

4. *La jurisdicción contable y el Poder legislativo*

Un último criterio se basa en la íntima vinculación existente entre la jurisdicción contable y las Asambleas parlamentarias, vinculación que puede rastrearse no sólo en nuestro pasado histórico, sino en una panorámica universal. Según podrá comprobarse más adelante, las Cortes y los Parlamentos surgen como consecuencia de las crecientes y acuciantes necesidades de los Reyes para hacer posible y legitimar la recaudación de los tributos, lo que en seguida hace surgir en estas Asambleas el deseo de fiscalizar su cobranza y su correcta aplicación (el gasto público), evolución característica de los países de la Europa occidental. En estas facultades fiscalizadoras se encuentra la raíz de la cual brotarán luego las diversas modalidades de las instituciones especializadas y permanentes que se crean o se revitalizan para desarrollarlas.

⁸⁹ Ob. cit., pág. 83.

⁹⁰ El Decreto de 29 de mayo de 1863 decía: «Existe un Tribunal encargado *constitucionalmente* de residenciarla, examinando, censurando, enjuiciando y dando su fallo; Tribunal cuya organización más bien política y judicial que administrativa, no parece sino que obedeció al pensamiento preconcebido del establecimiento de la República en España, dando a aquel Alto Cuerpo orígenes y formas de carácter puramente constitucional.»

Un signo indiciario que ratifica tal conclusión está constituido por la clasificación del Tribunal en las Leyes de Presupuestos, en las que tradicionalmente viene incluido dentro de una Sección específica de las llamadas «Obligaciones generales del Estado», junto con la Jefatura del Estado de las Cortes y otros órganos constitucionales, antes y al margen de los Departamentos ministeriales, si bien el Tribunal Supremo aparezca incluido, en cambio, en la Sección correspondiente al Ministerio de Justicia.

Por otra parte, y desde una perspectiva conceptual, se ha afirmado reiteradamente el carácter constitucional de los Tribunales de Cuentas, porque «el control financiero es un corolario inseparable de la soberanía nacional», cuyo desarrollo es paralelo al del Poder legislativo en materia presupuestaria, según MIRIMONDE⁹¹. CORRALES había ya señalado con insistencia esta misma característica, que justificaba mediante un análisis histórico y de los ordenamientos contemporáneos, para concluir que «la fiscalización del empleo de los tributos lleva consigo la creación del Tribunal, que, lejos de perder eficacia y fuerza al establecerse el sistema constitucional, halla en él su completo desarrollo»⁹². También ORTIZ ARCE afirmaba que el Tribunal se encuentra ligado en el curso de su historial al sistema constitucional, por corresponder al Parlamento la alta misión de crítica y sanción de las aplicaciones dadas a sus preceptos sobre ingresos y pagos por el Poder ejecutivo; en definitiva, si es propio de la soberanía del Estado contrastar la realización de la norma jurídico-financiera, resulta evidente que las facultades del Tribunal de Cuentas se ejercen por delegación del Poder legislativo, y aún podría afirmarse que más bien son delegación del Poder moderador, pues resultan indispensables para el mantenimiento de la armonía y equilibrio de los poderes legislativo y ejecutivo entre sí mismos y con la opinión pública⁹³.

En muchos países aparece también, más o menos explícita, esta conexión de la institución fiscalizadora con la Asamblea parlamentaria, que normalmente se realiza mediante el «rapport», informe, dictamen o memoria en la que aquella expone el resultado de su investigación, con un análisis de la contabilidad enjuiciada. Así ocurre, por ejemplo, en Francia, Italia o Bélgica. En algunos países, la vinculación es aún más estrecha al actuar el órgano fiscalizador como un auténtico delegado de la Asamblea, incluso subordinado directamente a una Comisión de ella. Este es el sistema inglés, en el que existe una Comisión revisora, el «Committee of Public Accounts», encargada de resolver acerca de los reparos que formula el «Audit Office», carente de poderes decisorios, por lo que –según MARCE– es un Tribunal incompleto, compuesto de un Ministerio público y desprovisto de jueces. En realidad, el Comité es el auténtico Tribunal,

⁹¹ MIRIMONDE, ob. cit., pág. 1, añade: «La Historia permite comprobar un desarrollo paralelo entre el papel del poder legislativo en materia presupuestaria y las funciones del órgano encargado del control financiero.»

⁹² Ob. cit., pág. 30. Como atributo de soberanía, pág. 11. El carácter constitucional de su función en pág. 44.

⁹³ Ob. cit., págs. 383-384.

creado en 1861, que consta de 15 miembros elegidos anualmente y presididos por un miembro del partido que en aquel momento está en la oposición. La Cámara de los Comunes dedica desde 1907 alguna sesión al debate del informe del Comité. Este original mecanismo, de perfiles peculiares, muestra una vez más la sutileza política británica⁹⁴.

La trayectoria histórica del Tribunal de Cuentas español revela, según se comprobará en seguida, que la Contaduría Mayor surgió como consecuencia de las protestas y peticiones de las Cortes de Castilla, si bien como éstas carecían de atribuciones resolutorias, quedó aquella ligada al Monarca, por cuya delegación actuaba, subordinación al Poder ejecutivo que malogró sus posibilidades y que en épocas posteriores ha afectado gravemente a su normal desarrollo, por la inercia de la tradición. Esta dependencia se mantiene para el Tribunal Mayor de Cuentas, vinculado al Ministerio de Hacienda (art. 1.º de la Real Cédula de 10 de noviembre de 1828). La Ley orgánica de 1851 (núm. 8.º del artículo 16) le encomienda la misión de hacer las observaciones y promover las reformas a que dieran lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos o los vicios notados en la contabilidad por el resultado del examen anual de cuentas, aunque sin expresa indicación del destinatario de esta información.

Desde 1870 el informe sobre el resultado de la función fiscalizadora del Tribunal se denomina Memoria y ha de ser elevada precisamente a las Cortes (núms. 9.º, 10, 11, 12 y 13 del art. 16), situación que se mantiene también en el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda pública de 1924, cuyo artículo 2.º le atribuye —entre otras funciones— el asesoramiento de las Cortes de la Nación en materia financiera, para lo que deberá formular las correspondientes Memorias (núms. 10, 12 y 13 del art. 6.º). Sustancialmente en el mismo sentido se pronunciaba la Ley orgánica de 1934 (núms. 8.º, 10, 11, 12 y 17 del art. 11). En la vigente norma reguladora del Tribunal de Cuentas se ha desvirtuado en cierto modo esta vinculación funcional, pues el resultado del ejercicio de su competencia fiscal ha de ser puesto en conocimiento del Jefe del Estado y de las Cortes (párrafo 3.º del art. 1.º), y no se olvide que éstas son simplemente un órgano colaborador del Poder legislativo, que corresponde con plenitud al prime-

⁹⁴ MIRIMONDE, ob. cit., pág. 15. En Suecia existe también una Comisión parlamentaria, como en Argentina: AHUMADA, Guillermo: *Tratado de Finanzas públicas*, Córdoba, 1956, I, págs. 507-508.

ro⁹⁵. No obstante, conviene señalar que el artículo 9.º del Fuero de los Españoles otorga a las Cortes una competencia exclusiva en materia tributaria y presupuestaria, cuyo natural complemento debiera consistir en una actividad posterior para la aprobación, en su caso, de la Cuenta General del Estado, y así al parecer lo ha entendido el actual Gobierno, como los precedentes, al formular los proyectos de Ley correspondientes a los ejercicios económicos atrasados (1920-1960) y remitirlos a las Cortes.

Resulta necesario indicar, finalmente, que en las tres normas anteriores a la vigente, la vinculación con la Asamblea legislativa era también orgánica, puesto que el nombramiento y la separación de los altos cargos del Tribunal de Cuentas estaban atribuidos a una Comisión mixta de miembros de ambas Cámaras, Congreso y Senado (1870), a los Presidentes de los Cuerpos colegisladores en actuación conjunta (1924) o a una Comisión especial de las Cortes (1934). Sin embargo, en ninguna de las Constituciones españolas se afirmó nunca explícitamente que el Tribunal de Cuentas dependiera directamente del Congreso o de las Cortes, ni tampoco que actuara como su delegado, salvo en la de 1931⁹⁶, si bien tal dependencia apareciera implícita en la de 1869. Esta previsión, cuya finalidad esencial consiste en desligarle en su vinculación al Poder ejecutivo, al que precisamente debe enjuiciar, es quizá elogiable y admisible por su excelente intención, pero no resulta la idealmente deseable y técnicamente fecunda. En realidad, parece preferible la separación de ambos Poderes –legislativo y ejecutivo– y su absoluta independencia frente a ellos, como establece el artículo 3.º de la Ley de 3 de diciembre de 1963, siempre que, naturalmente, la desvinculación de la Asamblea representativa no se utilice para dejar aislado e inerte al Tribunal ante la Administración

⁹⁵ DE JUAN ABAD, ob. cit., págs. 37-38, propugna que el Tribunal de Cuentas se vincule al supremo órgano legislativo: las Cortes. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ-VICTORIO, ob. cit., pág. 39, indica que «convendría el establecimiento formal de relaciones, hoy inexistentes, entre el Poder legislativo y el Tribunal, ya que la Ley orgánica de éste le marca la remisión de sus Memorias no sólo al Jefe del Estado, sino también a las Cortes, y al ponerse en práctica este imperativo legal, resulta que como quiera que al Pleno de las Cortes no le reconoce su Ley orgánica de 17 de julio de 1942, entre sus atribuciones específicas, la de conocer del examen de la Cuenta General del Estado, habrá que entender que esta facultad está atribuida solamente a la Jefatura del Estado, que continúa con la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general, según la Ley citada».

⁹⁶ El artículo 120 decía: «El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado. Una Ley especial regulará su organización, competencia y funciones. Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales.»

y que, además, tal independencia no se quede en una piadosa declaración, desprovista de las garantías sustanciales para que se haga realidad.

Sin embargo, desde una perspectiva empírica, la separación de poderes parece imponer paradójicamente una estrecha relación entre la Asamblea representativa y la jurisdicción contable, puesto que la actuación de ésta ofrece matices y repercusiones de indudable trascendencia política. Por otra parte, la existencia de Tribunales emanación del Poder legislativo no se agota con los Tribunales de Cuentas o instituciones análogas. Recuérdese la singular figura del «Justitiaombudsman» sueco, trasplantada luego a otros países⁹⁷. En materia de responsabilidad civil de la Administración actúa en los Estados Unidos de América la «Cour of Claims», creada por el Congreso y a él vinculada⁹⁸. La razón histórica de esta simbiosis parlamentario-judicial es históricamente explicable. Se trata de funciones que ejercieron, por diferentes motivos tradicionales y políticos, los Parlamentos,

⁹⁷ En Suecia, la institución del «Justitiaombudsman» data de 1809, pero la figura, tal y como existe ahora, fue creada en 1915, y desde 1957 extiende sus funciones también a la Administración local. En 1955 se nombró en Dinamarca el primer Delegado parlamentario («Folketingets Ombudsman»), que abarca tanto a la Administración civil como la militar. En Noruega se creó en 1822 el «Generalprocurör» y el «Militaerombudsman», que existe desde el final de la Segunda Guerra Mundial. Después de 1958 se estableció un Comisario de Parlamento («Stortingets Ombudsman»), que extiende su jurisdicción a toda la Administración del Estado. Cfr. TERJE WOLD: *El Comisario del Parlamento noruego para la Administración civil*, en la «Revista de la Comisión Internacional de Juristas», vol. II, 2, y su recesión en «Documentación Administrativa», núm. 40, páginas 115-118.

⁹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Los principios de la nueva Ley de Expropiación forzosa*, IEP, Madrid, 1956, págs. 155-156: en materia de «torts» (daños extracontractuales), sin embargo, persistió la práctica de los «Private Bills». En forma creciente el Congreso se vio inundado de peticiones de este carácter. El LXXIV y el LXXV Congresos, por ejemplo, recibieron cada uno más de dos mil trescientas reclamaciones por este concepto, cuya cuantía total de indemnizaciones excedía de los cien millones de dólares. El escándalo se mezcló gravemente en el tema. Los dos factores empujaron fuertemente a una reforma que reconociese la persecución judicial de la responsabilidad extracontractual del Estado. Desde 1929 se estudian proyectos en este sentido, que no logran plasmarse en realidad hasta 1946. Como título IV de la «Legislative Reorganization Act», dictada en esta fecha, se incluyó una «Federal Tort Claims Act», que acogió, por vez primera, el principio de la responsabilidad extracontractual del Estado americano. Es expresiva esta inclusión de la Ley de responsabilidad en la Ley general de reorganización del Congreso, porque prueba, mejor que cualquier afirmación, cómo ha sido el cuidado de descargar las labores del Congreso, y, muy principalmente, el de regular y moralizar su actuación, las razones que han movido a reforma tan trascendental, aunque, naturalmente, se incluyesen en la cuestión los motivos generales que postulaban la regla de la responsabilidad estatal judicialmente exigible. La competencia se atribuye a los Tribunales de Distrito, con apelación ante la «Cour of Claims».

y cuyo volumen y complejidad técnica han llegado a desbordar su capacidad. La solución para descargarse de ellas ha consistido en la creación de órganos especializados y dependientes, en principio –por inercia–, de la misma Asamblea.

Por otra parte, existen razones profundas, unas de tipo sociológico, recuerdo atávico de la lucha de fuerzas antagónicas, y otras, también residuales de concepciones jurídicas primitivas. La circunstancia de que sólo quien hace la Ley pueda dispensar su aplicación mediante el privilegio, explica la creación de la «Court of Claims». Igualmente sucede con el hecho de que las facultades legislativas y judiciales se encuentren íntimamente ligadas en el origen de las sociedades históricas. El Rey es Juez antes y al mismo tiempo que legislador, porque en ambos casos crea Derecho, unas veces mediante declaraciones generales y otras al resolver cada caso concreto. Las Asambleas representativas legislan y juzgan simultáneamente, coexistencia de atribuciones que llega hasta nuestros días si se recuerdan las facultades judiciales de la Cámara de los Lores inglesa o el Senado español hasta 1931. La evolución jurídica marcha en el sentido de separar progresivamente ambas funciones. Para las cuestiones de más pronta y frecuente aparición y de menor trascendencia colectiva, fueron surgiendo las jurisdicciones de más solera (criminal y civil), mientras que en otras materias de carácter más complejo, cuyo perfil jurídico ha sido sistemáticamente oscurecido por su gran significación política, las dificultades fueron mayores y, en consecuencia, retardaron este desarrollo. Sin embargo, tal evolución se produce inexorablemente y está en trance de culminación, primero mediante la posibilidad de enjuiciamiento de todos los Poderes del Estado (inconstitucionalidad de las Leyes, jurisdicción contencioso-administrativa y contable, etc.) y, después, sometiendo la propia soberanía estatal, en su actuación exterior, al juicio de Tribunales internacionales.