



**Tribunal de Contas  
de ESPANHA**

**Tribunal de Contas  
de PORTUGAL**



# **I Encontro dos Tribunais de Contas de ESPANHA e de PORTUGAL**

**Lisboa, 25-26 de Setembro de 2003**



**Tribunal de Contas  
de ESPANHA**

**Tribunal de Contas  
de PORTUGAL**



## **I Encontro dos Tribunais de Contas de Espanha e de Portugal**

**Lisboa, 25-26 de Setembro de 2003**

**Tribunal de Contas  
Lisboa  
2004**



## SUMÁRIO

<b>Programa</b> .....	<b>5</b>
<b>Sessão de abertura</b> .....	<b>7</b>
Presidente do Tribunal de Contas de Portugal .....	9
Presidente do Tribunal de Contas de Espanha .....	13
<b>Tema I - Articulação entre a função de auditoria/ /fiscalização e a função jurisdicional</b> .....	<b>21</b>
Conselheiro Javier Medina Guijarro (TCE) .....	21
Conselheiro Lídio de Magalhães (TCP) .....	33
<b>Conferência sobre “A fiscalização das contas dos partidos políticos em Espanha”</b> .....	<b>43</b>
Conselheiro Felipe Garcia Ortiz (TCE) .....	45
<b>Tema II - Controlo das subvenções a entidades não públicas.</b> .....	<b>55</b>
Conselheiro Rafael Maria Corona Martin (TCE) .....	57
Conselheiro José Alves Cardoso (TCP) .....	87
<b>Tema III - Controlos horizontais, v.g. no sector da educação</b> .....	<b>103</b>
Conselheiro Carlos Moreno (TCP) .....	105
Conselheiro Manuel Nuñez Pérez (TCE) .....	113
<b>Sessão de encerramento</b> .....	<b>143</b>
Presidente do Tribunal de Contas de Espanha .....	145
Presidente do Tribunal de Contas de Portugal .....	148



## PROGRAMA

### 25 de SETEMBRO

- 09H45** Abertura do Encontro (Auditório do Tribunal de Contas)
- Presidente do Tribunal de Contas de Portugal
  - Presidente do Tribunal de Contas de Espanha

**10H00/12H00** **1.ª Sessão de trabalho**

Tema I – *Articulação entre a função de auditoria/fiscalização e a função jurisdicional*

- Moderador: Conselheiro Carlos Morais Antunes, TCP
- Comunicações iniciais: Conselheiro Javier Medina Guijarro, TCE
- Conselheiro Lídio de Magalhães, TCP
- Debate

(11H00/11H15 - Intervalo)

**12H00/12H30** **Conferência sobre *A fiscalização das contas dos partidos políticos em Espanha***

- Moderador: Conselheiro Ramon Alvarez de Miranda, TCE
- Conferencista: Conselheiro Felipe Garcia Ortiz, TCE

**14H30/17H00 2.ª Sessão de trabalho**

Tema II – *Controlo de subvenções a entidades não públicas*

- Moderador: Conselheiro João Pinto Ribeiro, TCP
- Comunicações iniciais: Conselheiro Rafael Maria Corona Martin, TCE
- Conselheiro José Alves Cardoso, TCP
- Debate

**26 de SETEMBRO**

**09H30/12H00 3.ª Sessão de trabalho**

Tema III – *Controlos horizontais, v.g. no sector da educação*

- Moderador: Conselheiro Luís Martinez Noval, TCE
- Comunicações iniciais: Conselheiro Carlos Moreno, TCP
- Conselheiro Manuel Nuñez Pérez, TCE
- Debate

(11H00/11H15 - Intervalo)

**12H00 Sessão de encerramento**

- Presidente do Tribunal de Contas de Espanha
- Presidente do Tribunal de Contas de Portugal



## Sessão de abertura



As minhas primeiras palavras são de saudação ao Presidente Ubaldo Nieto de Alba e a todos os Conselheiros que compõem a Delegação do Tribunal de Contas de Espanha.

Desde a primeira hora que o Presidente Ubaldo Nieto acolheu e acalentou a ideia da realização deste encontro que visa a troca de experiências e informação mútua entre as Instituições Supremas de Controlo externo independente dos nossos dois países.

Espanha e Portugal estão condenados a entenderem-se naquilo que os une no interior da União Europeia que é muito mais do que aquilo que os divide. Os Tribunais de Contas de ambos os países não podem, pois, estar de costas voltadas. Este encontro constitui uma excelente oportunidade de darmos início a um caminho que se espera frutuoso para ambas as instituições.

Na Europa e não só, esta colaboração entre instituições de países vizinhos tem sido muito frequente e até bastante intensa. Recordo a cooperação existente entre as instituições de países como a Bélgica e a Holanda, ou países atravessados pelo Danúbio como a Alemanha, a Áustria e a Hungria. No âmbito da União Europeia instituições de países vizinhos cooperam estreitamente chegando a realizar, como sabemos, auditorias conjuntas sobre questões comuns, designadamente auditorias ambientais, embora com relatórios finais próprios.

Há que realizar no plano das relações bilaterais aquilo que há muitos anos é prática salutar de estreita cooperação no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da OLACEFS.

Ambas as Instituições Supremas de Controlo inscrevem nas suas competências uma ampla função de auditoria externa da actividade financeira do Estado e uma função jurisdicional que queremos efectiva.

Será este, pois, o primeiro tema – articulação da ambas as funções – que vai ocupar a nossa primeira sessão de trabalho. As outras duas sessões tratarão do aprofundamento das reflexões da função de auditoria na área das subvenções e em áreas horizontais como a educação.



**Alfredo José de Sousa**  
Presidente do  
Tribunal de Contas de Portugal



Recorde-se que ambas as instituições supremas de controlo desenvolvem a par de uma ampla função de auditoria uma função jurisdicional. Ambas pertencem à minoria das Instituições Superiores de Controlo na Europa que têm funções jurisdicionais. Curiosamente, eu chamava à colação esta constatação que desde sempre me tem causado estranheza nas organizações internacionais. São frequentíssimas as realizações de Seminários e de outros eventos entre as Instituições Superiores de Controlo no âmbito da EUROSAI e cujo tema exclusivo é a Auditoria nas suas diversas vertentes. Nunca houve eventos iguais ou idênticos em que as Instituições Superiores de Controlo que têm também funções jurisdicionais, se debruçassem sobre a sua problemática e a comparassem entre si, quer na sua extensão quer na sua complexidade. Tanto quanto me é dado aperceber, aquilo que se faz no Tribunal de Contas de Portugal em matéria de função jurisdicional é diferente do que se faz em Espanha, em Itália, na Bélgica, na Grécia, no Luxemburgo. E, sobretudo o que se faz em França, que foi a mãe das Instituições Supremas de Controlo com função jurisdicional.

Esperemos que, e conto com a colaboração e o interesse do meu querido amigo Presidente Nieto como Secretário-Geral da EUROSAI, esta ideia siga o seu curso, quer através da realização de um Seminário ex-professo quer na integração num qualquer dos Seminário que normalmente a EUROSAI organiza.

Os temas que trataremos nas três sessões de trabalho foram propostos pela comissão preparatória desde Encontro, constituída pelos Senhores Conselheiros Rafael Corona e Javier Medina, pelo Tribunal de Contas de Espanha e pelos Senhores Conselheiros Carlos Moreno e Morais Antunes, pelo Tribunal de Contas de Portugal.

Todos os temas se revestem da maior importância e actualidade, do ponto de vista das nossas instituições.

Nos Estados modernos é hoje em dia unanimemente aceite que a função de controlo financeiro por uma entidade superior externa e independente é uma das melhores garantias de gestão da coisa pública. Ela é exigida

pelo legítimo interesse dos contribuintes em conhecer com a maior transparência possível, o destino dos seus tributos.

A função de controlo externo das finanças públicas atribuída aos Tribunais de Contas, além de difícil e exigente, deverá acompanhar a cada vez mais complexa actividade financeira do Estado e situar-se sempre numa perspectiva técnica, sem pôr em causa as legítimas opções políticas dos Governos.

As exigências da globalização e competitividade das economias, as constantes aquisições científicas e tecnológicas, as prementes pressões desta sociedade de informação e comunicação e sobretudo as cada vez maiores reivindicações dos cidadãos eleitores em geral e dos grupos de pressão em particular, levam o Estado a lançar mão de exercícios imaginativos de engenharia jurídica, orçamental, social e política que implicam uma complexa actividade financeira.

Todas estas transformações se traduzem num permanente desafio de actualização para as instituições superiores de controlo externo, no sentido de se adaptarem à própria evolução institucional do Estado, e às exigências da sociedade.

Os órgãos de fiscalização financeira e de gestão económica da actividade dos Estados a todos os níveis, têm de encarar, reflectir e acompanhar esses ventos de mudança.

Estou certo que da nossa reflexão colectiva há-de resultar uma ideia mais perfeita e ancorada nas realidades do presente e nas perspectivas do futuro, do que deverá ser o controlo externo independente dos Tribunais de Contas de Espanha e Portugal.



Muy buenos días a todos.

Mis primeras palabras tienen que ser para mostrar la satisfacción por la celebración de este primer Encuentro ibérico, Tribunal de Cuentas de Portugal y Tribunal de Cuentas de España, Encuentro de dos Instituciones que tienen, incluso, un recorrido histórico muy paralelo desde hace 500 o 600 años, con 100 años, más o menos, de diferencia. Pasando por avatares comunes, en los momentos en que nuestros países atravesaban por regímenes menos liberales o más democráticos, también tienen un pasado que nos une. Estas relaciones no son independientes de las personas que representan a las Instituciones y yo tengo que decir que nuestras relaciones con el Presidente Alfredo Sousa son excelentes. Nuestras relaciones van más allá del pasado, se proyectan hacia el futuro, que abarca dos grandes ámbitos, el primero de ellos, el europeo. Pertenece a la Unión y nos encontramos constantemente en el Comité de Contacto y con el Tribunal de Cuentas Europeo. En el marco de EUROSAL, donde España ostenta la Secretaría permanente de la Asociación, Portugal es miembro de pleno derecho y observador en el Comité Directivo. Pero nuestra proyección va más allá de Europa, se extiende hacia Iberoamérica donde, desde aquellos momentos del Tratado de Tordesillas, mantenemos vínculo común. Así, a través de nuestra participación en EUROSAL, hemos conseguido hermanar la Asociación de Tribunales de Cuentas de Iberoamérica, OLACEFS, con EUROSAL, propiciando Encuentros euroamericanos que tuvieron su origen en el que celebramos en Madrid. El último Encuentro fue en Cartagena de Indias y el próximo tendrá lugar en Londres. También se está propiciando, a través de una petición de Alfredo Sousa, un Encuentro en EUROSAL sobre Tribunales de Cuentas con jurisdicción contable.



**Ubaldo Nieto de Alba**  
Presidente do  
Tribunal de Contas de Espanha\*

\* Intervenção transcrita a partir da gravação áudio, com posterior revisão do autor.



En el ámbito jurisdiccional es donde nuestra historia tiene algo que nos diferencia de otros Tribunales de Cuentas que únicamente cuentan con función fiscalizadora.

Nuestras Constituciones respectivas son Constituciones modernas, abiertas, en las cuales se cuida mucho la diferenciación entre el ámbito de las responsabilidades contables y de gestión y el de las responsabilidades políticas. También han ido mas allá en que nuestras Instituciones no sean simples fiscalizadoras del gasto público en su aspecto formal y legal, sino que comprueben, además, si los recursos públicos se han gastado con criterios de eficacia y eficiencia. Y cuando se entra en el ámbito de la gestión del gasto público, se termina detectando fallos de organización, pues, con frecuencia, la mala gestión es consecuencia de fallos en las normas de organización. Así, al poner de manifiesto en las fiscalizaciones estos fallos de gestión, derivan responsabilidades políticas, responsabilidades que trascienden de lo que es la responsabilidad de elegir o de vigilar al gestor, alcanzando la responsabilidad política de mejorar la organización del sector público.

Por todo ello resultan interesantes los temas que se van a tratar en este Encuentro. Uno de ellos, que va a ser inmediatamente abordado, se refiere a las relaciones entre jurisdicción y fiscalización. Nuestros Tribunales cuentan con jurisdicción contable; la idea del legislador cuando configuró esta responsabilidad (improrrogable, necesaria y exclusiva) fue no solamente conseguir el reintegro de una forma inmediata de los recursos públicos perjudicados, sino también facilitar al juez penal todos aquellos análisis contables que le pudieran permitir investigar otros tipos de responsabilidades, de tipo penal. Pero desde el punto de vista de los fiscalizadores, la función jurisdiccional contable tiene una incidencia cualitativa en la eficacia de la fiscalización, porque incita preventivamente a potenciar la fiscalización, hasta tal punto que todas las Instituciones que no tienen jurisdicción están deseando contar con ella. El gestor tiene más precaución ante un procedimiento jurisdiccional, puesto que, aún cuando es un

procedimiento que respeta todas las garantías (y nuestros sistemas son muy garantistas), sin embargo, ve afectada su persona y su credibilidad de una forma muy distinta a cuando se le hace una crítica como gestor.

El otro tema, lo ha mencionado el Presidente Sousa, es la fiscalización de los partidos políticos. Esta fiscalización siempre constituye una materia delicada. Yo, como Consejero en el Tribunal, he sido Ponente. Incluso estuve en Lisboa hace unos años dando una conferencia sobre el tema, pues somos de las pocas Instituciones que tenemos este cometido, un cometido, como he indicado, delicado. Más aún en nuestro caso, en el que la fiscalización tiene que presentarla el Presidente al Parlamento a través de una Comisión Mixta del Congreso y del Senado. Y el tema es delicado porque los partidos políticos no son sector público, ni tampoco cualquier sector privado, sino que cuentan con una organización y una gestión especial donde los criterios no son sólo de eficacia. Como a veces digo en el Parlamento, si a través de la fiscalización de los partidos políticos se da a la sociedad una imagen de benevolencia con los partidos, eso le resta credibilidad al Tribunal de Cuentas en su actuación sobre el conjunto del sector público, donde se sitúa el principal volumen del gasto público. En este tema, el Tribunal de Cuentas de España, después de haber pasado por avatares nada fáciles que han dado lugar a procedimientos y situaciones muy complicadas, hemos llegado a ese equilibrio que nos permite exhibir nuestra experiencia.

El tema de las subvenciones es un tema también muy importante, no sólo cuantitativa, sino cualitativamente. A veces, entorno a las subvenciones se produce un clima social en el que parece que la picaresca, las buenas relaciones y la proximidad al poder y al que las gestiona facilitan su obtención, como paso previo a lo que puede ser la corrupción. En España, en una Moción que elaboró el Tribunal de Cuentas, que se está teniendo en cuenta en el debate del proyecto de ley de subvenciones en el Parlamento, se ponía de manifiesto no sólo la importancia cuantitativa, en torno a los diez millones de euros, sino la importancia cualitativa de las subvenciones en cuanto al clima



social. Como he señalado, esta importancia radica en que muchas veces se está poniendo el énfasis en el aspecto material, en el aspecto de eficacia, y son las normas de organización las que contienen lo que se llama ahora en terminología moderna "riesgos morales", riesgos que pueden propiciar el clima y las actuaciones mencionadas. El economista de la economía material sólo piensa en términos de eficacia, pero la economía institucional contempla al gestor tomando decisiones con arreglo a sus preferencias y a otros aspectos de tipo subjetivo; por eso adquieren tanta relevancia las leyes y normas de organización.

El último tema que va a ser tratado aquí es el de las fiscalizaciones horizontales. En estas fiscalizaciones cabe distinguir dos aspectos, uno de ellos se refiere a lo que podríamos llamar fiscalizaciones interfronteras, que es más bien al aspecto técnico, por ejemplo, comparar la gestión de todas las entidades o empresas del mismo sector (hospitales, universidades, entidades mercantiles locales, etc.). Pero tienen una dimensión mucho más amplia, sobre todo para países como España, con una organización territorial descentralizada, donde contamos con controles externos en las Comunidades Autónomas que llevan a cabo su propia fiscalización. Nuestra Constitución reserva al Estado la legislación básica y la garantía de la cohesión territorial. Así, nosotros tenemos que hacer "horizontalidad" para comprobar si los principios de la legislación básica y de la cohesión territorial se cumplen. Naturalmente, todo es todavía muy novedoso. Incluso nuestros técnicos encuentran ciertas dificultades, porque ellos están más acostumbrados a la verticalidad, a hacer auditorías donde los ámbitos objetivos coinciden, a veces, con los otros controles internos o externos del mismo subsector o entidad. Hay que pasar de lo vertical a lo horizontal para no competir con los controles. Y este tema también lo van a tratar Vds. aquí, como ha dicho el Presidente Sousa.

Para concluir, quiero decir que todo esto nos está poniendo de manifiesto que en un mundo que se integra y se globaliza de acuerdo con

los principios y la filosofía de lo complejo, el todo es mayor que la suma de las partes, lo que nos obliga a adoptar estrategias de cooperación, mucho más productivas para conseguir el valor añadido, donde lo que se puede crear es mucho más importante que lo que se puede conquistar mediante estrategias de competencia y de conquista. En esta estrategia de la cooperación es en la que situamos este Encuentro, que esperamos sea, al mismo tiempo que muy fructífero en obtener ese valor añadido de la cooperación, también en la satisfacción de estar aquí reunidos con todos Vds.

Muchas gracias.





## **Tema I**

**Articulação entre a função de  
auditoria/fiscalização e a  
função jurisdicional**



Nuestro Tribunal de Cuentas, conforme al art. 136 de la Constitución Española, ejerce dos funciones, la fiscalizadora y la jurisdiccional sobre la responsabilidad contable. La primera se asemeja, tanto en contenido como en procedimientos, a la que ejercen otras Entidades Fiscalizadoras Superiores, con carácter posterior, sobre toda la actuación económico-financiera del Sector Público y sobre la base de los parámetros de la legalidad, economía, eficacia y eficiencia. En la línea expuesta, los resultados de la fiscalización, nuestros Informes o Memorias, Mociones y Notas, son similares a los que reciben otros Parlamentos Nacionales procedentes de sus órganos de fiscalización y nuestros procedimientos se ajustan a las normas o reglas procedentes de INTOSAI, EUROSAI, etc. sobre la materia.

Por ello, nuestro Tribunal de Cuentas no difiere en el ejercicio de la función fiscalizadora de otras Entidades Fiscalizadoras Superiores que, con distinta denominación, ejercen semejante labor en otros países de nuestro entorno, tales como Gran Bretaña, Francia, Alemania, Italia, Austria, Portugal, etc.

Sin embargo, en el ámbito de la función jurisdiccional no podemos afirmar tales coincidencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores que cuentan con esta segunda función.

La razón estriba no tanto en el diferente concepto de jurisdicción, puesto que nuestro Tribunal de Cuentas está incardinado en el ámbito del principio de unidad jurisdiccional que, conforme al art. 127 de la Constitución Española, es la base de nuestra organización jurisdiccional, sino en el contenido de nuestra jurisdicción, es decir, en la naturaleza civil o patrimonial de la responsabilidad contable.

Por ello, resulta difícil asimilar nuestro Tribunal a otros Órganos de Control Externo que existen en el marco del Derecho Comparado para incluirlo dentro de un modelo concreto, pues el contenido de nuestra jurisdicción, la llamada responsabilidad contable, no es coincidente con la que conforma el ámbito de las jurisdicciones de otros Tribunales de Cuentas



**Javier Medina Guijarro**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Espanha

en los que prima el tinte sancionador de las responsabilidades que exigen, frente al carácter marcado y exclusivo reparador y civil que informa a nuestro Tribunal.

En este sentido, el contenido material de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, conforme al art. 2.b) de su Ley Orgánica, consiste en

*«el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».*

En palabras de nuestro Tribunal Constitucional (ATC de 29 de octubre de 1996 y STC 187/1988):

*«el enjuiciamiento contable... aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional..., que... consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella, y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial, reglado en el capítulo Tercero, Título V, y desarrollado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso».*

De igual manera y también en palabras del Tribunal Constitucional (ATC de 16 de diciembre de 1993):

*«la responsabilidad contable es una especie de la responsabilidad civil, no de la penal»*

según se desprende inequívocamente de la legislación en vigor. Además, sigue diciendo el intérprete supremo de nuestra Constitución

*«el contenido privativo de esta variante de responsabilidad, en la que pueden incurrir quienes tienen a su cargo el manejo de caudales*

*o efectos públicos consiste, estrictamente, en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados (arts. 2.b y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas)».*

Las anteriores citas ofrecen, a mi juicio, una idea bastante precisa de cuál es el contenido hoy de la jurisdicción contable, así como de la naturaleza y concepto de esta «*subespecie de la responsabilidad civil*».

Este concepto de responsabilidad contable se ajusta al que, con diferentes fórmulas propias de cada época, se ha venido históricamente atribuyendo a la competencia jurisdiccional, tanto del actual Tribunal de Cuentas como al que, en otros tiempos, se llamara Contaduría Mayor de Cuentas o Tribunal Mayor de Cuentas o Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, etc. El denominador común en toda la historia de la institución es, precisamente, la cuenta o, más propiamente, la rendición de las cuentas. Difícilmente puede comprenderse el contenido de esta función del Tribunal si no es desde el punto de vista de la rendición de cuentas. Piénsese que este deber, el de la rendición de cuentas, incumbe de manera general a quienes manejan fondos ajenos y, en nuestro ámbito, afecta a todos los que por cualquier título administran los recursos de la Hacienda Pública, quedando por ello, obligados a rendir cuenta detallada del destino dado a los caudales o efectos públicos utilizados. Es, pues, en el marco de esta relación jurídica en el que se ha venido ubicando y también se sitúa hoy a la responsabilidad contable.

Podemos decir, por ello, que es la culpa contractual de la rendición de cuentas de los caudales o efectos públicos.

Por tal razón, los elementos calificadores, amén de la culpa y la efectividad del daño, insisten en la cuenta, en la condición de cuentadantes o en las normas contables y presupuestarias que han de infringirse, por cuanto tratan de precisar la relación jurídica de la que deriva la responsabilidad contable, debiendo añadirse, además, que la obligación de rendir cuentas tiene, como sucede en el ámbito del Derecho privado (art. 1732 n.º 3, del

Código Civil, sin perjuicio del art. 1738 y 1742 del Código Civil; 1802 del Código Civil y 280 del Código de Comercio) carácter *«personalísimo»* y, consiguientemente, no es susceptible de transmisión hereditaria (art. 659 del Código Civil), pero no así la responsabilidad derivada del incumplimiento de la rendición y, por ello, el art. 38.5 de la Ley Orgánica establece que las responsabilidades contables se transmiten a los causahabientes

*«por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a la que ascienda el importe líquido de la herencia».*

(En este sentido, el Auto del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre de 1993).

En síntesis, el legislador constituyente, además de otorgarle con carácter supremo la función de fiscalización, confirmó al Tribunal de Cuentas su jurisdicción propia; pero, no es una jurisdicción que surja *ex novo* en 1978. Es la que desde siempre ha ostentado el Tribunal para enjuiciar las responsabilidades que ahora llamamos contables y que no puede, ni debe, confundirse con la función de control de la gestión económico-financiera pública. La función de enjuiciamiento contable es el corolario necesario de la rendición de cuentas y es, a su vez, en esta rendición en la que descansa la naturaleza y esencia de la Institución. Raíces que no pueden ser más democráticas y que están estrechamente ligadas a principios tan de nuestros días, como el del servicio a los ciudadanos y el de la transparencia de la tarea pública pues no en vano los titulares de los órganos públicos no son más que gestores de intereses ajenos, los del cuerpo social, y como tales deben rendir cuentas de su gestión ante los ciudadanos. Dicho deber, siendo plenamente actual, se pierde en la historia: valga como ejemplo en este sentido el art. 15 de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 que estableció ya que: *«la sociedad tiene derecho de pedir cuentas a todo agente público de su Administración».*

Pero el carácter civil y reparador de la responsabilidad contable no es

la única nota que caracteriza la jurisdicción de nuestro Tribunal. La característica más singular de nuestro Tribunal, es la radical separación entre la función fiscalizadora y la función jurisdiccional. Ambas tienen naturaleza y finalidad distintas: de una parte, la fiscalizadora, de carácter técnico, verifica la actividad económica –el ingreso, el gasto y su conexión presupuestaria– de todo el Sector Público (fórmula ésta que utiliza el art. 136 de la Constitución Española, como cláusula general de competencia del Tribunal), bajo el prisma de los principios que conforman la llamada buena gestión financiera o, si se prefiere, de los que rigen hoy, por aplicación del art. 31.2 del texto constitucional, el gasto público, con la finalidad, única y exclusiva, de informar sobre ello a las Cortes Generales, proponiendo, en su caso, medidas que tiendan a la mejora de la gestión pública. De otra parte, el enjuiciamiento contable, de naturaleza jurisdiccional, cuyo contenido es la exigencia de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Ambas tienen un funcionamiento separado e independiente, de manera que la fiscalización termina informando al Parlamento y no trata de investigar hecho alguno de responsabilidad contable, aunque puedan detectarse, como así sucede en la práctica, en la medida en que la fiscalización consiste en indagar o investigar una gestión económica ya realizada, pero su propósito no es detectar tales supuestos, sino concluir sobre cómo ha tenido lugar la gestión y recomendar mejoras de futuro. Por su parte, nuestra jurisdicción no empieza necesariamente en la actividad fiscalizadora, sino que además de ella, son las denuncias de particulares, la de las distintas Oficinas gestoras de las Administraciones Públicas, los Informes de los órganos de control internos, las diligencias de los Juzgados penales e, incluso, el ejercicio de la acción popular los instrumentos que sirven para iniciar el correspondiente procedimiento jurisdiccional. Por tales razones, podemos decir que la jurisdicción contable no entorpece, ni distorsiona, el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal, tan es así que sería el mismo si la jurisdicción

contable no estuviera residenciada en el Tribunal de Cuentas. Más bien, hemos de añadir que la existencia de la jurisdicción contable enriquece la fiscalización, al sumar a sus ventajas, las funciones resarcitoria y disuasoria propias de la jurisdicción.

Ahora bien, esta radical separación entre las dos funciones atribuidas constitucionalmente a nuestro Tribunal, no significa que no existan relaciones entre ambas, pues, en todo caso, competen a los órganos de la Institución, unipersonales o colegiados, cuya titularidad corresponde a los Miembros del Tribunal.

De esta manera, el ejercicio de la función fiscalizadora corresponde al Pleno del Tribunal, (ex art. 21.3.a de la LOTCu) y, en este sentido, le compete ejercer la iniciativa (art. 45 de la LOTCu y 3.b de la LFTCu); aprobar el programa de fiscalizaciones de cada año y elevarlo a las Cortes Generales (art. 3.a de la LFTCu); tomar conocimiento de su desarrollo e incidencia, así como de la situación del examen y comprobación de cuentas (art. 3.b de la LFTCu); establecer las Directrices Técnicas a que deban sujetarse los diferentes procedimientos de fiscalización (art. 3.g de LFTCu); y, aprobar las Memorias o Informes, Mociones o Notas en que se traduzca el ejercicio de la función fiscalizadora, así como las medidas a proponer, en su caso, para la mejora de la gestión económica-financiera del Sector Público y elevarlos a las Cortes Generales o a las Administraciones Locales de las Comunidades Autónomas y a los Plenos de las Corporaciones Locales.

El Pleno del Tribunal está integrado por el Presidente del Tribunal, los once Consejeros de Cuentas restantes y el Fiscal. En este sentido, el Pleno lo integran tanto los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Fiscalización, como los que lo hayan sido a la de Enjuiciamiento, actúa con un quórum de constitución de los dos tercios de sus componentes y adopta acuerdos por mayoría de los asistentes (art. 21.2 LOTCu); aunque claro está, la legislación del Tribunal hace recaer sobre la Sección de Fiscalización y, especialmente, sobre los Departamentos que la integran, a cuyo frente se

encuentra cada uno de los siete Consejeros de Cuentas de la Sección de Fiscalización, el peso de verificar la contabilidad, el examen y comprobación de las cuentas y de la gestión económica de los cuentadantes que han de someterse a la fiscalización del Tribunal y tramitar los correspondientes procedimientos fiscalizadores de acuerdo con el Programa y con las Directrices Técnicas debidamente aprobadas por el Pleno del Tribunal.

Por su parte, la jurisdicción contable se ejerce a través de los siguientes órganos jurisdiccionales: de una parte, como órganos unipersonales, los Consejeros de Cuentas, adscritos a la Sección de Enjuiciamiento. Actualmente, la Sección de Enjuiciamiento se compone, además, del Presidente de la Sección, de tres Consejeros de Cuentas que son los titulares de los tres Departamentos jurisdiccionales, los cuales, asistidos del personal técnico y administrativo necesario, así como del correspondiente de secretaría judicial, tienen todos igual atribución de competencias objetivas y territoriales, de manera que los asuntos van siendo repartidos por turno cronológico de llegada a la Sección a cada uno de los Departamentos.

De otra parte, como órgano colegiado, la Sala de Justicia del Tribunal, que está presidida por el Presidente de la Sección y compuesta además del Presidente, por dos Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento, siempre, claro está, excluido aquel que dictó la resolución en primera instancia que es objeto del recurso de apelación.

Contra las resoluciones de la Sala, en los casos y por los motivos previstos en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, caben recursos extraordinarios de casación y/o revisión ante el Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo).

Pues bien, la organización expuesta pone de manifiesto la participación de los órganos que ejercen jurisdicción contable en el cometido fiscalizador del Tribunal y, consecuentemente, la relación que se produce entre ambas funciones, aunque, eso sí, reitero, que la fiscalización no culmina en el enjuiciamiento contable, como lo pone de manifiesto el hecho de que los

procedimientos jurisdiccionales del Tribunal se inician, actualmente en un 60/70% aproximadamente, por vía distinta a la función fiscalizadora del Tribunal.

Desde luego, la participación de los Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento en el Pleno, como órgano competente en materia fiscalizadora, implica que nuestros Informes no pueden contener expresiones, juicios o prejuicios acerca de la posible responsabilidad contable de los gestores públicos, para evitar que puedan nacer sospechas de imparcialidad objetiva de la Institución, pero sobre todo, porque no es la finalidad propia de la fiscalización. Ahora bien, cuando se advierten supuestos de responsabilidad contable en el curso de una fiscalización, la legislación procesal del Tribunal exige distinguir:

- En caso de alcance o malversación, tanto cuando se detecta en la fiscalización como en alguna instancia ajena al proceso normal de rendición de cuentas, los hechos se ponen de manifiesto a la Sección de Enjuiciamiento, se designa a un Delegado Instructor que, en el plazo de 2 meses, ha de dejar constancia y acreditación de la cifra a la que asciende el menoscabo y de las personas responsables, adoptando al efecto las medidas cautelares en aseguramiento de los derechos económicos de la Hacienda Pública perjudicada. Dichas actuaciones se remiten al Consejero de Cuentas previamente turnado que, como Juez ordinario predeterminado por la Ley, dará traslado de aquella a los legitimados activos –Ministerio Fiscal y representante procesal de la Entidad Pública perjudicada– para que, si lo estiman oportuno, ejerzan la acción contable. Si no lo hacen, se procede al archivo, cualquiera que sea el resultado de las actuaciones del Delegado Instructor, como consecuencia necesaria de la vigencia del principio dispositivo que rige en el proceso contable, acorde, por lo demás, con la naturaleza

civil, no penal, de la responsabilidad que constituye el contenido de la jurisdicción de nuestro Tribunal.

- En caso de que el hecho de responsabilidad contable sea distinto del alcance o de la malversación, si es advertido en el curso de una fiscalización, nuestra legislación prevé la formación, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes legitimadas, de la llamada pieza separada de la fiscalización. Dicha pieza no es propiamente una fase instructora o indagatoria sino, más bien, de recopilación de los antecedentes de la fiscalización en los que se acredita el hecho constitutivo de responsabilidad contable. Piénsese que si fuera una nueva investigación podría, por esta vía, irse más allá de la propia fiscalización, vulnerándose de esta manera la iniciativa fiscalizadora que está limitada por la Ley a las Cortes Generales y al Pleno del Tribunal.

Formada la pieza separada, se traslada al Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento previamente turnado que será quien, como Juez ordinario predeterminado por la Ley, conozca del proceso que haya de iniciar, como en el caso anterior, solamente si alguno de los legitimados activos ejerce la correspondiente acción, procediéndose, en caso contrario, al archivo de las actuaciones.

Estos dos procedimientos, básicamente expuestos, se diferencian también por el distinto contenido de la pretensión. Así, en el procedimiento de reintegro por alcance, los legitimados activos pretenden la devolución del alcance, como su propio nombre ya indica, mientras que en el juicio de cuentas, la pretensión es la indemnización de daños y perjuicios ocasionados a los caudales públicos, a consecuencia del hecho generador que, según se relaciona, ad exemplum, en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria —art. 141.1. b) a g) — son:

- «b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública, sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la presente Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- d) Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.
- e) No rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos.
- e) No justificar la inversión de los fondos a que se refieren los artículos 79 y 81 de esta Ley.
- g) Cualquier otro acto o resolución con infracción de la presente Ley».

Dicho de otro modo: el contenido de la pretensión contable consiste en el reintegro del alcance o en la indemnización de los daños y el abono de los perjuicios y, en ambos casos, con los intereses legales desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios.

Por lo demás, la legislación del Tribunal insiste, de acuerdo con el criterio constante de la jurisprudencia sobre la materia, en la realidad o efectividad del daño o perjuicio lo que significa que éste ha de ser actual y no meramente potencial o posible, descansando en meras especulaciones acerca de perjuicios contingentes o dudosos. De la misma manera, también hace hincapié en el carácter evaluable del daño o perjuicio, lo que significa que son indemnizables todos los que se produzcan sobre los caudales o

efectos públicos pues el único requisito es la susceptibilidad de valoración económica. Finalmente, también, en la individualización en relación a determinados caudales o efectos públicos, lo que implica la concreción de los caudales o efectos públicos en relación con la cuenta en que deben lucir.

Ahora bien, resulta conveniente añadir que tanto en el juicio de cuentas como en el procedimiento de reintegro por alcance, si los indicios fueran advertidos en el curso de fiscalización, los legitimados activos, es decir, el Ministerio Fiscal y el representante procesal de las Entidades Públicas perjudicadas, podrán servirse, como medios probatorios de sus pretensiones, de los papeles de trabajo y del propio Informe, pero si dichos medios probatorios no fueran suficientes, han de utilizar las restantes probanzas (documentos, testigos...) que tengan por conveniente, sin que puedan, en ningún caso, condicionar el procedimiento de fiscalización.

Por tanto, de todo lo expuesto podemos concluir que nuestro Tribunal de Cuentas ejerce dos funciones, la fiscalizadora y la jurisdiccional, de manera autónoma o separada, sin que ninguna de ellas esté condicionada o interfiera en la otra, pero contribuyendo ambas a la eficacia de la Institución en el ejercicio de su misión constitucional de controlar la gestión y los fondos públicos, en aras del derecho constitucional de los españoles a un gasto público equitativo, eficaz y eficiente, sin olvidar las exigencias del sometimiento de los poderes públicos al principio de legalidad, garantía indiscutible de nuestro Estado, social y democrático, de Derecho.



## ERA UMA VEZ A RESPONSABILIDADE FINANCEIRA...

(ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE O REGIME DA  
RESPONSABILIDADE FINANCEIRA NA  
LEI Nº 98/97, DE 26 DE AGOSTO)

Proponho-me lançar para a discussão algumas ideias a propósito do novo regime da responsabilidade financeira, tendo em conta as alterações introduzidas na disciplina desta matéria pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

Tentarei também pôr em evidência como, com tais alterações, o legislador veio, porventura inadvertidamente, descaracterizar o modelo tradicional do Tribunal de Contas enquanto tribunal, embora sem abraçar frontalmente o modelo de simples instituição de auditoria.

### I

Como é sabido, a responsabilidade financeira tem a sua origem no conjunto de específicas obrigações que impendiam sobre aqueles que tinham à sua guarda fundos públicos.

Findo um ciclo temporal – normalmente um ano –, havia que prestar contas desses fundos. Através dessa prestação de contas se verificava-se, grosso modo, se o que transitara do ano anterior, acrescido do que se recebera no ano considerado, era igual ao que se gastara somado ao saldo final; e, também, se tudo isto batia certo com a documentação arquivada; e, finalmente, se, em cofre, existia o dinheiro ou documentos comprovativos da sua saída.

Pode dizer-se que a situação não difere substancialmente daquela outra em que Alberto confia a Baltazar a quantia de 25 euros para que este lhe compre um livro. Baltazar compra o livro que, por hipótese, custou 20 euros; e, de seguida, entrega a Alberto o livro, a factura e o troco. Cumpriu o mandato, prestou contas e devolveu o saldo. Estão quites.



**Lídio de Magalhães**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Portugal



A situação de Baltazar não é, em boa verdade, muito distinta da dos “exactores” de há um ou dois séculos atrás.

O que era (e é) diferente é que as pessoas colectivas públicas poderiam não ser tão diligentes na administração dos seus dinheiros quanto o era, presumivelmente, Alberto.

Daí a existência de uma entidade com poderes públicos bastantes para exigir contas aos “exactores” e “julgá-las”.

## II

A situação altera-se profundamente com a densificação da malha administrativa pública, com o aumento do número de entidades dotadas de autonomia suficiente para requisitar do Orçamento os fundos necessários à sua actividade e com a intervenção na actividade administrativa de pessoas com poderes (competência) bastantes para tomar decisões susceptíveis de, directamente, implicarem o dispêndio de dinheiros públicos.

Por outro lado, o Orçamento transforma-se e fica mais complexo. A seu lado surgem normas sobre a realização das despesas: interessa não só o que se gasta (para ver se o Orçamento o comporta) mas também, por exemplo, se a despesa é precedida de concurso público ou se diz respeito a esta ou aquela rubrica específica.

Com este conjunto de modificações o conceito de infracção financeira deixa de estar apenas ligado ao dinheiro eventualmente em falta mas também ao dispêndio que viola o Orçamento ou a legalidade financeira.

Infracção financeira passa a ser não só o desaparecimento de dinheiro que devia estar em cofre mas também a realização de uma despesa com violação das regras legais que a disciplinam.

A responsabilidade pelas infracções financeiras, por outro lado, pressupõe a existência, como agente, de alguém que, por virtude de uma relação jurídica – ou mesmo por virtude de uma situação de facto, como nos chamados

“agentes de facto” – estava especialmente obrigado a cumprir as determinações legais relativas a despesas públicas.

Caracterizava ainda a responsabilidade financeira o facto de só existir em relação a responsáveis por entidade pública sujeita a julgamento das suas contas por este Tribunal e, em princípio, por ocasião desse julgamento.

Assim, por exemplo, a Conta Geral do Estado não era objecto de “julgamento” pelo Tribunal, embora não estivesse afastada a hipótese de os membros do Governo estarem sujeitos a responsabilidade por intromissão excessiva na gestão de entidades públicas com violação das regras da superintendência ou da tutela e, assim, serem (por virtude de tal “assunção” de gestão), responsabilizados como “agentes de facto”.

### III

O sistema deixara, portanto, de proteger apenas a simples integridade dos dinheiros públicos e passara também a proteger a própria regularidade do processo da sua utilização.

Coerentemente com isso, para haver responsabilidade financeira não era exigível um dano, no sentido em que o Direito Civil o define para efeitos de responsabilidade civil.

Se o administrador público usasse os dinheiros públicos em contravenção com o Orçamento – gastar em despesas correntes pelas verbas de investimento, por exemplo – poderia ser condenado a repô-los como se houvessem desaparecido.

Mais do que isso, era possível, ao menos em teoria, a condenação em responsabilidade financeira mesmo que não houvesse um dano mas até um lucro. Imagine-se, por caricatura, o administrador público que, em época de especulação bolsista, resolve investir na bolsa – com sucesso! – as verbas que lhe estavam confiadas por via do Orçamento e que considerava insuficientes para acorrer às despesas.



Voltando ao nosso exemplo de há pouco, se Alberto entregou a Baltazar uma quantia em dinheiro para que este lhe comprasse um livro, não iria gostar de ver aparecer-lhe Baltazar sem o dinheiro e com um objecto completamente diferente (um par de botas, por exemplo, ainda que comprado em condições muito favoráveis) ou com um bilhete de lotaria (o qual, se viesse a ser premiado, faria multiplicar por mil o “investimento”). E exigiria, naturalmente, o seu dinheiro de volta, com o qual planeava comprar o livro.

O que a legalidade orçamental reclama é a reintegração dos fundos que não hajam tido o destino a que estavam afectos ou que não tenham sido consumidos pelo modo como estava estabelecido.<sup>1</sup>

A aparente violência do sistema era temperada com a faculdade da relevação da responsabilidade, cuja utilização intensiva pelo Tribunal era proverbial, ao menos nas últimas décadas.

#### IV

Detenhamo-nos agora nalguns outros pontos da Lei n.º 98/97, para ver como aqui se intentou combater a ilegalidade financeira.

As multas, que punem infracções de gravidade muito diversa, aparecem agora subordinadas à denominação de “responsabilidade financeira sancionatória”.

A denominação, para além de empolada – imaginemos, por exemplo, o Código da Estrada a chamar às multas por estacionamento proibido “responsabilidade viária sancionatória” – é totalmente inadequada por induzir uma suposta responsabilidade financeira única, em duas vertentes, o que se não coaduna com a realidade.

<sup>1</sup> A teorização da responsabilidade financeira em torno de uma específica obrigação de repor – hoje generalizada – foi por nós ensaiada em “Notas sobre a responsabilidade financeira” (in Revista do Tribunal de Contas”. Nº 5/6, pág. 22 e segs) e veio a ser adoptada pelo insigne Professor Sousa Franco em “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, vol. I, 4.ª edição, pág. 483.

A desnecessária e perturbadora confusão entre as multas e obrigação de repor é acompanhada ainda da transformação (autorizada pelo n.º 6 do art.º 65.º da Lei n.º 98/97) da obrigação de reposição em multa “quando não haja dolo dos responsáveis”.

Havendo, em caso de ausência de dolo, a possibilidade de reduzir ou relevar totalmente a responsabilidade financeira (cfr. art.º 64.º, n.º 2), não se percebe a vantagem de a transformar em multa salvo se se quiser lembrar que a responsabilidade financeira propriamente dita (agora baptizada de reintegratória) também tem uma função sancionatória, como sempre entendemos.<sup>2</sup>

Antes de deixarmos as multas sempre referiremos, de passagem, o que se passa com as sobreditas multas, na sua tramitação processual (ao menos na 1.ª Secção).

Detectada a eventual infracção, os juízes, em subsecção (ou seja três juízes) participam-na ao Ministério Público.

O procurador geral adjunto, em seu critério, pode arquivar ou acusar. Se acusar, a infracção será julgada pelo juiz singular da 3.ª Secção, a que se seguirá, se for caso disso, o recurso para o plenário dessa Secção (mais três juízes).

Convenhamos que a intervenção de 7 juízes e um procurador geral adjunto para a aplicação de uma multa que pode ser de poucas centenas de euros (mesmo chamando-se-lhe “responsabilidade financeira sancionatória”), é obra...

## V

O sistema “clássico” – chamemos-lhe assim – da responsabilidade financeira era indissociável do “julgamento de contas”.

O julgamento de contas era o momento privilegiado do apuramento daquela responsabilidade.

<sup>2</sup> Cfr. “Notas...” cit., pág. 27.



É curioso referir que a opinião pública em geral, e mesmo a esmagadora maioria das pessoas que, de uma forma ou de outra, estão ligadas à Administração Pública, estão convencidas de que existe, ainda hoje, o julgamento de contas na sua conformação secular.

E tal facto não é de somenos, sobretudo se acrescentarmos que a própria Constituição, logo na versão originária, dava ao Tribunal de Contas a competência para “julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe” (art.º 219.º).

A partir da revisão de 1989, na enumeração da competência (aliás meramente exemplificativa), já não aparece o julgamento de contas, mas não deixou de referir-se o Tribunal como órgão de “julgamento de contas que a lei mandar submeter-lhe” – o que se mantém inalterável até ao presente (art.º 214.º).

Ora a Constituição, ao manter inalterada tal expressão, não pode deixar de estar a referir-se ao julgamento de contas configurado segundo o sistema vigente ao tempo em que tal função ganhou assento constitucional.

De outra forma estaríamos a interpretar a Constituição ao sabor de flutuações conjunturais da legislação ordinária.

Mas a verdade é que o “julgamento de contas” é, hoje, uma actividade menos que residual do Tribunal, assinalando-lhe a Lei n.º 98/97 a função de tornar efectivas as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas (art.º 58.º, n.º 2). O número de processos de julgamento de contas nos últimos anos não terá excedido um ou dois...

Curiosamente a opinião pública – e não só a menos informada ... – está convicta de que a seguir aos “arrasamentos”<sup>3</sup> há uma qualquer forma de apuramento de responsabilidades.

O certo é que as auditorias (e muito menos os noticiados “arrasamentos”, às vezes simples fragmentos de relatos de auditoria) não contêm, pelo visto, matéria ordenada e relevante para uma acusação. Por outro lado, o Ministério

<sup>3</sup> Títulos de 1.ª página em que se noticia algo do género: “Tribunal de Contas arrasa...”

Público não tem meios ou competência (ou ambas as coisas) para investigar e a 3.ª Secção, assim, não tem que julgar.

Também por aqui passa o desaparecimento da configuração jurisdicional do tribunal – uma espécie de extinção por não uso.

## VI

Centremos agora a nossa atenção no art.º 59.º da Lei n.º 98/97, sem nos determos no n.º 1, que estabelece um princípio geral muito semelhante ao que constava da lei anterior.<sup>4</sup>

Mas no n.º 2, ao arrepio daquilo que pode considerar-se a fisionomia própria da responsabilidade financeira, começa por dizer-se:

“Consideram-se pagamentos indevidos (...) os pagamentos ilegais que causarem dano para o Estado ou entidade pública (...)”

Como é sabido, sob a tradicional denominação de “pagamento indevido” acolhiam-se os actos que, implicando o dispêndio de dinheiros públicos, fossem feitos com violação das regras legais que disciplinam tal dispêndio.

A doutrina era unânime em salientar a irrelevância do dano para a caracterização da responsabilidade financeira, assim a distinguindo da responsabilidade civil.<sup>5</sup>

Ora, desta feita, o legislador não só se referiu expressamente ao dano como, de seguida, explicitou o que queria referir com isso:

“... por não terem contraprestação efectiva”.

<sup>4</sup> “Nos casos de alcance, desvio de dinheiros ou valores públicos e ainda de pagamentos indevidos, pode o Tribunal de Contas condenar os responsáveis a repor as importâncias abrangidas pela infracção, sem prejuízo de qualquer outro tipo de responsabilidade em que o mesmo possa incorrer”.

<sup>5</sup> Ver nota (6) ao artigo 49.º em José Tavares e Lídio de Magalhães, “Tribunal de Contas – Legislação Anotada...” pág. 136 e autores aí citados.



Portanto, se o Conselho Administrativo de um serviço público, encarregado de fazer, por exemplo, medições meteorológicas, procedeu à aquisição de um elefante, desviando da sua legal afectação verbas destinadas a computadores, não há responsabilidade financeira porque o dispêndio de dinheiros públicos teve a “contraprestação efectiva” do elefante...

Já nada restava, assim, da especificidade da responsabilidade financeira. Mesmo assim, o legislador, ainda desconfiado de algum estertor suspeito, aplica-lhe o definitivo e irrevogável golpe de misericórdia (n.º 4 do mesmo artigo):

“Não há lugar a reposição (...) quando o respectivo montante seja compensado com o enriquecimento sem causa de que o Estado haja beneficiado pela prática do acto ilegal ou pelos seus efeitos”.

Com tais preceitos não é só a responsabilidade financeira que desaparece nas trevas substituída por algo que só pode ser a mera responsabilidade civil.

Ocorre também que o Tribunal de Contas se viu assim investido (com mais que duvidoso fundamento constitucional) numa competência que não lhe pertencia, relativa ao apuramento de tal responsabilidade.

É óbvio que a doutrina sempre considerara que a especial configuração da responsabilidade financeira podia dar origem a um enriquecimento sem causa das pessoas colectivas públicas, gerador de eventual obrigação de indemnizar. Mas não se esperaria que tal competência fosse atribuída ao Tribunal de Contas, retirando-a aos tribunais competentes, e ademais, sem fórmula processual satisfatória para o efeito <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Diga-se de passagem que, ao atribuir-lhe a competência para avaliar da responsabilidade civil de administradores públicos sujeitos à sua jurisdição, este Tribunal fica, de certo modo, como os antigos tribunais militares que detinham competência para julgar os crimes comuns, quando cometidos por militares.

## VII

A associação da responsabilidade financeira à responsabilidade civil levou à exclusão da morte como causa extintiva de responsabilidade (cfr. art.º 69.º, n.º 1).

O exercício de funções de que pode resultar a responsabilidade financeira comporta múltiplos deveres funcionais, derivados, na generalidade dos casos, de um vínculo jurídico publicístico.

Obrigar os herdeiros do agente público a virem ao Tribunal de Contas responder por infracções funcionais do falecido não se afigura o mais adequado à realização da Justiça.

Louve-se ao menos, neste ponto, a coerência do texto legal pois, como se sabe, também a responsabilidade civil não se extingue com a morte.

## VIII

Da meia dúzia de observações que alinhámos acima parece poder concluir-se, por um lado, o desaparecimento da responsabilidade financeira tal como tradicionalmente estava concebida no ordenamento jurídico-financeiro português.

Restando apenas algo dessa especial forma de responsabilidade, que está praticamente reconduzida à mera responsabilidade civil, parece não se justificar, portanto, uma jurisdição especializada apenas dirigida a certos administradores públicos.

Por outro lado, desapareceu também, na prática, como se viu, o julgamento de contas.

Assim, talvez involuntariamente, o legislador de 1997, deu passos decisivos no sentido de levar a instituição para o chamado modelo de auditoria.

Se se apurar ser essa a vontade do poder político, conviria fazê-lo de forma frontal e cuidada, sem tergiversações e sem deixar resquícios que só podem considerar-se obsoletos.





moderador: Conselheiro Ramon Alvarez de Miranda, TCE  
prezente: Conselheiro Felipe Garcia Ortiz, TCE

## Conferência

A fiscalização das contas dos  
partidos políticos em Espanha



## ANTECEDENTES

Los partidos políticos, en cuanto asociaciones privadas que cumplen una finalidad pública, de participación política reconocida a nivel constitucional, constituyen uno de los pilares básicos de funcionamiento de cualquier sistema democrático, sea en España o en el resto de países dotado de este sistema participativo.

Los partidos políticos, reconoce la Constitución Española en su artículo 6, *“expresan el pluralismo político, concurren a la formación y manifestación de la voluntad popular y son instrumento fundamental para la participación política”*.

Precisamente, por su función canalizadora de la representación popular necesitan un régimen jurídico de financiación adecuado que permita su funcionamiento regular. En general, los países optan por un sistema mixto de financiación, pública y privada, lo que, indefectiblemente, conlleva un sistema de control externo público de su financiación y funcionamiento.

En España el control de los partidos políticos desde el punto de vista de su financiación ordinaria se realiza por el Tribunal de Cuentas del Estado, en virtud de lo establecido en la Ley Orgánica 3/1987, de Financiación de los Partidos Políticos y en cuanto a los procesos electorales, de acuerdo con la Ley 5/1985 de Régimen Electoral General, el control es compartido con los Órganos de Control Externo de las CCAA en la medida que éstas hayan asumido dicha función para su ámbito territorial y hayan aprobado sus propias leyes electorales. Los procesos electorales que asume directamente el Tribunal de Cuentas son: Elecciones Generales al Parlamento Nacional, Elecciones Locales y Parlamento Europeo.

En unos momentos en los que se habla en algunos países europeos de la crisis de los partidos políticos y, por ende, de su sistema de financiación, en otros, se dan los primeros pasos para la articulación de los partidos como piezas indispensables para la vertebración social y política en un marco libre de convivencia.



**Felipe Garcia Ortiz**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Espanha

En todo caso no ha sido un camino fácil. Tenemos ya la suficiente experiencia y por ello creo necesario poder avanzar hacia un modelo standard de financiación de partidos, a nivel europeo, que perfeccionen los actualmente existentes en cada uno de los países que conforman la Unión.

#### **REFERENCIA AL MODELO ALEMÁN**

En este contexto y en el marco democrático que siguió a la II Guerra Mundial, es interesante destacar el modelo alemán que arranca en el ya lejano año de 1957, aunque no exento de dificultades por cuanto un año después, es decir 1958, el Tribunal Constitucional precisaba que de su ley reguladora no se deducía la obligación del Estado de financiar a los partidos políticos, para posteriormente, en 1966, dejar clara la inconstitucionalidad de la financiación pública de los partidos políticos. Se pretendía lograr un modelo de partido político independiente del Estado e incardinado en la realidad social, lo que dejaba el camino libre para la financiación de los gastos ocasionados en las campañas electorales, pero no los gastos de funcionamiento ordinario.

Ya en la década de los 80, problemas de endeudamiento, disminución de las donaciones privadas, entre otras, hizo aparecer problemas de fraude y financiación ilegal. El Tribunal Constitucional alemán revisando su propia jurisprudencia, en 1992 afirmó no existir impedimentos constitucionales para financiar la actividad general de los partidos políticos.

El carácter coyuntural de las ayudas y las distintas disposiciones legales que fueron publicándose, así como los pronunciamientos contradictorios de los Tribunales, en este país confirman, en palabras de algún autor, que la financiación de los partidos está sometida a un proceso de "legislación interminable".

En todo caso, los modelos europeos vienen coincidiendo en aceptar la financiación procedente de: cuotas de afiliados, donaciones de terceros y subvenciones públicas.

Las diferencias se observan en los límites absolutos o relativos de cada una de estas fuentes de financiación y en la inclusión de un elemento controvertido, la posibilidad o no de desgravaciones fiscales y en qué cuantía en el Impuesto de la Renta. (En Estados Unidos los ciudadanos deciden en su declaración del Impuesto sobre la Renta a qué partido financian).

Hay países que vienen fomentando la fuente de financiación privada como Francia, Holanda, Bélgica, EEUU o Canadá y otros entre los que se encuentra España que defienden básicamente la financiación pública o, en fin, el modelo alemán que pretende equilibrar ambas fuentes de financiación.

En todo caso, a la necesidad estatal de financiación se ha llegado por distintos caminos, pero hoy es ya un hecho, aunque también es un asunto condenado a continuas reformas legales que atiendan a la evolución y necesidades concretas en cada momento.

En España, el sistema que ha venido consolidándose está claramente alineado con los defensores de la financiación pública de los partidos políticos, a la que posiblemente no sea ajena la juventud de nuestra democracia (este año se cumple el XXV Aniversario de nuestra Carta Magna) y la reciente existencia del sistema de partidos políticos en nuestro país, tras un largo periodo en el que éstos estuvieron prohibidos y faltó el marco adecuado para la participación de los ciudadanos en los asuntos de relevancia social e institucional.

## **FINANCIACIÓN PÚBLICA**

Quiero referirme ahora al modelo vigente en España de financiación pública y privada de las formaciones políticas. En la fiscalización de la contabilidad anual, todos los partidos políticos están sometidos al control externo del Tribunal de Cuentas, si bien sólo los que tienen representación en el Congreso de los Diputados y que reciben subvenciones anuales no condicionadas están obligados a enviar al Tribunal de Cuentas una contabilidad

detallada de ingresos y gastos en el plazo de seis meses desde el cierre de cada ejercicio, todo ello sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos por cada formación política para percibir los fondos de financiación pública.

Los partidos políticos deben llevar registros contables detallados, incluidos Libros de Tesorería y de Inventarios y Balances, que permitan conocer en todo momento su situación financiera. Lo cual implica que el control a efectuar por el Tribunal no se circunscribe al análisis de la contabilidad detallada de ingresos y gastos que están obligados a enviar.

La subvención estatal ordinaria se distribuye en función del número de escaños y votos obtenidos por cada partido en las últimas elecciones al Congreso de los Diputados, un tercio en proporción al número de escaños y 2/3 en proporción a todos los votos obtenidos en las circunscripciones en las que se presenten. No se computarán los votos en aquellas circunscripciones que no alcancen el 3% de votos válidos emitidos.

Por su parte, los partidos (y federaciones, coaliciones y agrupaciones de electores) tienen derecho a recibir subvenciones electorales por escaños y votos conseguidos, siempre con el límite de gastos electorales que está establecido según el número de habitantes correspondientes a la población de derecho de las circunscripciones donde cada formación política presente candidatura<sup>1</sup>. En caso de haber obtenido representantes en las anteriores elecciones, las formaciones pueden solicitar, entre los días 21.º y 23.º posteriores a la convocatoria, anticipos del 30% de la subvención percibida en las últimas elecciones equivalentes, que se incrementará hasta el 90% de la subvención que le pueda corresponder, según los resultados electorales y que se harán efectivas en el plazo de treinta días desde que presenten su contabilidad electoral ante el Tribunal de Cuentas. (Plazo de presentación: 100/125 días posteriores a las elecciones).

<sup>1</sup> En las Elecciones Generales del año 2000, se autorizaron 16.179,24 € por escaño, 0,60 € por voto al Congreso y 0,24 € por voto al Senado, con un límite de gasto de 0,28 € por habitante.

La adjudicación definitiva total tiene lugar cuando se apruebe el crédito extraordinario por las Cortes, una vez remitido el informe del Tribunal de Cuentas.

Para el envío directo y personal de sobres y papeletas electorales o el envío de propaganda y publicidad, también se subvenciona con una cantidad por elector<sup>2</sup>, en cada una de las circunscripciones en las que haya presentado lista la formación y siempre que pueda constituir Grupo Parlamentario (elecciones a Cortes) o presente listas en el 50% de los municipios de más de 10.000 habitantes de la provincia y obtenga representación al menos en el 50% de los municipios (elecciones locales). Estos gastos subvencionados no están limitados como el resto de gastos electorales, aunque si superan la subvención anterior (de X euros por elector), esta diferencia, deberá incorporarse al resto de gastos electorales aplicándose el límite general de X euros por número de habitantes.

Existen otros dos sublímites de gastos electorales: los gastos de publicidad exterior (carteles, postes, etc.) y los de prensa y radio, en que no pueden superar el 25% y el 20%, respectivamente, del límite máximo.

La contabilidad electoral se ha de ajustar a los principios contenidos en el Plan General de Contabilidad (aplicable a la empresa privada), si bien los administradores han de enviar una contabilidad detallada de ingresos y gastos electorales.

La normativa de financiación de los partidos políticos también prevé subvenciones estatales a los Grupos Parlamentarios de las Cortes, así como subvenciones públicas a los Grupos Parlamentarios de las Asambleas Autonómicas, según su propia normativa. Estas subvenciones son ordinarias y no finalistas.

Por último, son finalistas y ordinarias, las subvenciones concedidas para sufragar gastos de seguridad en los que incurran los partidos para

<sup>2</sup> En las elecciones a Cortes del año 2000, se autorizaron 0,16 € por elector.

mantener su actividad política e institucional, también a distribuir en función del número de escaños y votos obtenidos en las elecciones al Congreso (igual que las ordinarias).

### **FINANCIACIÓN PRIVADA**

Proceden de las cuotas de afiliados y otras aportaciones, herencias y legados, productos procedentes de actividades del partido y rendimientos del patrimonio y, por último, de las operaciones de crédito.

Las aportaciones privadas ordinarias tienen el carácter de no finalistas y se abonan en cuentas específicas para estos ingresos, mientras que las aportaciones electorales se ingresan en cuentas electorales para atender exclusivamente este tipo de gastos.

Las aportaciones ordinarias pueden ser anónimas o nominativas, pero las electorales son siempre nominativas. Las anónimas ordinarias no pueden superar el 5% de las subvenciones estatales públicas ordinarias del ejercicio. Mientras que las aportaciones ordinarias están limitadas a 60.121,21 € por persona, las electorales están limitadas a 6.012,12 € por persona.

Existe la prohibición de aceptar aportaciones de empresas públicas, gobiernos extranjeros y empresas privadas que prestan servicios o realicen obras y suministros para las Administraciones Públicas con contrato en vigor.

El incumplimiento de las prohibiciones en régimen ordinario es sancionado con multa equivalente al doble de la aportación ilegalmente aceptada.

En cuanto a las operaciones de crédito, para los pagos de las amortizaciones anuales de operaciones ordinarias sólo se puede comprometer el 25% de los ingresos de financiación pública ordinaria y para el funcionamiento de los Grupos Parlamentarios. Respecto de las operaciones de crédito electorales, se consideran gastos electorales los intereses devengados hasta la fecha de la percepción de la subvención electoral. Las entidades de crédito deben informar al Tribunal de las operaciones concer-

tadas electorales en el plazo comprendido entre los 100 y 125 días posteriores a las elecciones.

Por su parte, los proveedores que hayan facturado por gastos electorales superiores a 6.010,12 € deben informar al Tribunal en el mismo plazo.

#### **PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

El Tribunal de Cuentas se pronunciará sobre la regularidad y adecuación a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Financiación de los Partidos Políticos, así como de las contabilidades electorales.

En el supuesto, de que se aprecien irregularidades o violaciones de las restricciones establecidas en materia de ingresos y gastos electorales, podrá proponer la no adjudicación o reducción de la subvención electoral. Si además advirtiese indicios de conductas constitutivas de delito lo comunicará al Ministerio Fiscal.

En España, no obstante, hasta la fecha no se han adoptado medidas de la trascendencia, por ejemplo, de Francia donde en 1993 el Consejo Constitucional decretó la nulidad del nombramiento del Ministro de Justicia por exceder el límite legal de gastos de campaña.

El Tribunal de Cuentas remitirá el resultado de su fiscalización mediante informe razonado, comprensivo de la declaración del importe de los gastos regulares justificados por cada formación política, al Gobierno y al Parlamento.

#### **PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR: CONTABILIDAD ANUAL Y ELECTORAL**

Las actuaciones fiscalizadoras se efectúan de acuerdo con las directrices técnicas aprobadas y tienen como objetivo comprobar que los estados financieros presentados reflejen la situación financiera y patrimonial de las formaciones políticas, evaluar los sistemas de control interno y verifi-

car el cumplimiento de las obligaciones legales, especialmente las relativas a la financiación pública y privada.

Los estados financieros rendidos están integrados por el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

A efectos de la fiscalización, se considera a los partidos como una unidad económico-financiera en la que se integra tanto su organización territorial (central, autonómica, provincial y local) como institucional (grupos parlamentarios y grupos políticos).

Para la fiscalización de la contabilidad anual se efectúan desplazamientos a las sedes centrales de los partidos políticos para efectuar comprobaciones sobre la documentación justificativa, que se complementan con el análisis de la actividad del resto de sedes con operaciones más relevantes.

Las actuaciones fiscalizadoras de la contabilidad electoral se efectúan en la Sede del Tribunal de Cuentas sobre la documentación remitida por las formaciones políticas, de acuerdo con el Programa de Fiscalización, que se dirige fundamentalmente a comprobar la rendición de la contabilidad electoral, los recursos de la campaña electoral, los gastos electorales y sus límites correspondientes, el cumplimiento por terceros de la obligación de remitir información y la tesorería de la campaña electoral.

La ejecución de los procedimientos de fiscalización se efectúa atendiendo a un programa de fiscalización, en el que para cada una de las áreas se determina los objetivos a conseguir y las pruebas a realizar.

No se prevé, de forma expresa, la obligación de informar al Tribunal de Cuentas, por parte de terceros, sobre las relaciones económicas mantenidas con las formaciones políticas, por lo que son las propias formaciones políticas, a petición del Tribunal de Cuentas, las que se dirigen a las entidades para solicitar información sobre las cuentas bancarias y operaciones de crédito. Se exceptúa la información a suministrar por entidades de crédito y proveedores en las operaciones o transacciones electorales.

Se solicita información a las instituciones públicas sobre las subvenciones concedidas a las formaciones políticas a fin de determinar la cuantía total de los recursos públicos empleados.

El Tribunal comunica los resultados de la fiscalización a cada una de las formaciones políticas a fin de que presenten alegaciones y documentación complementaria.

Se elabora el correspondiente informe con la siguiente estructura:

- Introducción: contiene el marco legal y los procedimientos generales aplicables a la fiscalización.
- Resultados de fiscalización: incluye un apartado para cada una de las formaciones políticas con las observaciones y deficiencias.
- Conclusiones y recomendaciones.

Finalmente el Informe es aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas y enviado a las Cortes Generales.

#### **MEJORAS A INTRODUCIR EN EL CONTROL ECONÓMICO – FINANCIERO DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS**

- ✓ Elaboración de un Plan específico de contabilidad para las formaciones políticas, que contribuya a una mayor homogeneidad de los documentos a rendir y de la aplicación de principios contables;
- ✓ Regulación específica de la condonación o renegociación en el ámbito de los créditos otorgados a formaciones políticas;
- ✓ Regular la información a suministrar por las entidades financieras en las operaciones crediticias ordinarias;
- ✓ Una nueva regulación de las donaciones anónimas que impidan que se puedan incumplir los límites fijados;

- ✓ Una mayor uniformidad del régimen sancionador aplicable a los incumplimientos y un mayor poder coercitivo atribuible al órgano de control.

#### **A MODO DE CONCLUSIÓN**

La transparencia en la gestión de la actividad económica de los partidos políticos es, sin duda, la base para impedir la corrupción y aumentar la confianza de los ciudadanos en el Estado y en la política.

Haciendo bueno el refrán español de *más vale prevenir que curar*, en nuestro caso habría de afirmar que *es mejor controlar que confiar*.



## **Tema II**

**Controlo de subvenções a entidades não públicas**



## 1. Aproximación al concepto subvencional. Concepto

### Introducción

El fenómeno subvencional adquiere la importancia que hoy posee como consecuencia de la transformación que en la forma y manera de gastar trae consigo la crisis del Estado Liberal. Así, el Estado del Bienestar como construcción relativamente cercana en el tiempo, es la fuente de la que mana el gasto en subvenciones, concebido éste como otra de las variadas fórmulas con que los poderes públicos tratan de fomentar directa o indirectamente distintas actividades.

Decía Iñigo Cavero, ex Presidente del Consejo de Estado, que una manera de acercarse al concepto de Estado Subvencional es tomar las previsiones que la Constitución brinda, es decir, conocer el marco jurídico y político, ya que el sentido y alcance que se quiera dar a esta expresión puede ser objeto de diferentes interpretaciones.

El Estado social de Derecho que se plasma en el artículo 1.1 de la Constitución, debe encontrar su contenido en el artículo 9.2, en cuanto ordena a los poderes públicos que hagan efectivas y reales la libertad e igualdad, desempeñando tareas de nivelación social a la vez que preservan la libertad individual.

De la lectura del artículo 38 parece desprenderse que la economía de mercado fijada por la Constitución es un modelo de orden económico en virtud del cual la acción económica es de la iniciativa privada, no entrando el Estado más que en los casos en que ésta no actúa o no lo hace con la intención o alcance que la sociedad requiere.

Con independencia de la línea a la que se orienten las políticas estatales, parece claro que el sistema de ayudas y subvenciones públicas es esencial para el funcionamiento de la economía de mercado fijado por la Constitución.



**Rafael Corona Martín**  
Conselheiro  
do Tribunal de Contas de Espanha

Con la plena integración de España en la Unión Europea, el fenómeno subvencional se amplía y completa, debiendo coordinarse las políticas nacionales y comunitarias. Baste como ejemplo la siguiente reseña de la prensa de 2 de abril de 2001: "El Ministerio de Hacienda y el Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación suscribieron hoy el convenio de la Subvención Global por el que se destinarán 43,7 millones de euros (7.270 millones de pesetas), la mitad de esta cifra procedente de fondos comunitarios, para potenciar la actividad y promoción exterior de las empresas españolas".

Desde un punto de vista doctrinal, se ha definido a la subvención como aquella atribución patrimonial a fondo perdido, normalmente una suma dineraria, sin obligación de devolver por el beneficiario, que una Administración Pública realiza a favor de otra Administración Pública distinta o más frecuentemente, a favor de particulares, afectada o vinculada a un fin por el que se otorga.

De lo dicho y de otras interesantes interpretaciones, podrían sustraerse los rasgos esenciales de la subvención:

- a) Son fondos públicos, consignados en el Presupuesto.
- b) Se otorgan a fondo perdido, es decir, sin contrapartida directa, pero afectada al cumplimiento de un fin por parte del destinatario.
- c) Se desplaza la titularidad de los fondos al beneficiario.
- d) El receptor de estos fondos debe ser, en general, un particular, pues si no, se trataría de transferencias.
- e) Se diferencia de los beneficios fiscales en que supone un desplazamiento de fondos, si bien en ambos casos existe un gasto para la Hacienda Pública. Éstos y aquella también convergen en su naturaleza de instrumento común de política presupuestaria, en áreas económicas como fomento del empleo, turismo y PYMES, investigación, educación, industria y energía, etc. En 2002, según datos de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos

(Ministerio de Hacienda) su importe ascendió en nuestro país a 40.000 millones de euros.

### Concepto legal

La referencia del derecho positivo en materia de subvenciones, la marca el artículo 81 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, quien establece el concepto de subvención de manera extensiva al tratar como tales a:

- Toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado a sus Organismos autónomos a favor de personas o Entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público.
- A cualquier tipo de ayuda que se otorgue con cargo al Presupuesto del Estado o de sus Organismos Autónomos y a las subvenciones o ayudas, financiadas, en todo o en parte, con fondos de la Comunidad Económica Europea.

## 2. Las subvenciones en la economía española: datos presupuestarios y estadísticos<sup>1</sup>. Referencia a la figura de los beneficios fiscales.

El destino de los fondos consignados en los capítulos cuarto y séptimo del Presupuesto de 2003, según la memoria elaborada por el Ministerio de Hacienda es:

### Capítulo cuarto

#### TRANSFERENCIAS CORRIENTES DEL ESTADO A OTROS AGENTES

millones de euros

Agentes	Presupuesto inicial 2002 (1)	(%)	Presupuesto inicial 2003 (2)	(%)	(%) (2)/(1)
A Organismos Autónomos	2.329,09	3,7	2.444,40	4,3	5,0
A la Seguridad Social	14.324,09	22,8	4.242,61	7,4	-70,4
A Fundaciones Estatales	19,38	0,0	35,66	0,1	84,0
A Socied.mercant.estat., EE.EE y otros OO.PP.	2.048,29	3,3	2.209,78	3,8	7,9
A Comunidades Autónomas	23.088,73	36,7	26.128,42	45,5	13,2
A Corporaciones Locales	10.217,27	16,2	10.840,43	18,9	6,1
<b>A empresas Privadas</b>	<b>412,22</b>	<b>0,7</b>	<b>549,72</b>	<b>1,0</b>	<b>33,4</b>
<b>A Familias e Instituciones sin fines de lucro</b>	<b>2.048,99</b>	<b>3,3</b>	<b>2.184,73</b>	<b>3,8</b>	<b>6,6</b>
Al Exterior	8.401,80	13,4	8.849,25	15,4	5,3
TOTAL	62.889,86	100,0	57.485,00	100,0	-8,6

<sup>1</sup> No se dispone de datos agregados similares para las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

### Capítulo séptimo

#### TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DEL ESTADO A OTROS AGENTES

millones de euros

Agentes	Presupuesto inicial 2002 (1)	(%)	Presupuesto inicial 2003 (2)	(%)	(%) (2)/(1)
A Organismos Autónomos	1.101,76	16,1	1.210,68	17,8	9,9
A la Seguridad Social	504,13	7,4	51,71	0,8	-89,7
A Fundaciones Estatales	4,70	0,1	4,50	0,1	-4,3
A Socied.mercant.estat., EE.EE y otros OO.PP.	1.352,13	19,8	1.389,45	20,4	2,8
A Comunidades Autónomas	1.588,69	23,2	1.715,78	25,2	8,0
A Corporaciones Locales	179,11	2,6	258,96	3,8	44,6
<b>A empresas Privadas</b>	<b>1.244,28</b>	<b>18,2</b>	<b>1.198,67</b>	<b>17,6</b>	<b>-3,7</b>
<b>A Familias e Instituciones sin fines de lucro</b>	<b>731,26</b>	<b>10,7</b>	<b>810,62</b>	<b>11,9</b>	<b>10,9</b>
Al Exterior	139,07	2,0	167,79	2,5	20,7
<b>TOTAL</b>	<b>6.845,13</b>	<b>100,0</b>	<b>6.808,16</b>	<b>100,0</b>	<b>-0,5</b>

Así, las transferencias corrientes a sociedades mercantiles estatales, entidades públicas empresariales y otros organismos públicos, con 2.209 millones de euros, aumentan un 7,9% respecto a 2002.

En 2002, los fondos transferidos a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se elevaron a 946 millones de euros, un 3,5% más que en 2001 y los destinados a RENFE, por el contrario, disminuyeron un 1,3% hasta situarse en 704 millones de euros. El descenso más importante se ha producido en las transferencias a la Compañía Trasmediterránea para compensar el déficit de explotación de los servicios de comunicaciones marítimas, que han pasado de 94 millones de euros en 2001 a no reconocer ninguna obligación por este concepto en 2002. Por último hay que destacar los fondos transferidos por el

Ministerio de Fomento para hacer frente a los gastos derivados de las medidas adoptadas por el hundimiento del "Prestige", que ascienden a 36 millones de euros.

Las transferencias concedidas a familias e instituciones sin fines de lucro han aumentado un 6,6%, alcanzado un volumen de 2.184,73 millones de euros. Los aumentos más significativos se concentran en becas, ayudas y compensación de tasas. En 2002, las partidas más importantes, en términos absolutos, fueron las destinadas a pensiones de guerra que con 618 millones de euros disminuyen un 7,2%, y las becas y ayudas a familias que ascendieron a 523 millones de euros, un 16,5% más que en idéntico periodo del ejercicio anterior. Hay que destacar el descenso que se produce en las cantidades destinadas a las indemnizaciones a los afectados del síndrome tóxico, las obligaciones reconocidas por este concepto se han situado en 309 millones de euros en 2002, frente a los 458 millones de euros a que ascendió esta partida en 2001. Cabe citar también las transferencias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación a familias para hacer frente a los gastos que se derivan de las medidas reparadoras en relación con el accidente del buque "Prestige", por importe de 21 millones de euros.

Por último, los fondos transferidos a empresas privadas, con un importe de 549,72 millones de euros han aumentado un 33,4%. En 2002 pueden resaltarse las destinadas a subvencionar las diferencias de cambio de autopistas de peaje que han ascendido a 317 millones de euros, un 2,9% más que en el ejercicio anterior.

En el capítulo 7, las transferencias de capital concedidas a las sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros organismos públicos se han situado en 1.389 millones de euros, lo que ha supuesto un crecimiento interanual del 2,8%. En 2002 el incremento se debe, principalmente a los mayores fondos destinados a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que han pasado de 26 millones de euros en 2001 a 71 millones de euros en 2002.

También hay que destacar las transferencias a RENFE que se reducen en un 2,3% respecto de 2002.

Las transferencias a empresas privadas suponen el 17,6% del capítulo, con un descenso del 3,7% en 2003 sobre el año anterior, pero permaneciendo con igual importe su principal componente, es decir, aquéllas destinadas a subvencionar empresas en áreas de expansión industrial y otras zonas determinadas por el Gobierno.

### **Referencia a la figura de los beneficios fiscales**

#### **Efectos de los beneficios fiscales en la economía española**

Ya se apuntó en la primera parte de la exposición la importancia de los beneficios fiscales como instrumento de política económica con efectos horizontales similares a los de la subvención.

El importe estimado de los beneficios fiscales para el año 2003 asciende a 35.600,49 millones de euros, de los que 17.110,85 millones se corresponde al IVA, el 48,06 por ciento del total, según recogen los Presupuestos Generales del Estado para este año.

Para dar cumplimiento a la obligación constitucional relativa a la inclusión en los Presupuestos Generales del Estado de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, se elabora el Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF), el cual supone la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá en un ejercicio por la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

En concreto, dentro de los tipos especiales del IVA, los beneficios fiscales ascienden a 8.587,04 millones de euros para el tipo reducido del 7 por ciento, y a 2.434,08 millones para el superreducido del 4 por ciento. Los 6.089,73 millones restantes son exenciones que persiguen favorecer el acceso de ciudadanos a bienes y servicios esenciales como educación, sanidad o

asistencia social, o que responden a decisiones de política económica general o sectorial.

El otro impuesto que concentra el mayor porcentaje de beneficios fiscales es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con un total de 12.977,28 millones de euros, lo que supone el 36,45 por ciento de los beneficios totales.

El mayor importe de esta cifra corresponde a la reducción general de los rendimientos del trabajo, 5.335,98 millones de euros, cuya finalidad es aminorar la carga fiscal de los trabajadores, en particular de los que perciben menores ingresos y de los minusválidos.

La segunda partida más elevada dentro del IRPF es la del conjunto de deducciones establecidas para favorecer el acceso a la vivienda habitual, que se sitúa en 2.781,54 millones de euros. A continuación, figuran los beneficios asociados a la opción por la tributación conjunta, con un impacto recaudatorio estimado en 2.077,32 millones.

Otra de las rúbricas a resaltar, tanto por su importe absoluto como por su elevado crecimiento respecto al periodo anterior es la relativa al tratamiento de las aportaciones a planes de pensiones, cuya incidencia recaudatoria se estima en 1.164,52 millones.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, el volumen de incentivos fiscales para este gravamen asciende a 3.393,02 millones de euros (9,53 por ciento del total), de los que 854,31 millones corresponden al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios, y 530,44 millones al tipo reducido de las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

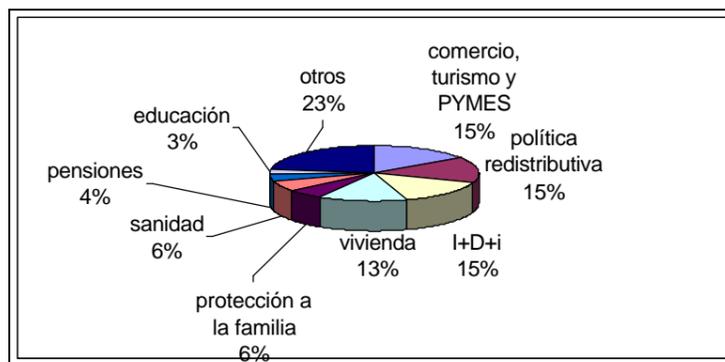
Finalmente, el volumen total de los beneficios fiscales de los impuestos especiales alcanza los 1.081,32 millones de euros, lo que supone el 3,04 por ciento del total, siendo en su mayor parte atribuible al Impuesto de Hidrocarburos, con 1.033,56 millones.

Por políticas de gasto, los beneficios fiscales de mayor cuantía corresponden a comercio, turismo y PYMES (5.500,97 millones), por delante

de la política redistributiva (5.335,98 millones) y de fomento de inversiones, que incluye I+D+i (5.208,77 millones).

A continuación figuran los beneficios fiscales por vivienda (4.788,39 millones), protección a la familia (2.120,49 millones), sanidad (2.060,50 millones), pensiones (1.486,83 millones) y educación (1.105,57 millones).

El siguiente gráfico muestra, a modo de resumen, el porcentaje de cada tipo de beneficio fiscal sobre el total previsto para 2003 en España:



fuelle: Presentación del Proyecto de Presupuestos para 2003.

### **3. El régimen jurídico del control de las subvenciones: legislación nacional.**

#### **Normativa general aplicable**

- Constitución Española
- Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
- Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
- Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
- Ley Orgánica 10/95, del Código Penal
- Real Decreto 2188/95, de control interno de la IGAE
- Real Decreto 2225/93, de procedimiento para la concesión de subvenciones
- Orden de 23 de julio de 1996 sobre reintegro de subvenciones
- Orden de 28 de abril de 1986 sobre justificación de cumplimiento de obligaciones tributarias por beneficiarios de subvenciones
- Orden de 25 de noviembre de 1987 sobre justificación de cumplimiento de obligaciones de la Seguridad Social por beneficiarios de subvenciones
- Orden de 13 de abril de 2000, sobre la creación de la Base de datos nacional de subvenciones

#### **Las subvenciones en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas**

La mencionada Ley 7/1988, de 5 de abril, regula en su artículo 30. 1 la extensión del deber de colaboración establecido en el artículo 7º de la Ley Orgánica 2/1982, al establecer que éste alcanzará a las personas físicas o jurídicas perceptoras de subvenciones u otras ayudas del Sector Público.

El artículo 34.3 dicta la obligación para los perceptores de ayudas con cargo a los Presupuestos de entidades integrantes del sector público, de rendir

las cuentas que la Ley establezca, independientemente de la condición jurídica de los beneficiarios de las mismas y de que hayan sido o no intervenidas las respectivas operaciones.

Los perceptores de subvenciones u otras ayudas públicas, según reza el artículo 35.4, disponen para la remisión al Tribunal de las cuentas que deben rendir, conforme al artículo mencionado en el párrafo anterior, de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente.

Cabe, no obstante, señalar sobre la obligación delimitada por los artículos anteriores, como dice José Pascual, que “la rendición no se ha concretado en la remisión al Tribunal de Cuentas de los estados financieros de los perceptores de las ayudas, atribuyéndose esta omisión a la ausencia de concreción en las obligaciones de registro contable, a la inseguridad en el cauce y tramitación a seguir hasta la recepción de las cuentas por el Tribunal...”

La consecuencia ha sido que la fiscalización de las subvenciones por el Tribunal se ha practicado, salvo algún caso aislado, tomando como base las propias cuentas públicas rendidas por la Administración...

El control sobre los perceptores ha sido, por lo general, indirecto: a través de las cuentas de los órganos concedentes”.

En la misma línea efectista anterior, el artículo 127 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (cuya regulación actual fue conferida por el artículo 52 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre) establece en su punto segundo el mandato para los cuentadantes de las entidades y órganos enumerados en el punto primero, donde no aparecen los beneficiarios de subvenciones, de rendir las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Es en su punto tercero determina que también “deberán rendir cuentas, en la forma que reglamentariamente se establezca... los perceptores de subvenciones”, siendo especialmente significativo el párrafo conclusivo: “la

rendición de cuentas (de los beneficiarios) se instrumentará a través del cumplimiento de la obligación de justificar ante el órgano concedente de la subvención o ayuda regulada en el artículo 81 de esta Ley”, por lo que se antoja preterido el deber para éstos de rendir la cuenta ante el Tribunal, sin perjuicio de la doble vía de actuación de que dispone este órgano de control, es decir, el examen de los expedientes de concesión y demás documentación en poder del órgano concedente y la fiscalización de la aplicación y empleo de los fondos sobre los propios beneficiarios.

Una vez en poder del Tribunal, dice el artículo 37, las cuentas serán examinadas y censuradas, bien en su totalidad, bien mediante la utilización de técnicas de muestreo, por el Departamento que tenga asignadas las competencias.

El artículo 38, el cual se tomará como una de las referencias base del siguiente punto de la ponencia, concreta el contenido del examen de las cuentas de los perceptores de ayudas públicas, extendiéndolo tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a sus resultados.

La última remisión al cuerpo normativo de la ley que aquí se traslada, es la relativa al artículo 49. 1, el cual dicta que la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que les resulten aplicables.

Es de destacar que la legislación aludida entiende por ayudas públicas toda clase de subvenciones, créditos o avales del sector público. Aunque no se hace mención expresa a los beneficios fiscales, se podrían entender dentro de este contingente genérico.

#### **4. Enfoque de las fiscalizaciones: ¿control de legalidad o de finalidad?**

##### **El entorno del controlador público**

El controlador, hoy en día, se encuentra ante un universo creciente de organizaciones receptoras de fondos públicos y de fines que sustentan esas subvenciones.

Es indudable el peso que está adquiriendo en los últimos años el llamado Tercer Sector Social, compuesto en un 77% de asociaciones (ONG's) y en un 22% de fundaciones. Sus ingresos provienen en un 53% de subvenciones públicas y el 82% de éstas tienen firmados acuerdos de gestión de servicios con algún organismo público.

En cuanto a los fines prioritarios de estas organizaciones sociales, el 30% de ellas se dedican a la atención al menor y la familia, el 29% a la juventud, 21% a mujeres y 17% personas mayores.

Por otro lado, los organismos públicos acrecientan su burocracia. Sólo la Administración General del Estado cuenta con más de 200 procedimientos distintos de gestión de subvenciones.

##### **Principales comprobaciones del auditor de subvenciones**

El Informe sobre el fraude en España, elaborado en 1994, determinaba las principales irregularidades detectadas en el ámbito subvencional. Estos aspectos, por tanto, deberán ser controlados especialmente:

- Percepción de subvenciones por encima del coste de la actividad.
- Incumplimiento parcial o total de los requisitos exigidos al beneficiario en la concesión.
- Falseamiento de los datos exigidos en la concesión de la ayuda.
- Destinar parte de la ayuda a fines ajenos a los señalados en la resolución.

Junto a estos factores sin duda relevantes, Juan Velarde Fuertes, Consejero del Tribunal de Cuentas, haciendo un repaso de la actividad fiscalizadora de este órgano de control, señala otros factores de riesgo que, detectados principalmente en los órganos gestores, influirán, sin duda, sobre el trabajo del fiscalizador de subvenciones:

- Omisión de las bases reguladoras de la subvención o falta de tratamiento de los extremos previstos en la normativa.
- Falta de establecimiento de las cuentas a rendir y de la clase de justificación a aportar.
- Ambigüedad de las resoluciones de concesión.
- Omisión en el expediente de información obligatoria sobre el beneficiario.
- Falta de comprobaciones de requisitos por el órgano concedente.
- Deficiencias en la evaluación técnica de las solicitudes.
- Demoras injustificadas en la exigencia de reintegros.
- Laxitud en la concesión de prórrogas para desarrollar la actividad.
- Admisión, como justificación de las ayudas, de la imputación de costes estructurales de los beneficiarios, superiores a los reales, o en cuantía no acorde con el peso de la actuación financiada con la subvención respecto a la actividad total del beneficiario.
- Falta de establecimiento de indicadores para medir el grado de cumplimiento de los objetivos perseguidos con los planes o proyectos subvencionados.
- Continuidad en los pagos a pesar de no presentarse memorias parciales o finales de la actividad realizada por los beneficiarios.

La mayor parte de estos extremos fue señalada en la Moción de 29 de julio de 1993 del Tribunal de Cuentas, sobre "justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado", cuyas Recomendaciones dicen:

- 1ª) Para solucionar los problemas puestos de manifiesto en relación con el deber de rendición de cuentas al Tribunal por los preceptores de subvenciones, y sin detrimento de la inmediata exigencia del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, se recomienda que se proceda a armonizar, clarificar y desarrollar dichas disposiciones. Se considera particularmente necesario que, por una parte, se delimiten los perceptores a los que alcanza dicho deber y que, por otra parte, se definan reglamentariamente las obligaciones contables de los beneficiarios cuentadantes, concretando aspectos tan elementales como la estructura de las cuentas a rendir, el cauce y tramitación de las mismas, si éstas han de ser las ordinarias del cuentadante o han de limitarse a reflejar las operaciones realizadas con las subvenciones recibidas, la exigencia de aportar una Memoria relativa a la aplicación de los fondos y el contenido de la misma y, en fin, todos aquellos otros que sena necesarios para despejar las dudas actualmente existentes sobre el contenido y procedimiento de tramitación de las cuentas.
- 2ª) Se sugiere que se estudie la posibilidad de aligerar la documentación actualmente exigida para solicitar subvenciones, ya que, en muchos casos, resulta excesiva e innecesaria en el momento de la solicitud y consiguientemente disuasoria para los peticionarios. Las condiciones establecidas en la convocatoria podrían acreditarse mediante una declaración responsable de los solicitantes con el compromiso de aportar la documentación correspondiente en caso de resultar beneficiarios de la subvención.
- 3ª) Debiera delimitarse el contenido de la documentación acreditativa de la aplicación dada a los fondos recibidos, deber que alcanza a todos los beneficiarios de subvenciones, sean estos cuentadantes o no. Respecto a la documentación justificativa del gasto realizado se considera necesario establecer reglamentariamente los casos en

que debe incorporarse a las cuentas y aquellos en que puede dejar de remitirse acompañando en su lugar certificación acreditativa de que se encuentra a disposición del Tribunal en la oficina del cuentadante, así como los supuestos en que cabría sustituir los justificantes directos del gasto realizado por otros medios de prueba acreditativos de los hechos que fundamentan la subvención. Debiera contemplarse igualmente la posibilidad de sustituir la intervención de las cuentas justificativas por auditorías o controles financieros.

Los resultados obtenidos, aspecto básico de la justificación, han de mostrarse principalmente a través de tres documentos que hoy ni siquiera se aportan a las cuentas: Memoria del beneficiario, Informe de los órganos concedentes de las ayudas y, en su caso, Informe de control financiero a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado.

- 4ª) Para la mejora del control, se considera muy conveniente la implantación de unos registros en las Oficinas de contabilidad que muestren la situación de la justificación o rendición de cuentas, lo cual constituye punto de partida necesario para exigir con rigor el cumplimiento de estos deberes.
- 5ª) Para evitar los riesgos de concesión de subvenciones excesivas para el fin de interés público perseguido, debido a la posible concurrencia de ayudas de distinto origen en unos mismos destinatarios, así como los de una superposición de controles perturbadora para la gestión de los entres subvencionados, deberían establecerse, al nivel normativo que en cada caso proceda, unas soluciones eficaces y armónicas, desarrollando en este aspecto el deber de colaboración entre Administraciones Públicas y aprovechando los cauces que brinda la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

En este sentido, habría que resaltar la función que el Tribunal de

Cuentas como titular del control de rango constitucional que abarca todo el sector público y sobre la base de cuyo ejercicio de fiscalización son susceptibles de derivarse efectos jurídicos de reintegro y responsabilidades contables, puede desempeñar en el ámbito de subvenciones concedidas por el Estado a las Comunidades Autónomas, frente a las alegaciones de intrusión en el ámbito competencial autonómico cuando las verificaciones pretenden realizarse por órganos internos de la Administración del Estado.

- 6ª) Finalmente se considera conveniente que, sin perjuicio de que a corto plazo se solventen los problemas actualmente existentes adoptando las medidas anteriormente sugeridas, se estudie la oportunidad de promulgar una Ley General de Subvenciones que regule de forma sistemática y completa un fenómeno de tanta importancia económica y social dentro de la actividad financiera del Sector Público.

**Objeto del control: ¿verificar la legalidad o la finalidad?**

El fiscalizador de subvenciones puede comprobar que el beneficiario ha cumplido todos los requisitos legales exigidos en la convocatoria, desde estar al corriente de obligaciones tributarias y de Seguridad Social, haber solicitado en plazo, haber sido valorada adecuadamente su solicitud por la Administración y hasta haber rendido la cuenta en el plazo exigido. Pero no se puede olvidar que la transferencia de fondos públicos va ligada a un fin y que éste debe ser examinado, pues de poco serviría el respeto a los límites formales si se desconoce si la actuación del subvencionado se aparta de los fines públicos perseguidos.

La citada Moción del Tribunal de 1993 plantea, en este sentido, que la "información contable de carácter general o común al sector en que los perceptores se encuadren, habrá de ampliarse en los aspectos o extremos

que resulten necesarios para conocer si se alcanzaron los fines de las ayudas públicas". Se consideraba de especial importancia la elaboración de una Memoria que explicase los estados contables en relación con la aplicación de los fondos recibidos, para informar adecuadamente sobre los resultados obtenidos.

De acuerdo con el artículo 38 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y como dice la Moción citada, "el fin de la justificación de las subvenciones no es sólo mostrar la realidad del gasto, sino también el resultado obtenido".

#### **La labor del controlador hoy en día.¿más flexibilidad?**

Si bien parece claro que se debe avanzar en la línea expuesta en el apartado anterior, cabe señalar las dificultades con que el controlador se topará cuando el fin de la subvención no sea hacer un edificio o editar un libro.

Juan Velarde apuntaba que en el campo de la investigación científica y tecnológica, " el contraste de la calidad de la investigación se mide teniendo en cuenta la recepción, buena o mala, que se efectúa de ella en el mundo científico", lo que da una idea de la subjetividad incipiente a la que el controlador se enfrenta.

Rafael Rodríguez Ponga, Secretario General de la Agencia Española de Cooperación Internacional (Ministerio de Asuntos Exteriores), entidad que cuenta con una línea de subvenciones a ONG´s para el desarrollo, decía " hay un problema de eficacia y de control de la eficacia, cómo sabemos que de verdad la erradicación de la pobreza se va a llevar a cabo de forma más adecuada a través de una ONG que de otra y, si nos decidimos por una de las dos, cómo sabemos que la eficacia in situ es realmente la correcta, ¿es lo que esperan los beneficiarios de estas ayudas?

Estamos trabajando con proyectos de cooperación, con cooperantes, con voluntarios que se van a países del tercer mundo, donde obtener los

justificantes de gasto es a veces realmente difícil. Hace falta tener el olfato suficiente para combinar el rigor con la flexibilidad, hay que ser muy riguroso frente al fraude, pero al mismo tiempo flexible con respecto a las dificultades reales de justificación con el documento perfecto que uno quisiera tener, teniendo en cuenta que muchas veces los documentos perfectos pueden no reflejar detrás la realidad de los hechos”.

#### **Sugerencias a los órganos de control desde el Tercer Sector Social**

Juan Manuel Suárez del Toro, Presidente de Cruz Roja Española, entendía que las siguientes propuestas favorecerían un mejor control de las subvenciones:

- Incidir con mayor énfasis en el análisis de la calidad y rentabilidad social de los programas subvencionados, en cuanto al cumplimiento de los objetivos previstos, desplazando los aspectos de justificación económica que no reflejan necesariamente el valor social de la subvención concedida.
- Basar parte del control de las Administraciones Públicas en empresas auditoras que agilicen y simplifiquen el control.
- Un procedimiento de control más ordenado y que permita la revisión en un tiempo razonable.
- Centrar la justificación de las subvenciones en la contabilidad de las entidades, ajustada al Plan General de Contabilidad para Entidades sin ánimo de lucro.

#### **Una aportación de la jurisprudencia: El principio de proporcionalidad.**

Sin duda alguna, el controlador de subvenciones públicas debe tener

presente, cuando advierte una irregularidad o un incumplimiento en cualquiera de las condiciones impuestas al beneficiario de la ayuda, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28/2/97: "La Sala considera procedente declarar que como regla general el incumplimiento o el cumplimiento parcial de las obligaciones comporta la caducidad de los beneficios y la devolución de lo percibido, admitiéndose únicamente la modulación de tal efecto devolutivo solo en aquellos casos en que el cumplimiento de las obligaciones se aproxima de modo significativo al cumplimiento total, acreditando el subvencionado una actuación inequívoca tendente a la satisfacción de sus compromisos".

#### **El control de los beneficios fiscales**

En el caso de los beneficios fiscales no existe como tal un procedimiento administrativo para acogerse a los mismos, sino que su aplicación deriva directamente de la Ley (véase el régimen jurídico en el artículo 10 de la Ley General Tributaria), a través de la fijación de circunstancias objetivas (por ejemplo, la compra de una vivienda habitual, la inversión en I+D+i, etc.) o de una determinada condición jurídica (ser una PYME, haberse constituido como Fundación, etc.).

En el campo de los beneficios fiscales no existe la obligación de rendir una cuenta justificativa, sino que las comprobaciones relativas a éstos se encuadrarían en las generales del ámbito tributario, siendo los órganos de la Administración Tributaria quien, en el ejercicio de sus funciones, verifiquen la realidad de las actividades bonificadas, por lo que se produce un desplazamiento de los órganos de control típicos del ámbito subvencional.

Como ya se expuso, el importe de la subvención no puede superar el coste de realización de la actividad. A los efectos de comprobar la existencia de exceso de coste, no conviene ignorar que el legislador provee de instrumentos de corte tributario a los particulares para estimular determinados comportamientos. Así, los gastos deducibles en la base imponible de los

impuestos y, fundamentalmente, las reducciones en la cuota del gravamen son subvenciones en negativo, que habrían de computarse asimismo a fin de determinar si se ha producido un sobreexceso de financiación.

## 5. Particularidades del control de las subvenciones públicas comunitarias

De acuerdo con el informe del año 2000 del Tribunal de Cuentas Europeo, el 80% del Presupuesto comunitario se gestiona directamente por los Estados Miembros.

Efectivamente, los gastos agrícolas de la sección garantía del FEOGA, son gestionados desde hace 30 años por los Estados Miembros, suponiendo en 2001 cerca del 48% del Presupuesto comunitario (44.000 millones de euros), mientras los Fondos Estructurales y de Cohesión suponían en 2001 en torno al 33% del mismo, con 32.000 millones de euros.

Es por ello que cabe hacer especial mención a los avances introducidos por las Autoridades comunitarias en el campo del control de las subvenciones concedidas con cargo a su Presupuesto.

Así, a través del Reglamento Comunitario (CE) 438/2.001, aplicable a los fondos estructurales en el Marco Comunitario de Apoyo 2.000-2.006, se ha establecido la obligación para los Estados Miembros de que los sistemas de gestión financiera y control dispuestos por los órganos nacionales garanticen el cumplimiento de dicha norma, lo que conlleva la realización de auditorías de sistemas y procedimientos, y que se defina una estrategia de auditoría satisfactoria por parte de las autoridades nacionales y regionales, lo que incluye la realización de controles sobre beneficiarios de forma regular a lo largo de todo el periodo de programación, considerando para la selección de los mismos factores de riesgo, importancia cuantitativa y criterios aleatorios.

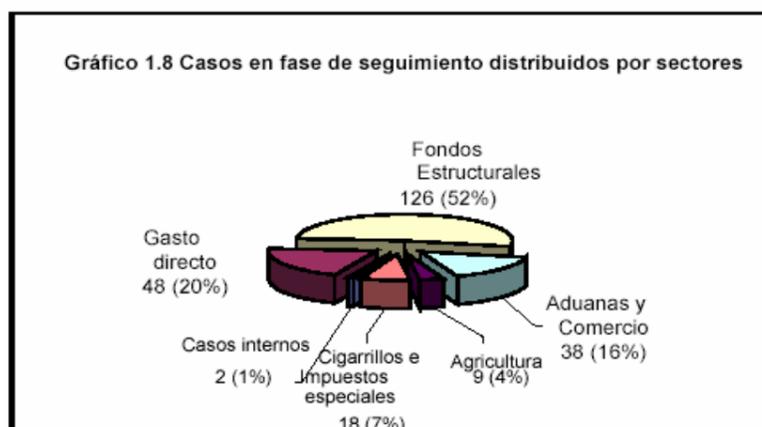
Por último cabría señalar que la normativa comunitaria exige valoraciones intermedias y finales de los resultados obtenidos con las diferentes formas de intervención.

Como ya se ha puesto de manifiesto a lo largo de esta ponencia, la actividad subvencionadora de distintas Administraciones nacionales y

comunitarias, exigiría la coordinación de todas ellas. En este sentido se destaca la necesidad de la creación de una Base de Datos global, como instrumento básico de los órganos de control que, en caso contrario, ven sus comprobaciones muy limitadas a la hora de determinar si los fondos públicos recibidos por un beneficiario superan el coste de la actividad. También se verían favorecidas comprobaciones sobre la concurrencia de más de un mismo fondo estructural comunitario en un mismo periodo de tiempo sobre una actuación concreta, o la concurrencia del Fondo de Cohesión con cualquier fondo estructural.

#### La lucha antifraude en el ámbito comunitario de las subvenciones

La Oficina de Lucha Antifraude europeo (OLAF) presentó la siguiente distribución de asuntos tratados en 2002. El 52% de éstos se refieren a subvenciones otorgadas con cargo a los Fondos Estructurales y el 4% con cargo a las acciones agrícolas de FEOGA.



Fuente: OLAF

Los casos abiertos en las Acciones estructurales se refieren esencialmente al Fondo Social Europeo (FSE) y al Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER).

La OLAF ha multiplicado sus esfuerzos a fin de garantizar una estrecha colaboración con las autoridades de los Estados miembros y de los otros Servicios de la Comisión, poniendo a disposición de éstos la información recabada a escala comunitaria.

Los casos de fraude detectados en este ámbito implican normalmente la utilización de falsas facturas y falsas declaraciones. También se han detectado problemas específicos en el ámbito de la contratación pública, consistentes generalmente en irregularidades en cuanto a los criterios y procedimientos adoptados por la Comisión y/o los Estados miembros en lo que se refiere, concretamente, a los contratos de asistencia técnica.

En ocasiones, los sistemas de control establecidos por algunos Estados miembros presentan algunas deficiencias.

En relación con los programas de las ayudas y las subvenciones agrícolas se ha detectado que en algunos Estados miembros, el nivel de los controles y de la gestión de es más bien bajo.

La OLAF ha contribuido a identificar las deficiencias que han permitido la aparición de irregularidades o fraudes. Se pueden citar, entre otros casos de esta naturaleza, los programas de retirada de tierras a largo plazo en Grecia y los problemas que subsisten en España e Italia en materia de cuotas lácteas.

## 6. La nueva Ley General de Subvenciones

Al igual que las legislaciones patrimonial o contractual del Estado se desgajaron de las entonces Leyes de Administración y Contabilidad, o Ley General Presupuestaria desde 1977, como elementos diferenciados, relevantes y necesitados de una regulación independiente, y dado el auge del hecho subvencional (no hay más que recordar las cifras expuestas en la segunda parte de esta Ponencia), la Ley General de Subvenciones era una demanda de la gestión y el control administrativo moderno, a la que ya hizo referencia el Tribunal de Cuentas en su moción sobre esta materia en el año 1993, cuestión que es mencionada en la Exposición de Motivos del proyecto de dicha Ley.

### **Opiniones sobre el anteproyecto y el proyecto de Ley de Subvenciones**

El Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos, Ricardo Martínez Rico, sobre el Anteproyecto de Ley de Subvenciones, decía que “da un paso más en la política de estabilidad presupuestaria, fundamental para el crecimiento económico en España en los últimos años ya que busca contener el gasto a la vez que centra los esfuerzos en la mejora de la protección social y de las políticas de gasto que favorecen la creación de empleo y el crecimiento económico.

Entre los principios generales que inspiran la ley, están la igualdad, publicidad, transparencia, objetividad y eficacia. Además, la nueva regulación pretende eliminar completamente los efectos distorsionadores del mercado que pudieran ocasionar las ayudas concedidas”.

El Ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, establecía las líneas básicas del proyecto de Ley General de Subvenciones diciendo que “una vez definido el marco general del equilibrio presupuestario y establecido un techo de gasto para el Estado, es necesario descender a la esfera microeconómica para trasladar los principios rectores de la Ley de Estabilidad a los distintos

componentes del presupuesto". A través de esta norma "se canaliza una parte significativa de los recursos públicos para dar apoyo financiero a necesidades sociales o a iniciativas de carácter económico, social, educativo o cultural, de interés general".

### **Principales novedades del Proyecto de Ley**

#### **Concepto de subvención**

En el ámbito objetivo de aplicación de la Ley se introduce un elemento diferenciador que delimita el concepto de subvención de otros análogos: la afectación de los fondos públicos entregados al cumplimiento de un objetivo, la ejecución de un proyecto específico, la realización de una actividad o la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar. Si dicha afectación existe, la entrega de fondos tendrá la consideración de subvención.

#### **Aplicación supletoria a las subvenciones comunitarias**

Se determina expresamente el carácter supletorio de la Ley en relación con la concesión de subvenciones establecidas en normas de la Unión Europea o en normas nacionales de desarrollo o transposición de aquellas, estableciéndose el régimen de responsabilidad financiera derivada de la gestión de fondos procedentes de la Unión Europea.

#### **Obligaciones de los beneficiarios**

Se ha ampliado la relación de obligaciones de los beneficiarios, incluyendo de forma expresa las de índole contable y registral, con el objeto de garantizar la adecuada realización de las actuaciones de comprobación y control financiero.

#### **Régimen general de concesión de la subvención**

Será el de concurrencia competitiva. Éste régimen debe permitir hacer

efectivos los principios inspiradores del otorgamiento de subvenciones previstos en la Ley.

**Agilidad en el procedimiento**

Con este fin, se contempla la posibilidad de sustituir la presentación de documentación por una declaración responsable del solicitante, siempre que así se prevea en la normativa reguladora. La acreditación de los datos contenidos en dicha declaración deberá requerirse antes de formular la propuesta de resolución del procedimiento.

**Ejecución parcial por terceros**

Se contempla esta posibilidad para el beneficiario, siempre que así se prevea en las bases reguladoras, con un límite establecido en la propia Ley (50% del importe de la subvención percibida).

**Control de la justificación**

Se prevé el establecimiento por vía reglamentaria de un sistema de validación y estampillado de justificantes de gasto con el fin de evitar comportamientos fraudulentos y mejorar la eficacia de las actuaciones de comprobación y control.

**Gastos subvencionables y valoración**

Se regulan igualmente los gastos que pueden tener esta consideración, así como el límite cuantitativo a partir del cual no podrán ser subvencionados: el valor de mercado de los mismos.

**Facultades de la Administración**

Podrá comprobar los valores declarados por el beneficiario en la justificación del empleo de los fondos.

Además se recoge la facultad del órgano concedente de comprobar la realización de la actividad y el cumplimiento del objeto de la subvención por parte del beneficiario así como la justificación por éste presentada.

No podrá procederse al pago de la subvención mientras el beneficiario sea deudor por resolución de procedencia de reintegro o no esté al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.

#### **Incumplimiento y reintegro**

Cabe destacar la adecuación de las causas de reintegro a las obligaciones de beneficiarios y entidades colaboradoras.

El incumplimiento del resto de las obligaciones así como la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de control, serán causa de reintegro cuando ello imposibilite verificar el empleo dado a los fondos percibidos, o el cumplimiento de la finalidad y de la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ingresos o recursos para la misma finalidad.

Se prevé la posibilidad de que el reintegro se refiera únicamente a parte de la subvención concedida, siempre que el cumplimiento por parte del beneficiario se aproxime de forma significativa al cumplimiento total.

#### **El control financiero de subvenciones**

Se introducen importantes novedades para la consecución de un control eficaz y garante de los derechos de beneficiarios y entidades colaboradoras.

Se establece expresamente el deber de colaboración, haciéndolo extensivo, en el ámbito del control financiero, no solo a beneficiarios y Entidades colaboradoras, sino también a terceros relacionados con el objeto de la subvención o con su justificación.

En el ejercicio del control financiero, el personal controlador tiene la consideración de agente de la autoridad, debiendo recibir de las autoridades y de quienes en general ejerzan funciones públicas la debida colaboración y apoyo.

#### **Infracciones administrativas**

Otro de los objetivos que se persiguen con esta Ley es el de tipificar adecuadamente las infracciones administrativas en materia de subvenciones, incluyendo una graduación del ilícito administrativo por razón de la conducta punible, y un régimen jurídico de sanciones acorde con la naturaleza de la conducta infractora.

#### **BIBLIOGRAFIA**

- Normativa legal citada.
- Moción del Tribunal de Cuentas de 29 de julio de 1993.
- Memorias sobre la ejecución del Presupuesto del Estado años 2001, 2002 y avance 2003. Ministerio de Hacienda.
- Memoria sobre la actividad económico financiera año 2000 de la Administración del Estado. Ministerio de Hacienda.
- Información del Instituto Nacional de Estadística.
- “El Estado subvencional: el marco político”. Íñigo Cavero Lataillade
- “La gestión de las subvenciones públicas en la cooperación para el desarrollo”. Rafael Rodríguez Ponga
- “Las irregularidades en la obtención y empleo de subvenciones”. Juan Velarde Fuertes
- “Gestión de las subvenciones públicas con fines sociales a través de organizaciones no gubernamentales”. Juan Manuel Suárez Toro
- XIV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control. Mesa sobre fondos comunitarios, Ministerio de Hacienda, 2001.
- “El Gasto Público: Ejecución y control”. Santiago Fuentes Vega. Instituto de Estudios Fiscales, 1999.
- Informe de actividad de OLAF. Junio de 2002.



## CONTROLO DE SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS

### 1. O CONTROLO EXTERNO DAS SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS NO CONTEXTO DA INTOSAI

O controlo externo das subvenções públicas a entidades privadas tem sido preocupação sentida no plano internacional e também no âmbito das finanças públicas portuguesas.

Com efeito os crescentes níveis da despesa pública têm levado a um repensar de toda a estrutura e dos objectivos do controlo dos gastos públicos. Os responsáveis políticos são obrigados a fazer um grande esforço de racionalização e contenção de despesas públicas para que, sem aumentar o já elevado nível da carga fiscal, seja possível levar a cabo uma política de estabilidade orçamental. Este esforço é especialmente notório nos países da União Europeia, por virtude dos conhecidos limites impostos pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento.

Na verdade, os numerosos mecanismos de apoio financeiro por parte da União Europeia, dos Estados e de outras entidades públicas, que no caso português são as regiões autónomas e as autarquias locais, representam um importante volume de fundos públicos.

As subvenções públicas transformaram-se nos nossos dias numa forma de *"intervenção económica"*, susceptível de contender com o normal funcionamento do mercado e potencial fonte de distorções no funcionamento das regras da concorrência.

Daí que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em várias decisões, se tenha pronunciado contra a concessão deste tipo de ajudas estatais, por as mesmas serem incompatíveis com o disposto nos artigos 87.º e 88.º do Tratado da União Europeia.

Por outro lado, a proliferação de esquemas de apoio financeiro por parte do Estado e de outras entidades públicas é também susceptível de atentar contra o princípio da igualdade, no caso português constitucional-



**José Alves Cardoso**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Portugal



mente consagrado no artigo 13.º da nossa Lei Fundamental, face ao tratamento diferenciado que muitas vezes implica relativamente a determinados agentes económicos.

Neste contexto, a generalidade dos Estados, designadamente os da União Europeia, têm rodeado de particulares cautelas a concessão de subvenções públicas e têm estatuído o seu controlo pelos respectivos Tribunais de Contas. Este tipo de controlo, levado a cabo por estas entidades independentes, tem por finalidade assegurar e garantir que a utilização das referidas subvenções se realize de acordo com a legalidade e a justiça social, exigíveis num Estado de direito.

No ordenamento jurídico português podemos afirmar com alguma segurança que são raros os ramos de actividade económica, social ou cultural, que não beneficiam de ajudas não reembolsáveis por parte do Estado.

Por outro lado, a ausência de uma regulamentação comum e a grande variedade de que se revestem as subvenções do Estado, tornam particularmente difícil uma análise exaustiva nesta matéria.

Vejamos, por isso, como a matéria tem sido abordada e que soluções têm sido apontadas e postas em prática no âmbito do controlo externo das referidas subvenções, nos contextos da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), da União Europeia e, particularmente, em Portugal.

## **2. O CONTROLO EXTERNO DAS SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS NO CONTEXTO DA INTOSAI**

### **2.1IV INCOSAI**

A INTOSAI, abreviatura pela qual é mais conhecida a Organização Internacional que congrega como membros as *Instituições Superiores de Controlo das Finanças Públicas (ISC)*, tem relevado desde há muito a importância e a necessidade de se estabelecer princípios e orientações relativamente ao controlo de subvenções a entidades não públicas.

Assim, já em 1962, no IV INCOSAI (Congresso realizado na Áustria), a matéria foi abordada sob o tema “Fiscalização das Entidades Subsidiadas por Fundos Públicos”, tendo sido sentida a necessidade de definir o conceito de subsídio<sup>1</sup> e de afirmar que *a lei deverá conceder às entidades fiscalizadoras um poder, o mais amplo possível, de fiscalizar a concessão e utilização de subsídios, tanto ao nível da Administração como ao nível das instituições subsidiadas.*

## 2.2 Declaração de Lima

A “Declaração de Lima sobre as Linhas Básicas da Fiscalização” considerada hoje e justamente o *fundamento* de todas as demais orientações proporcionadas às ISC pela INTOSAI, inclui, entre as matérias tratadas no seu âmbito, o “Controlo das Empresas Subsidiadas” (artigo 24).

Assim, a propósito deste tema, recomenda-se que a ISC disponha *dos mais amplos poderes* no controlo da utilização dos subsídios efectuados com fundos públicos.

Considera-se também que, se a finalidade do controlo assim o exigir, este deverá ser extensivo *a todas as operações da empresa subsidiada*, especialmente se o subsídio atribuído for, em relação às receitas ou à situação financeira da instituição beneficiada, de elevado montante.

É, assim, não só retomado mas também aprofundado um princípio já antes afirmado pela INTOSAI.

De facto, no já citado Congresso realizado na Áustria em 1962 (IV INCOSAI), a defesa da possibilidade do alargamento da fiscalização à gestão das instituições subsidiadas foi relacionada, por um lado, com a *importância do montante global do subsídio e, por outro lado, com o seu peso no*

<sup>1</sup> A definição foi a seguinte: “Uma ajuda financeira concedida por um organismo de direito público a uma pessoa jurídica ou física, com vista a um fim de interesse público, sem que esta se encontre obrigada a efectuar qualquer reembolso”.



*conjunto das receitas ou do capital da instituição beneficiária do subsídio* (nos casos em que a finalidade da fiscalização assim o justifique).

Afirma ainda a Declaração de Lima, relativamente à matéria em causa, que a utilização abusiva dos fundos e subsídios deve comportar a obrigação de repor.

### 2.3 Normas de Auditoria

Tratando-se de um princípio de carácter basilar, a afirmação de que o controlo das entidades beneficiárias de subvenções públicas deverá ser competência das ISC<sup>2</sup> torna aplicáveis a esta área do controlo (concessão de subvenções) os restantes níveis de recomendações da INTOSAI, incluindo, as Normas de Auditoria que definem recomendações sobre a organização e a execução do controlo pelas ISC, naturalmente adaptadas aos contextos de cada Estado, com destaque para o respectivo quadro legal.

Podendo colocar-se o problema da importância relativa da subvenção na actividade global da entidade subsidiada como critério de sujeição a controlo dessa entidade pelas ISC, na aplicação das Normas de Auditoria da INTOSAI deve considerar-se qualquer *serviço, programa, actividade ou função* de uma entidade como passível de controlo - naturalmente, nas condições e termos fixados na legislação relevante.

Observe-se ainda que, no âmbito da terminologia adoptada pela INTOSAI, encontramos a expressão “obrigação de prestar contas” entendida como o dever de as pessoas e as entidades que gerem ou utilizam fundos públicos assumirem a responsabilidade pela utilização destes fundos, ao nível da execução do orçamento, da gestão e da aplicação de programas e de renderem contas àqueles que lhes confiaram os recursos para prosseguir os objectivos visados.

<sup>2</sup> Como se disse, a Declaração de Lima é, neste domínio, um documento fundamental da INTOSAI, isto é, um conjunto de orientações que serve de fundamento ou, pelo menos, de referência a todas as subsequentes.

### 3. O CONTROLO EXTERNO DAS SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS NO CONTEXTO DA UNIÃO EUROPEIA

Os artigos 87.º e 88.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (Tratado CE) proporcionam critérios básicos acerca das subvenções concedidas pelos Estados-membros através de recursos públicos, tanto em termos de conceitos a ter em conta nesta área como de procedimentos a adoptar pelas entidades intervenientes. Estas normas encontram-se no âmbito da política de concorrência comunitária.

O artigo 87.º, depois de considerar que os subsídios públicos (auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais) são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-membros, salvo disposição em contrário do Tratado, enumera as condições mediante as quais o subsídio é ou *pode ser* compatível com o mercado comum.

A mesma norma refere uma tipologia de auxílios dividida entre os que são compatíveis com o mercado comum e os que com este mercado podem ser considerados compatíveis.

Como critério da análise do tipo de subsídio, considera-se que um auxílio concedido por um Estado-membro confere à sua economia uma vantagem competitiva artificial, relativamente a outros Estados-membros, e arrisca falsear a livre circulação de bens e serviços e a optimização da afectação de recursos.

O artigo 88.º do Tratado CE relaciona-se mais com os aspectos procedimentais estipulados com vista à apreciação dos subsídios concedidos, no sentido de se verificar se correspondem ou não ao conceito de auxílio, tal como é entendido no âmbito da política de concorrência comunitária. A Comissão Europeia é a instituição responsável pela supervisão da conformidade das práticas seguidas pelos Estados-membros nestas matérias com os princípios do Tratado.

De notar que, na ausência de uma *definição concreta* do conceito de “auxílio” enquanto tal, pelo Tratado, o Tribunal de Justiça Europeu adoptou

uma definição ampla do termo e tem-no interpretado em termos mais específicos numa base casuística.

Assim, o Tribunal define medida de auxílio como uma decisão de um Estado-membro de conceder a empresas ou outras entidades recursos financeiros ou outras vantagens, com a finalidade de atingirem determinados objectivos económicos e sociais, ou que lhes proporcionem vantagens que promovam objectivos económicos e sociais.

O ponto crucial subjacente a esta definição tem a ver com a criação de vantagens artificiais, de qualquer natureza, através de recursos proporcionados pelo Estado, e com o efeito que a medida estatal de auxílio possa ter sobre o mercado.

No sentido anteriormente referido, os Estados podem conceder vantagens a entidades não públicas, não só através de transferências financeiras mas também através de outras modalidades de auxílios, tais como garantias de crédito, empréstimos a taxas de juro inferiores às de mercado, concessões de carácter de excepção, isenção de determinadas obrigações fiscais ou financeiras, etc.. Ora, também estas modalidades de auxílios devem ser consideradas como passíveis de falsear a concorrência e de lesar as finanças públicas (e, portanto, pelo que foi dito em pontos anteriores, susceptíveis de controlo pelas ISC).

Observe-se ainda, relativamente a procedimentos em matéria de auxílios de Estado, que a Comissão Europeia deve ser notificada acerca dos auxílios existentes e de novas medidas que os Estados pretendam adoptar, nos termos do artigo 88.º do Tratado.

No que diz respeito ao papel das ISC nesta matéria, tem sido considerado (por exemplo, no âmbito de Resoluções do Comité de Contacto dos Presidentes das ISC) que as instituições de controlo externo devem tomar em consideração na sua actividade, sem qualquer dúvida, a problemática dos "auxílios de estado".

Esta competência resulta não só do facto de a legislação comunitária

ter efeitos supranacionais, constituindo portanto parte do direito aplicável aos Estados-membros, mas também porque se trata da utilização de bens e/ou recursos públicos que, com determinados fins, podem ser transferidos para entidades públicas ou não públicas, carecendo portanto da sujeição a diferentes níveis de controlo, incluindo o externo, a exercer pelas ISC.

#### **4. REGIME JURÍDICO DO CONTROLO EXTERNO DAS SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS EM PORTUGAL**

##### **4.1. NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA**

A Constituição da República Portuguesa não inclui de modo expresso entre as competências do Tribunal de Contas a de controlar as subvenções a entidades não públicas, como acontece, por exemplo, com o texto constitucional italiano.

O art.º 214 do nosso diploma fundamental define o TC *como o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe* deixando, assim, ao legislador ordinário uma ampla margem de manobra no elencar das entidades sujeitas à prestação de contas bem como ao conteúdo e aos tipos de controlo, mas não na definição do universo objecto do controlo externo.

Na verdade, relativamente ao objecto do controlo do TC a Constituição Portuguesa ao adoptar um *critério objectivo* centrado na *fiscalização das despesas públicas* permite e obriga a que este fiscalize tudo o que possa constituir despesa pública independentemente da natureza da entidade que realize essa despesa.

Sendo o conceito de *despesa pública* o elemento aglutinador dos poderes de controlo do TC, nele cabem, sem qualquer dúvida, subvenções a entidades não públicas.

De facto, embora o Estado ou organismo público, ao subsidiar uma



entidade privada, possa estar apenas a transferir para esta poder de compra que retirou das mãos dos contribuintes (cf. Prof. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 2.º Edição, pág. 131), não deixa de estar a afectar recursos públicos.

E a entidade beneficiária desses recursos, ao aplicá-los na finalidade para que foram concedidos, não deixa de estar a participar na realização de despesa pública.

Incumbe, pois, ao legislador ordinário definir até onde vai, em termos subjectivos, a responsabilidade pela realização da despesa pública e definir o conteúdo e as espécies de controlo, incluindo a especificação das entidades que estão sujeitas ao controlo prévio e à prestação de contas, mas não pode interditar todo e qualquer tipo de controlo onde ainda se possa falar de realização da despesa pública.

#### 4.2. NA LEI ORDINÁRIA

Nos termos da sua Lei Orgânica e de Processo (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto), completada pela Lei n.º 14/96, de 20 de Abril (essencialmente virada para as empresas públicas), o Tribunal de Contas português dispõe, hoje em dia, de poderes jurisdicionais e de poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto em território nacional como no estrangeiro, nomeadamente sobre os serviços consulares.

A distinção entre jurisdição e poderes de controlo financeiro reflecte-se no tratamento diferenciado de que são objecto as entidades sujeitas à fiscalização do tribunal.

Com efeito, servindo-se agora de um critério *predominantemente subjectivo*, a Lei n.º 98/97 agrupa em três categorias as entidades sujeitas à fiscalização do Tribunal.

Assim, integram a 1.ª categoria as entidades sobre as quais o Tribunal exerce a plenitude da sua jurisdição e controlo financeiro, a saber, o Estado,

a Administração Central, Regional e Local, os Institutos Públicos e as Instituições de Segurança Social (art.º 2.º, n.º 1 da Lei n.º 98/97).

Na 2.ª categoria, sujeitas ao controlo financeiro pleno do Tribunal, encontram-se entidades muito heterogéneas, como as empresas públicas e concessionárias, associações e sociedades constituídas nos termos do direito privado, mas de capitais maioritariamente públicos ou cuja gestão pertença a entidades públicas (art.º 2.º, n.º 2, alíneas a) a f), da Lei n.º 98/97).

Finalmente, na 3.ª categoria, sujeitas a um controlo financeiro limitado, estão as fundações de direito privado e as demais entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam, a qualquer título, beneficiárias de dinheiros ou de valores públicos (art.º 2.º, n.º 2, alínea g) e n.º 3 da Lei n.º 98/97).

Esta última categoria, na qual se incluem as entidades não públicas que recebem subvenções, é objecto de um controlo limitado por parte do TC, não só no seu âmbito, que é restrito à utilização dos fundos, como nas modalidades do controlo.

Com efeito, nos termos das Leis n.ºs 14/96 e 98/97, estes entes não estão sujeitos a fiscalização prévia nem a fiscalização concomitante da 1.ª Secção, o que impede o Tribunal de agir preventivamente, paralisando a eficácia dos seus actos e contratos. Por outro lado, estas entidades não prestam contas ao Tribunal, com excepção das fundações de direito privado a que se refere a alínea g) do n.º 2 do art.º 2.º da Lei n.º 98/97. E, finalmente, também não estão sujeitas à efectivação de responsabilidades financeiras.

O controlo exercido sobre estas entidades desenvolve-se através da realização de auditorias orientadas para a apreciação da legalidade, regularidade e correcção económica da aplicação dos dinheiros e valores públicos.

A eficácia das apreciações e o acatamento das recomendações que o Tribunal faça nesta sede (não se conformando com elas, a entidade fiscalizada) são garantidos pela tutela do serviço ou organismo público que tiver



participado com capitais ou outros apoios públicos, porquanto impende sobre os concedentes o cumprimento dos requisitos legais, substantivos e formais, que condicionam a participação de capitais públicos nessas entidades, bem como a atribuição, pagamento e controlo da boa aplicação dos fundos ou valores públicos subvencionados.

E sobre estes serviços ou organismos o TC exerce, em regra, plenos poderes de jurisdição e controlo financeiro, nomeadamente no tocante ao cumprimento das referidas obrigações.

Assim, não obstante o controlo financeiro exercido sobre as entidades subvencionadas ser, como se referiu, algo limitado, o Tribunal de Contas tem, no âmbito das suas atribuições, a possibilidade de desenvolver um triplo controlo, isto é, em sede de jurisdição e controlo dos organismos de tutela responsáveis pelas transferências, em sede de fiscalização dos organismos pagadores, designadamente no parecer sobre a Conta Geral do Estado, e finalmente, como se referiu, em sede de controlo da boa aplicação dos capitais e outros valores públicos por parte das entidades subvencionadas.

Verifica-se, assim, que o legislador ordinário, embora com critérios naturalmente discutíveis relativamente ao conteúdo e às espécies de controlo, não deixou de incluir as entidades não públicas beneficiárias de subvenções do Estado ou outros organismos públicos no âmbito do controlo do Tribunal de Contas, como o exige, ainda que não especificadamente, a Constituição.

É certo que o controlo externo das subvenções se centra especialmente, em termos de âmbito e de espécie, nas entidades públicas que autorizam e concretizam as transferências. Mas não é menos certo que esse controlo, ainda que em termos limitados, está legalmente previsto e tem sido exercido pelo TC sem oposição de relevo.

Questão que resta é a de saber se esse tipo de controlo é suficiente e adequado e, designadamente, se obedece aos imperativos recomendados pela INTOSAI, mormente no tocante à necessidade da extensão do controlo à totalidade das operações da entidade subvencionada, quando as transfe-

rências são consideravelmente elevadas, bem como à efectiva reintegração dos cofres públicos, no caso de aplicação abusiva das subvenções.

Mas esta é questão que deixo para o debate, passando de imediato a referir, ainda que muito resumidamente, alguns casos de controlo externo a subvenções com incidência no espaço português.

## **5. EXEMPLOS RECENTES DE ACÇÕES DE CONTROLO ÀS SUBVENÇÕES A ENTIDADES NÃO PÚBLICAS EM PORTUGAL**

### **5.1. AUDITORIA CONJUNTA DE ÂMBITO COMUNITÁRIO AO “SISTEMA DE NOTIFICAÇÃO DOS AUXÍLIOS DE ESTADO”**

Em Dezembro de 1992, no Comité de Contacto de Presidentes das Instituições Supremas de Controlo (ISC) da União Europeia, procedeu-se a um debate sobre o papel destas instituições relativamente ao dever de *notificação pelos Estados-membros dos auxílios estatais concedidos a empresas*, uma vertente importante da política comunitária de concorrência.

Foi então amplamente reconhecido que as ISC, no âmbito da sua actividade, se devem ocupar do controlo do cumprimento pelas autoridades governamentais das normas comunitárias relativas a auxílios de Estado, por estarem em causa recursos públicos, e decidido aprofundar a matéria.

Neste sentido, foi instituído um Grupo de Trabalho em que participaram, nomeadamente, o TCP, desde o início, e o TCE, a partir de 1994, o qual elaborou alguns relatórios sobre as diversas vertentes da matéria, designadamente, sobre a Política da Comissão Europeia, a Jurisprudência do Tribunal de Justiça e a Actividade das ISC.

Por fim, foi planeada uma auditoria conjunta que veio a ser realizada pelas ISC da Finlândia, dos Países Baixos, do Reino Unido e de Portugal.

A auditoria realizada incluiu no seu âmbito os sistemas de notificação

dos auxílios de Estado, designadamente, *a adequação dos sistemas nacionais às exigências da política comunitária*.

Em termos de conclusões gerais, foram identificados os principais riscos (*“key risks”*) e as *“boas práticas”* (*“good practice points”*) que poderiam obviar a cada um deles, designadamente:

- Reconhecimento insuficiente dos princípios relativos aos *“auxílios de Estado”*;
- Falta de coordenação, aos níveis dos governos central, regional e local;
- Falhas na notificação;
- Resposta adversa pela Comissão Europeia;
- Acção ineficaz.

## **5.2. ACÇÃO DE CONTROLO À “FUNDAÇÃO PARA A PREVENÇÃO E SEGURANÇA (FPS)”**

Por deliberação do Plenário da 2.<sup>a</sup> Secção do Tribunal de Contas de 21/12/2000, foi ordenada a realização de uma acção à FPS (Fundação para a Prevenção e Segurança), uma fundação de direito privado incentivada pelo próprio Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Administração Interna e criada por alguns seus próximos colaboradores, a qual decorreu em duas fases distintas.

Numa primeira fase, a auditoria abordou as razões conducentes à decisão de criar a FPS e, bem assim, os motivos justificativos do financiamento, oriundo de organismos públicos e destinado quer à constituição da dotação inicial da aludida fundação quer, posteriormente, ao funcionamento da mesma.

A análise efectuada permitiu formular juízos acerca da legalidade e regularidade da constituição e do financiamento da FPS, tendo-se concluído, muito resumidamente, que a sua criação teve por objectivo declarado *“ultra-*

*passar uma invocação incapacidade de resposta e elevados custos de funcionamento dos Serviços do Ministério da Administração Interna”.*

*Mas, concluiu-se também que a FPS foi “o instrumento para conseguir que os serviços financiadores sujeitos à jurisdição do Tribunal ficassem dispensados da observância das normas de execução orçamental atinentes à autorização da despesa, à contratação de fornecimentos e serviços e à afectação de recursos públicos”.*

A segunda fase da mencionada acção teve por objectivo o exame e caracterização detalhados das transferências efectuadas pelos serviços sujeitos à jurisdição do Tribunal para a FPS.

A final, concluiu-se, designadamente, que a “FPS não foi dotada de um património inicial e autónomo, elemento fundamental à sua instituição e à obtenção do respectivo reconhecimento”, e que algumas das transferências de verbas efectuadas pelos serviços e organismos tutelados pelo MAI para a aludida fundação se encontravam “feridas de irregularidades decorrentes da falta de competência dos órgãos de gestão para autorizar a realização das despesas e respectivos pagamentos”.

### **5.3. AUDITORIAS AOS SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS CONCEDIDOS ÀS IPSS**

As instituições particulares de solidariedade social (IPSS) são instituições de direito privado, mas de interesse público, sem fins lucrativos, constituídas e administradas por particulares, tendo em vista prosseguir objectivos de solidariedade social.

Estas instituições cooperam com o Estado e a Segurança Social no âmbito da acção social e, por isso, a lei reconhece e valoriza o seu relevante papel, autorizando que sejam apoiadas através de duas modalidades distintas: uma contratualizada, mediante protocolos de cooperação e de gestão, e



a outra casuística, mediante subsídios eventuais do Fundo de Socorro Social e de apoios no âmbito de programas inscritos no PIDDAC (Programa de Investimento e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central).

E porque esses apoios são significativos em termos globais e em termos de fontes de financiamento dessas instituições, tem sido preocupação do TC verificar como são concedidos e aplicados os recursos públicos neles envolvidos.

Assim, em 2001, a 2.<sup>a</sup> Secção procedeu a uma auditoria aos sistemas de controlo na atribuição de subsídios a IPSS com acordo com a Segurança Social e, já em 2003, concluiu uma outra auditoria aos apoios financeiros concedidos às mesmas instituições no âmbito de Programas incluídos no PIDDAC.

Ambas as auditorias foram orientadas, por um lado, para a análise da legalidade e regularidade dos procedimentos e operações subjacentes à concessão e pagamento de apoios e, por outro, para a boa gestão e aplicação dos recursos públicos envolvidos.

Assim, em ambas foram seleccionados Serviços e Organismos Centrais e Regionais da Segurança Social, tendo em vista aquela primeira vertente de controlo, e diversas IPSS receptoras dos apoios, no âmbito desta última.

As conclusões apuradas em ambas as acções apontaram essencialmente para elevados déficits de controlo, tanto na concessão como na aplicação dos recursos, pelo que as recomendações incidiram especialmente sobre esta matéria.

#### **5.4. AUDITORIAS AOS SUBSÍDIOS E OUTROS APOIOS CONCEDIDOS ÀS IPSS**

Para além das acções mencionadas, a área das subvenções a entidades privadas tem merecido a atenção do Tribunal de Contas português, nomeadamente em sede dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, tendo sido realizadas diversas outras acções de controlo neste âmbito.

Assim, a título meramente exemplificativo, podemos ainda referir acções concluídas recentemente, visando os apoios concedidos pelos seguintes serviços ou organismos:

- Instituto Português da Juventude;
- Instituto de Gestão e Alienação do Património Habitacional do Estado (IGAPHE), no âmbito da Promoção Apoiada (Equipamento Social);
- Instituto Nacional do Desporto a Federações Desportivas;
- Projecto Vida (prevenção da toxicoddependência);
- Fundo para a Cooperação Económica; e
- Instituto da Comunicação Social.





## **Tema III**

**Controlos horizontais, v.g. no sector da educação**



## Auditoria Horizontal

Uma prática instituída no  
Sector de Auditoria do SPE do Tribunal de Contas Português

1. O que é a auditoria horizontal
2. Porque a adoptámos no sector de Controlo do SPE
3. Balanço/avaliação desta prática: um caso concreto de sucesso

### 1. O que é a auditoria horizontal

De uma maneira simplificada, pode dizer-se que a auditoria horizontal equivale à **auditoria temática específica**, realizada junto de várias entidades ou serviços.

Ao contrário da auditoria **vertical**, que, em regra, se centra numa única entidade e procura analisá-la nos seus aspectos essenciais ou de maior risco, concentrando-se, por assim dizer, a desnudá-la completamente para lhe apontar os pontos vulneráveis, a auditoria **horizontal** pega, designadamente, num **tema**, num grupo ou amostra de entidades ou serviços e examina esse **tema** ou um **aspecto** ou vertente predefinidos da amostra escolhida. A auditoria horizontal não se atém à organização e funcionamento de uma **única** entidade, mas percorre e persegue **transversalmente um tema ou aspecto grupal**, que analisa como tal, na base, em princípio, de uma **amostra** representativa.

Enquanto a auditoria **vertical** se projecta sobre a fiabilidade das contas, a regularidade e legalidade das operações subjacentes ou a correcção da gestão, ou de uma faceta desta, de **uma** entidade, a auditoria horizontal analisa uma temática ou uma perspectiva, **comum** a conjunto de entidades, podendo, quando trabalha com amostras representativas, **extrapolar** as suas conclusões a todo o **universo** potencialmente coberto.



**Carlos Moreno**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Portugal

## 2. O Sector de Auditoria do SPE e a auditoria horizontal

Sem prejuízo de, na Área de Responsabilidade do Sector Empresarial Público, não termos deixado de, sistematicamente, desenvolver auditorias verticais, – como foi, o caso, por exemplo, das auditorias às concessões LUSOPONTE e BRISA, à EDIA/ALQUEVA ao METROPOLITANO DE LISBOA, à IPE e à RTP – foi também uma realidade que, anualmente, persistimos na realização de auditorias horizontais, como sucedeu, por exemplo, com as OPERAÇÕES DA GESTÃO DA CARTEIRA DE TÍTULOS DO ESTADO, as concessões SCUT, o SISTEMA REMUNERATÓRIO DOS GESTORES PÚBLICOS e, bem assim, as BOAS PRÁTICAS DE GOVERNO DAS SOCIEDADES conhecidas por CORPORATE GOVERNANCE.

E a nossa perspectiva é a de continuarmos a persistir, no futuro, no âmbito do SPE, em auditorias horizontais.

A este propósito, podemos, aliás, anunciar que temos, neste momento, em desenvolvimento, duas importantes auditorias horizontais no SPE: uma sobre a temática da **política de distribuição de dividendos das empresas públicas** e, outra, sobre as **sociedades públicas em liquidação**.

Três **razões fundamentais** nos têm levado a optar, regular e anualmente, pela auditoria horizontal no SPE.

A primeira, tem a ver com o facto de, só excepcionalmente, desenvolvermos auditorias financeiras puras, no SPE. E, antes, termos globalmente optado pela **auditoria de gestão ou de resultados**.

Com efeito, as empresas do nosso universo de controlo apresentam, anualmente, informação e demonstrações financeiras já sistematicamente auditadas, quer sob o ponto de vista da fiabilidade das contas, quer da legalidade e da regularidade das operações subjacentes. Seja-o pela intervenção das unidades de controlo interno, seja-o pela intervenção permanente e obrigatória dos **Revisores Oficiais de Contas**, seja-o pelo acompanha-

mento e parecer anualmente emitido pela **Inspecção Geral de Finanças**, enquanto consultor do accionista Estado (Ministério das Finanças).

Ora, a nosso ver, e segundo a nossa experiência, a auditoria horizontal tem constituído um muito interessante **instrumento de controlo externo** no domínio da auditoria de **performance**. Tanto mais que – e esta é segunda das razões porque temos privilegiado, no nosso sector, a auditoria horizontal – a população, isto é o número de entidades do nosso universo de controlo é muito elevado, situando-se em várias centenas de empresas, directa ou indirectamente, dominadas pelo Estado, seja através do capital, seja do número de acções, seja, finalmente, do poder de nomear e de destituir as administrações.

A ele nos vamos referir mais detalhadamente com o objectivo de fazermos um primeiro balanço sobre a opção pela auditoria horizontal que vimos seguindo há cerca de 5 anos na nossa Área de Responsabilidade.

### **3. Um caso de sucesso com a auditoria horizontal: O sistema remuneratório dos gestores públicos**

O **sistema remuneratório dos gestores** de empresas públicas constitui um bom exemplo, diria mesmo um caso de sucesso, no âmbito das auditorias horizontais promovidas pela área de Responsabilidade do SPE.

A ele nos vamos referir mais detalhadamente com o objectivo de fazermos um primeiro balanço sobre a opção pela auditoria horizontal que vimos seguindo há cerca de 5 anos na nossa Área de Responsabilidade.

Assim, em 1998, o Tribunal realizou a sua 1.<sup>a</sup> auditoria horizontal às remunerações dos gestores públicos, com base numa **amostra de 25 sociedades de capitais públicos** e cobrindo o **período de 1994 a 1997**.

Deste trabalho de auditoria resultou a conclusão de que o quadro normativo então vigente para a determinação da remuneração dos gestores públicos não acompanhava a evolução do sector e que o Estatuto do Gestor

Público era insuficiente e desactualizado e não instituíam um verdadeiro sistema remuneratório.

Foi também, então, enfatizada a clivagem entre o regime que se impunha às EP, em sentido formal, e o praticado nas SA <<(…) reflexo da falta de uma orientação global e da manifesta insuficiência da regulamentação em vigor no tocante a um verdadeiro sistema remuneratório dos gestores e das empresas e sociedades do SPE, acabando os processos utilizados por evidenciar falta de base normativa e/ou regulamentar, a qual deveria provir, fundamentalmente, de decreto-lei, como fonte hierárquica superior e como garantia de princípios, tais como os da segurança jurídica, da justiça, da equidade e da proporcionalidade>>.

Denunciou-se, ainda, a existência de abonos que se traduziam em componentes remuneratórias não previstas, nem no Estatuto do Gestor Público, nem na RCM n.º 29/89, que, então, como ainda hoje sucede, era a ser a base normativa de referência para a fixação das remunerações dos gestores de empresas do Estado.

Quanto às principais **recomendações** do TC dirigidas ao Governo, através do Ministério das Finanças, originadas naquela 1.ª auditoria horizontal, destacam-se as seguintes:

- <<Que usando da sua competência legislativa, institua, com urgência, e pelas formas legais e regulamentares adequadas, um quadro normativo, que constitua um verdadeiro sistema remuneratório dos gestores das empresas e sociedades do Estado;
- Que tal sistema tenha em conta a actual organização e estrutura do Sector Empresarial do Estado e, bem assim, a sua previsível evolução futura;
- Que o referido sistema se oriente por critérios e princípios que vissem eliminar as múltiplas fragilidades e inconsistências do actual quadro normativo, bem como evitar o risco da prática de ilegalidades, do aparecimento, como facto consumado, de situações

*casuísticas de distorção, e a potenciação de desequilíbrios que afetem a justiça, a equidade e a proporcionalidade no tratamento remuneratório dos gestores das empresas e sociedades do Estado;*

- *Que o referido sistema, sem prejuízo do que antecede e sem deixar de ter em conta que o Sector Empresarial do Estado se integra no Sector Público e visa a prossecução de interesses públicos, preveja também equilibrados critérios de **flexibilidade**, permissivos do recrutamento, no mercado, de gestores públicos profissionais;*
- *Finalmente, que o futuro sistema remuneratório dos gestores de empresas e sociedades inseridas no Sector Público promova e determine a transparência e a publicidade das respectivas remunerações globais, e suas componentes, designadamente tornando obrigatória a sua revelação nos correspondentes documentos de prestação de contas anuais;>>*

Seguidamente, o Tribunal, no período de tempo que mediou entre 1999 e 2002, decidiu prosseguir, **transversal e permanentemente**, com a auditoria à remuneração dos gestores de sociedades públicas, pelo que, nas cerca de 15 empresas entretanto auditadas **verticalmente**, se introduziu, para além do programa de auditoria específico de cada uma delas, **a tarefa permanente de auditar o sistema remuneratório dos respectivos gestores, e isto com base num sub-programa de auditoria pré-definido e sistematicamente repetido.**

Este procedimento permitiu-nos **aprofundar, estender e testar os resultados** da auditoria horizontal, inicialmente lançada em 1998 e, ao mesmo tempo, **afinar a preparação de nova auditoria horizontal** ao sistema remuneratório dos gestores públicos, que veio a ser lançada em 2002 e teve o respectivo relatório aprovado, recentemente, em Junho de 2003.

Esta nova auditoria que incidiu sobre uma **amostra de 4 grandes grupos empresariais públicos**, nunca antes auditados pelo Tribunal, não

só teve em conta todos os relatórios do Tribunal que trataram do sistema remuneratório dos gestores públicos, como considerou o evento da publicação, em Dezembro de 1999, de um novo diploma de bases do SPE – O Decreto-Lei n.º 558/99 –, como, finalmente, teve presente também os resultados das auditorias sobre o mesmo tema realizadas pelo **órgão de controlo interno** do Ministério das Finanças – a Inspeção Geral de Finanças.

Cremos que a estratégia adoptada pela nossa Área de Responsabilidade no desenvolvimento destas auditorias horizontais e temáticas foi extremamente frutuosa, quer em termos de **consolidação e extrapolação de resultados, quer de eficácia e rentabilização do trabalho dos auditores**.

Com efeito, além do mais, o relatório de auditoria do Tribunal de Contas sobre o sistema remuneratório dos gestores das empresas públicas, aprovado no passado mês de Junho, saldou-se por um **contraditório**, eminentemente pacífico e concordante, tendo **concluído**, nomeadamente, que **“o quadro normativo que regula o sistema remuneratório dos gestores públicos mostra-se, hoje, complexo, descontinuado, insuficiente e inadequado, por estar desajustado do contexto da realidade económica e empresarial do SEE, porquanto a sua regulamentação base ainda se inspira no Dec. Lei n.º 260/76, de 8 de Abril – Estatuto das Empresas Públicas (EP) e no constante do Dec. Lei na 464/82, de 9 de Dezembro que veio regulamentar aquele e, bem assim, quanto à componente remuneratória, no que é desenvolvido e especificado na RCM n.º 29/89, de 8 de Agosto, bem como nos diversos despachos ministeriais – do Ministério das Finanças – publicados posteriormente sobre a mesma matéria”**.

Por outro lado, este mesmo relatório, que coroou a série de auditorias horizontais realizadas sobre o tema pelo Tribunal de Contas, pôde recomendar, designadamente, que o Estado, usando da sua competência legislativa, procedesse à urgente elaboração do **“Estatuto do Gestor Público”**, nos termos previstos pelo n.º 1 do art.º 15.º

Dec.Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro e que o mesmo não só revogasse o actual sistema remuneratório, como constituísse uma base de regulamentação para a adopção de código de governo das sociedades públicas, à semelhança do que tem estado a ser desenvolvido pela CMVM em Portugal, pela EU, no âmbito da reforma das instituições comunitárias, implementado pelos Estados Unidos e estudado pela OCDE”.

É tempo de terminar concluindo que a **auditoria temática e horizontal**, em particular no domínio da **auditoria de gestão**, pode constituir um instrumento extremamente **oportuno e eficaz** para o controlo externo e independente dos dinheiros públicos e que a mesma, sobretudo em universos de controlo **muito vastos** que revelem temas, matérias ou segmentos de actividade de **elevado grau de risco** deveria constituir uma opção séria no quadro da estratégia de controlo do auditor externo.



## LOS CONTROLES HORIZONTALES. SU APLICACIÓN EN EL SECTOR DE EDUCACION.

### INTRODUCCIÓN.-

El análisis de la actividad del control sobre una actividad tan dinámica y compleja como la actividad económico-financiera del Sector público, no puede abordarse desde un planteamiento estático y predeterminado, sino que ha de adaptarse a la evolución ofrecida por la realidad controlada, pues la función de control, por su propia naturaleza, aparece intrínsecamente relacionada, condicionada y adaptada a la actividad objeto de control.

Por otra parte, la traslación de esta reflexión al control sobre el Sector público permite deducir que la evolución registrada en el diseño y configuración de dicha función debe verse correspondida con nuevos planteamientos en el ejercicio de la misma sobre su actividad económico-financiera que, en ocasiones, pueden tener consecuencias organizativas e, incluso, competenciales.

Sin necesidad de retomar antecedentes históricos concretos de nuestras respectivas regulaciones de las Entidades Superiores de Control, será fácil reconocer su evolución en consonancia con la transformación de la concepción del Estado abstencionista, en el que se reconocía a las fuerzas del mercado capacidad suficiente para su autorregulación y para la consecución del equilibrio en el sistema económico, a la concepción del Estado intervencionista, con la consiguiente expansión del Sector público, como consecuencia de su directa participación en dicho sistema, como vía de corrección y superación de los defectos e insuficiencias del mercado, participación que posteriormente se ha visto también cuestionada por sus propias carencias y singularidades, propiciando un generalizado proceso de privatización. Analizado el control desde esta perspectiva de la evolución del Sector público motivada por razones de técnica organizativa, su ejercicio



**Manuel Nuñez Pérez**  
Conselheiro do  
Tribunal de Contas de Espanha

ha evolucionado desde la preocupación hegemónica por el cumplimiento de la legalidad a la atención a los principios de eficacia y eficiencia, a los que se ha dado reconocimiento constitucional y para cuyo seguimiento es condición indispensable, entre otras, la de disponer de una representación contable fiable de la gestión realizada.

Pero a esta modificación de las dimensiones cuantitativas del Sector público, con clara repercusión en su organización técnica, se puede agregar otra transformación motivada por razones de organización político-administrativa, de fácil constatación en el caso español. En esta perspectiva, la evolución del Sector público ha seguido una doble orientación de integración y descentralización aparentemente incompatibles, incorporando una mayor complejidad en su concepción e identificación. Incluso, podría afirmarse desde una primera interpretación la existencia de procesos divergentes, ya que, mientras el sistema económico camina hacia la integración y la globalización, los planteamientos de organización política reclaman una mayor descentralización.

Este doble proceso de integración y descentralización se caracteriza, por otra parte, por su dinamismo y evolución hacia una nueva estructura institucional y una realidad social definida por la diversidad y la heterogeneidad. La integración en la Unión Europea ha supuesto ampliar el ámbito de referencia del Sector público incorporando un nuevo marco jurídico y adquiriendo nuevos compromisos que determinan su actuación, situándola en un espacio social y económico de mayores dimensiones. Por el contrario, el proceso descentralizador seguido en el desarrollo de la organización político-administrativa prevista en la Constitución española ha consolidado el Estado de las Autonomías, en el que éstas han asumido importantes competencias, multiplicándose los órganos de decisión y de control. A título informativo, cabe señalar la existencia en funcionamiento de once Órganos de Control de otras tantas Comunidades Autónomas y que es fácil prever que este proceso concluirá con la creación en las diecisiete Comunidades Autónomas de su respectivo Órgano de Control Externo.

Es preciso señalar que la creación sucesiva de los Órganos de Control Externo Autonómicos no ha supuesto ninguna merma de las competencias atribuidas al Tribunal de Cuentas, definido constitucionalmente como el Supremo Órgano fiscalizador, y que en la organización político administrativa descentralizada van surgiendo nuevos escenarios, como los ofrecidos por las fiscalizaciones horizontales, en los que la actuación del Tribunal de Cuentas adquiere un innegable protagonismo. Esta coexistencia de controles externos exige que sus respectivas actuaciones estén guiadas por los principios de lealtad institucional, de unidad y de pluralidad, de supremacía y de autonomía, entre otros, cuyo cumplimiento es ineludible como garantía de la eficacia fiscalizadora, objetivo que ha de guiar las relaciones entre las distintas Instituciones de control. En la relación armónica que debe existir entre todos los Organos de Control Externo, el Tribunal de Cuentas está llamado a ser también un importante elemento de cohesión territorial.

En esta perspectiva de mayor complejidad e inestabilidad, el ejercicio del control se presenta como una manifestación creativa y responsable que contribuye a potenciar la unidad y cohesión del sistema, velando por su estabilidad y seguridad y propiciando que la transparencia y la solidaridad sean unos valores indisolubles de la eficiencia y eficacia de la gestión pública y promoviendo los pertinentes cambios organizativos, cuando la organización implantada no atiende adecuadamente a dichos principios, función que resulta claramente realzada en las fiscalizaciones horizontales, cuyas singularidades serán posteriormente analizadas y que pueden completarse con la emisión de Mociones que recojan las correspondientes propuestas de modificaciones organizativas y, en su caso, legislativas.

Estas breves referencias sobre la evolución del Sector público permiten señalar que el ejercicio del control ha seguido, de forma acompasada, esta misma transformación, y de una concepción del control restaurador de los desequilibrios observados, preocupado por el régimen sancionador y la exigencia de las pertinentes responsabilidades a los gestores públicos que

hubieran incumplido la legalidad vigente, se está caminando hacia un control preventivo, perfectamente incardinado con la organización y la gestión, que en su seguimiento del funcionamiento del sistema implantado, y sin perjuicio de exigir las responsabilidades en que se pudiera haber incurrido, ofrece continuamente información y asesoramiento sobre la adecuación y actualización de los objetivos propuestos y la adaptación de la organización a los fines establecidos, contribuyendo a que los recursos públicos se utilicen económica y eficazmente.

A su vez, la complejidad del Sector público, que para la realización de su actividad se ha dotado de múltiples estructuras organizativas, requiere atender no sólo a organizaciones individualizadas, sino a toda la organización en su diversidad, planteamiento que es propio de las fiscalizaciones horizontales, que permiten, a través de un análisis comparativo entre todas las organizaciones que desempeñan una misma actividad, evaluar toda la organización y ofrecer una información mucho más relevante en aras a conseguir una organización eficaz.

Por otra parte, intrínsecamente unida a la organización se presenta la multiplicidad de controles que, atendiendo a sus diferentes niveles y funciones, se han implantado. El control externo del Tribunal, en cuanto control supremo de la actividad del Sector público, se erige en control de los controles, otorgando unidad, coherencia y eficacia a los mismos. De nuevo la fiscalización horizontal ofrece una nueva perspectiva, orientada a la evaluación del control interno y a dar consistencia, desde la Supremacía reconocida constitucionalmente al Tribunal de Cuentas, a todos los sistemas de control orgánica y territorialmente incorporados.

#### **OBJETIVOS Y VENTAJAS DE LA FISCALIZACIÓN HORIZONTAL**

Como ya se ha indicado, la correlación entre control y realidad controlada y su imbricación con la organización y gestión examinada, permite trasladar a la configuración del control cuantas segregaciones o agrupaciones

se desee plantear en concordancia con la identificación y amplitud que se haya seleccionado de la realidad a analizar. De este modo, el análisis del Sector público puede abordarse desde múltiples perspectivas a las que habrá de acomodarse el enfoque del control correspondiente.

La identificación de una actividad y de la organización diseñada para su realización puede plantearse desde un enfoque estrictamente vertical, reconociendo los objetivos propuestos, explicitando la estructura jerarquizada en ella establecida para llevar a cabo dicha actividad y definiendo las funciones y responsabilidades asignadas en cada fase de su ejecución, así como los procedimientos y flujos de información y las relaciones entre los distintos eslabones, cuya concatenación permite el desarrollo de la actividad seleccionada.

Este planteamiento es básicamente de alcance individual y se centra en el análisis de una organización específica adecuadamente delimitada con las pertinentes normas de funcionamiento interno, con independencia del grado de explicitación que las mismas presenten. Su nivel de concreción facilita un mayor grado de exhaustividad en el ejercicio del control sobre dicha organización y actividad.

Con independencia de la importancia y utilidad predicable de este tipo de fiscalizaciones, que se corresponde con los procedimientos más habituales en el ejercicio de la auditoría, pública o privada, es preciso reconocer que su propia restricción no facilita una evaluación comparativa con otras entidades que desempeñen una actividad semejante y que, en consecuencia, la información por ella aportada en cuanto a la posible mejora de los procedimientos únicamente puede ser aplicada al entorno de la entidad fiscalizada, al no aportar una valoración globalizadora de una determinada actividad o de un subsector público específico. Sus resultados, una vez publicados, tienen el efecto de ofrecer la evaluación pública de una gestión individualizada y de poder exigir las responsabilidades que de la misma pudieran derivarse, pero no permiten conocer, ni consecuentemente evaluar la realidad de otras gestiones llevadas a cabo en la misma área de actividad pública.

Esta información puede ser aportada por la fiscalización diseñada horizontalmente y cuyo ámbito de actuación se extiende sobre una actividad desarrollada por diferentes entidades. La organización ahora analizada, conformada por las entidades que participan en una misma área de la actividad pública, no está definida por una acumulación vertical de subestructuras vinculadas entre sí por un determinado orden jerárquico y sometidas a una misma dirección y normativa, sino que es el resultado de la agregación de diversas suborganizaciones, no sometidas a una relación jerárquica, que disponen de un organigrama y de una dirección diferente y que, incluso, pueden estar regidas por una regulación distinta. Esta disección horizontal de la actividad analizada va a permitir cotejar las diferentes organizaciones individualizadas y examinar su regulación, estructura y funcionamiento, comparando los resultados en cada caso obtenidos y los recursos utilizados, y obtener, de este modo, una valoración global más contrastada.

Los informes de fiscalización o de auditoría presentan habitualmente la naturaleza de informes por deficiencias, resaltando los defectos, errores y carencias detectadas en las verificaciones efectuadas, lo que requiere interpretar adecuadamente su contenido para no incurrir en distorsiones indebidas. En ocasiones, la inadecuada utilización de los resultados de los informes de fiscalización origina que aparezca deteriorada la imagen del gestor y de la entidad fiscalizada, aún cuando las deficiencias en ellos descritas pudieran carecer de relevancia o ser comunes, e incluso inferiores, a las que pudieran observarse en otras gestiones que no han sido objeto de fiscalización. Esta diferente evaluación de la entidad y del gestor examinado, frente a quienes no han sido objeto de control, aparece aún más resaltada cuando pudieran haberse detectado actuaciones identificables como supuestos de responsabilidad contable en su gestión.

#### **Alcance de la fiscalización horizontal**

El planteamiento horizontal no pretende eludir la exposición de las

deficiencias constatadas, ni la pertinente exigencia de las responsabilidades que pudieran deducirse de las irregularidades observadas, sino más bien extender estas actuaciones, en virtud de los principios de coordinación y uniformidad, a todas las situaciones semejantes que en el examen de una misma actividad pudieran encontrarse. Además de facilitar un trato homogéneo a todos los gestores participantes en el desarrollo de una misma actividad, la fiscalización horizontal aporta un conocimiento extensivo de la misma y de toda la organización diseñada para su ejercicio.

Ya se ha mencionado cómo la propia configuración del Sector público, desde una perspectiva político-administrativa, con su distribución de competencias y responsabilidades entre distintas Administraciones e Instituciones, y la coexistencia del Tribunal de Cuentas y los diferentes Órganos de Control Externo Autonómicos, facilitan la programación de fiscalizaciones horizontales, a través de las cuales se potencia la unidad y la cohesión del Sector público. *(Ver anexo 1)*

La autonomía gerencial reconocida legalmente a las distintas instituciones o entidades que participan en la realización de una misma actividad refuerza la conveniencia de programar fiscalizaciones horizontales como procedimiento adecuado para evaluar dicha actividad y deducir, a través del estudio comparado, qué organización y regulación permite obtener unos resultados más favorables, incorporando, como efecto inducido, una cierta competencia entre las distintas organizaciones, factor impulsor de eficacia en el sector privado y de escasa presencia en la actividad pública.

Después de todo lo dicho, resulta obligado distinguir entre fiscalizaciones horizontales interfrontera, que son fiscalizaciones fundamentalmente comparativas y fiscalizaciones horizontales institucionales, que tratan de saber si se infringe o no la legislación básica del Estado y de velar por la cohesión territorial.

También, como precisión conceptual, conviene establecer diferencias entre la fiscalización horizontal y la fiscalización conjunta, modalidad que suele programar el Tribunal de Cuentas Europeo con las Entidades

Fiscalizadoras Superiores de los diferentes países de la Unión Europea. La fiscalización conjunta es el resultado de la agregación de diferentes fiscalizaciones sobre una materia o actividad, efectuadas por cada una de las Instituciones de control participantes en el proyecto de forma individualizada y con criterios y enfoques no siempre uniformes; mientras que la fiscalización horizontal responde a unos mismos criterios y metodología, y sus resultados se presentan plenamente cohesionados como valoración conjunta de toda el área analizada. En esta fiscalización el resultado global es cuantitativa y cualitativamente más que la agregación de las partes, en cuanto que el análisis efectuado se dirige a explicar las razones por las que los resultados en cada caso pudieran diferir y a formular las recomendaciones que permitan una organización y funcionamiento más eficaz en su conjunto. La evaluación de la organización y gestión pública, para que sea eficaz y responda a su propia naturaleza, no puede mantenerse en la constatación de las diferencias organizativas y de resultados, sino que ha de avanzar en la identificación de las causas que las han originado y en la formulación de propuestas para su superación.

Ha de señalarse, no obstante, que la fiscalización horizontal no presenta un único enfoque o planteamiento. Este puede admitir múltiples versiones según la naturaleza de la actividad o materia sobre la que se programe y su propia organización; y según el número de elementos activos que participan en su realización. Su ejecución puede llevarse a cabo directamente por una única Institución de control en su respectivo ámbito de competencias, o puede programarse como actividad compartida por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, extendiendo su ámbito de referencia a todo el Sector público.

Asimismo, la fiscalización horizontal, teniendo en cuenta su enfoque y orientación, admite su calificación como fiscalización de legalidad, financiera, de procedimientos, operativa e integral, siguiendo la denominación académica en esta materia, en función de los objetivos pretendidos en la misma.

No obstante, ha de convenirse que la finalidad prioritaria de la fiscalización horizontal no es el examen de la representatividad de los estados contables que debieran examinarse, ni del estricto cumplimiento de la normativa correspondiente y de los posibles quebrantos que pudieran derivarse de su inobservancia. Con independencia de que estas áreas siempre podrán ser objeto de atención y referencia en toda fiscalización del Sector público, las características de la fiscalización horizontal permiten asignarle, como objetivos primordiales, la evaluación global de la gestión y de la organización, incluyendo en ésta la organización contable, y la armonización de la legislación, como elementos fundamentales en el diseño de la organización. Por otra parte, como ya se ha mencionado, la propia dinámica organizativa del Sector público y la consolidación de los diversos controles ejercidos sobre el mismo, conducen a la superación de la fiscalización de regularidad, ceñida al estricto examen de las cuentas anuales y de la legalidad, para abordar la organización y la gestión desde el punto de vista de la eficiencia y la eficacia, a través de la adecuada y permanente interrelación entre organización-gestión y control.

#### **Objetivos de la fiscalización horizontal**

El planteamiento horizontal de la fiscalización potencia su carácter multidisciplinar, al incrementarse el número de variables que han de atenderse en el examen de la realidad seleccionada, y reclama una mayor capacidad crítica y analítica para poder captar y relacionar las singularidades y su alcance, que en las diferentes organizaciones y gestiones pudieran surgir, a la vez que incorpora una mayor complejidad en su desarrollo, exigiendo una adecuada planificación de los procedimientos y el pertinente compromiso de todos los participantes.

Junto a estos importantes objetivos de carácter organizativo y gerenciales a los que puede atender la fiscalización horizontal, ha de significarse el de potenciar, desde el punto de vista político-administrativo, la



cohesión territorial, aspecto sobre el que se insistirá más adelante. El análisis comparativo de la gestión realizada en los diferentes ámbitos territoriales en el ejercicio de las respectivas competencias asumidas, va a permitir conocer las distintas aplicaciones dadas a los fondos públicos y los diferentes niveles de servicios públicos, así como la posible heterogeneidad en el desarrollo competencial y en la corresponsabilidad de los gestores públicos. La descripción de esta posible situación y su traslado a las Cortes Generales propiciará la adopción de las pertinentes medidas encaminadas a impulsar una construcción más cohesionada y armónica de todo el Sector público.

Por otra parte, en el caso de que la fiscalización horizontal sea compartida, su realización se presenta como una ocasión óptima para la puesta en común de procedimientos y técnicas de auditoría entre los órganos de control externo intervinientes; lo que incide de manera muy positiva en la mejora de los mismos y en la formación y cualificación de sus equipos auditores. La elaboración y puesta en común de los programas de trabajo y su ejecución, que de manera compartida reclaman las fiscalizaciones horizontales compartidas, representan una oportunidad única para avanzar en los postulados de coordinación y eficacia exigidos por la normativa específica del Tribunal de Cuentas. El intercambio de información y experiencias a lo largo del procedimiento, agrega un alto valor añadido del que pueden beneficiarse todos los órganos de control participantes.

Las propias Cortes Generales parecen haber apreciado la necesidad de potenciar las fiscalizaciones horizontales, como procedimiento adecuado para alcanzar un conocimiento fundamentado de las distintas organizaciones y potenciar la cohesión territorial, y en la última legislatura han adoptado sucesivas resoluciones solicitando diferentes fiscalizaciones, cuya realización ha de efectuarse desde una perspectiva horizontal.

Es interesante recordar aquí como se elabora el programa de fiscalizaciones en el Tribunal de Cuentas de España. Su aprobación corresponde al Pleno del Tribunal, pero el programa se nutre con los mandatos de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribu-

nal de Cuentas, con las fiscalizaciones propuestas por cualquiera de los doce Consejeros del Tribunal de Cuentas y con las que procedan de las Asambleas legislativas de las distintas Comunidades Autónomas. Y no solamente con estas «fuentes de fiscalización», sino también con las que directamente proceden del cumplimiento de normas expresas del Ordenamiento Jurídico, a las cuales nos vamos a referir.

#### **Fundamento de la fiscalización horizontal**

Es decir, la programación y realización de fiscalizaciones horizontales no sólo es el resultado de un planteamiento de eficacia y racionalidad en el ejercicio de la función fiscalizadora, sino que también puede proceder de una disposición legal. En relación con esta idea, cabe reseñar que el ordenamiento jurídico español ampara y propicia la realización de fiscalizaciones horizontales encaminadas a evaluar las distintas actuaciones derivadas de la nueva organización político-administrativa descentralizada, compartida o no con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

La Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, tras relacionar, en su artículo 3.1, los principios generales que han de guiar la actuación de las Administraciones públicas, señala en el apartado siguiente que éstas se rigen en sus relaciones por el principio de cooperación y colaboración, y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos. Asimismo, en el artículo siguiente se menciona y desarrolla el principio de lealtad institucional, para a continuación prever instrumentos y procedimientos que faciliten la colaboración y coordinación entre las mismas, regulando entre éstos la constitución y funcionamiento de Comisiones bilaterales de cooperación, la creación de Conferencias Sectoriales, en cuanto órganos multilaterales de cooperación, la suscripción de convenios de colaboración y la adopción de

planes y programas conjuntos para el logro de objetivos comunes en ámbitos con competencias concurrentes.

La propia Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, aprobada cuando ya se habían constituido los primeros Órganos de control autonómicos, establece en su artículo 29 la obligación de que éstos coordinen su actividad fiscalizadora con el Tribunal, estableciendo criterios y técnicas comunes que garanticen la mayor eficacia y eviten la duplicidad de actuaciones fiscalizadoras. Este mandato legal de coordinación es un reconocimiento expreso de la concurrencia de competencias, cuyo ejercicio ha de ser compatible con los principios de supremacía atribuido constitucionalmente al Tribunal de Cuentas y el de autonomía reconocido a todas las Instituciones de control.

La coordinación requiere de un agente que la impulse y la dirija. Desde esta perspectiva y por razones puramente organizativas, parece evidente que la coordinación no afecta igualmente a todas las Instituciones de control, aun cuando su aplicación es una obligación legal de carácter general. Cada Órgano de Control Autonómico puede ejercer sus competencias fiscalizadoras sin preocuparse por lo que pudiera ocurrir en otras Comunidades Autónomas. Es al Tribunal de Cuentas a quien corresponde asumir la iniciativa coordinadora, a fin de que toda la actividad económico-financiera pública, cualquiera que sea el ámbito geográfico en el que se realice, sea objeto de dicha actuación fiscalizadora con sujeción a criterios y procedimientos comunes, en aras de una mayor eficacia.

La coordinación exigible en las distintas manifestaciones de la actividad fiscalizadora, aparece como un requisito que ha de ser singularmente atendido en la programación y realización de las fiscalizaciones horizontales. El principio de unidad, implícito en la acción coordinada, se ve reforzado en la ejecución de las fiscalizaciones horizontales, que ha de ajustarse a criterios y técnicas comunes previamente convenidos.

Son múltiples los ámbitos en los que puede resultar aconsejable el enfoque horizontal de la fiscalización sobre el sector público, planteamiento

que viene impulsado por la vigente regulación de determinadas actividades, en algunos casos de reciente aprobación, a las que a continuación se alude de forma somera.

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en defensa de los compromisos de estabilidad de la Unión Europea, establece que la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos de las distintas Administraciones públicas se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, entendida como situación de equilibrio o superávit en términos de capacidad de financiación definida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales - SEC 95 -. Señala que la elaboración de los presupuestos se enmarcará en un escenario plurianual y que deberán contener información suficiente y adecuada para poder evaluar la consecución de dicha estabilidad presupuestaria, a lo que habrán de atender todas las políticas de gastos públicos, que se ejecutarán mediante una gestión de los recursos públicos orientada por la eficacia, la eficiencia y la calidad.

Se indica en esta Ley que las Administraciones públicas deberán establecer instrumentos y procedimientos para la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria, señalando que corresponde al Gobierno de la Nación velar por el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria en todo el ámbito del Sector público, cuyos objetivos habrán quedado fijados previamente por el Gobierno para un horizonte trianual. A tal fin, se establece que con anterioridad al 1 de septiembre de cada año, la Intervención General de la Administración del Estado elaborará un informe sobre el grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria del ejercicio inmediato anterior.

La verificación del cumplimiento de estos objetivos ha abierto un campo de actuación del control externo, principalmente del Tribunal de Cuentas en cuanto a la consecución de los objetivos presupuestados y al seguimiento del control efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado en esta materia.

El enfoque horizontal de la actividad fiscalizadora en esta área permi-

tirá no sólo avanzar en la armonización de la normativa contable en todas las Comunidades Autónomas, sino evaluar desde la aplicación de unos mismos criterios el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y del nivel de endeudamiento, ofreciendo la información necesaria para poder realizar los análisis comparativos que se estimen pertinentes sobre las distintas políticas presupuestarias y económicas llevadas a cabo en los diferentes ámbitos del Sector público.

El vigente sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía perfila, asimismo, un nuevo marco favorable al planteamiento horizontal de las fiscalizaciones, en el que es procedente efectuar una referencia expresa al Fondo de Compensación Interterritorial, como mecanismo de cohesión y solidaridad, sobre el que el Tribunal de Cuentas está obligado a realizar anualmente un informe específico. El nuevo sistema se fundamenta en los principios de generalidad, estabilidad, suficiencia y autonomía financiera, solidaridad, coordinación y participación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en los Tribunales económico-administrativos.

Para la implantación y revisión del nuevo sistema de financiación se articulan procedimientos de colaboración entre las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas entre sí y con las demás Comunidades Autónomas en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos y revisión de actos de gestión tributaria, así como de las asignaciones de nivelación en los servicios públicos fundamentales de educación y sanidad y de acción protectora de la Seguridad Social.

Esta nueva regulación, potenciando las relaciones de coordinación y colaboración entre las distintas Administraciones, ofrece una nueva área de interrelación entre las diferentes Instituciones de control, favorable a la programación de fiscalizaciones horizontales. El cumplimiento de los objetivos pretendidos con el nuevo sistema de financiación autonómico requiere disponer de los oportunos recursos materiales y organizativos y contar con los pertinentes mecanismos de control interno que garanticen su

consecución y adviertan oportunamente de los riesgos de su incumplimiento, en áreas tan sensibles y significativas como la cohesión en sanidad, educación y acción social.

Semejantes consideraciones pueden efectuarse en relación con el modelo de atención sanitaria contemplado en la Ley General de Sanidad, principalmente a partir del inicio del ejercicio 2002, tras haber asumido competencias en materia de sanidad todas las Comunidades Autónomas, al amparo de las previsiones constitucionales y de los respectivos Estatutos de Autonomía. Al perfeccionamiento de este modelo organizativo descentralizado tiende la Ley de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud en la que se establecen acciones de coordinación y cooperación de las Administraciones públicas sanitarias que garanticen el funcionamiento cohesionado del Estado y de las Comunidades Autónomas y aseguren la equidad, la calidad y la participación social en las prestaciones sanitarias.

Como primera aportación de esta Ley, se define el núcleo común de actuación del Sistema Nacional de Salud y de los servicios de salud que lo integran, conformado por diferentes ámbitos de actuación (prestaciones sanitarias, farmacia, profesionales sanitarios, investigación, información y calidad) en los que la colaboración entre las distintas Administraciones ha de garantizar el funcionamiento equitativo y eficaz del Sistema, con independencia de la diversidad de fórmulas organizativas, de gestión y de prestación de servicios que pudieran convenirse dentro de un Estado descentralizado.

Se diseñan mecanismos de cooperación y coordinación, regulándose la elaboración de los planes integrales de salud y el desarrollo y actualización de la cartera de servicios sanitarios, asumiendo un relevante protagonismo como órgano básico de cohesión el Consejo Interterritorial del Sistema Nacional de Salud, a la vez que se ofrecen garantías de accesibilidad, de movilidad, de seguridad, de tiempo y de información, así como de calidad en las prestaciones sanitarias, previéndose entre otras medidas la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan realizar auditorías periódicas independientes.

Como garantía del Sistema se contempla, junto con la dotación de la

infraestructura necesaria, a través de la implantación de normas, guías e indicadores, y la creación de la Agencia de Calidad como órgano encargado de mantener dicha infraestructura, el fomento de la evaluación externa y periódica de la calidad y seguridad de los centros y servicios sanitarios mediante auditorías por parte de instituciones públicas o empresas privadas, que garanticen una evaluación independiente.

Esta referencia a la evaluación externa y periódica, con independencia de cualquier otra actuación en que pudiera materializarse, pone en sintonía la previsión legal con el enfoque asignado a las fiscalizaciones horizontales. El Tribunal de Cuentas, en coordinación con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, ha de asumir la evaluación del Sistema Nacional de Salud, como manifestación fundamental de la acción pública. El diseño del Sistema ofrece una asunción de competencias a nivel de Comunidades Autónomas, compartidas con el Estado; pero, a la vez, la afloración de nuevas competencias a ejercer por el Estado, a través fundamentalmente de los nuevos Órganos creados y adscritos al Ministerio de Sanidad y Consumo. Esta redistribución de competencias hace que la fiscalización horizontal adquiera en este ámbito su total significación, ya que sólo una fiscalización de esta naturaleza puede ofrecer una evaluación global de todo el Sistema.

Similares ámbitos de actuaciones fiscalizadoras, siguiendo planteamientos horizontales, pueden encontrarse en el seguimiento de los fondos europeos, en cuya distribución y aplicación participan las distintas Administraciones públicas, así como en la prestación de múltiples servicios públicos transferidos, referencias que las Cortes Generales han seguido en la solicitud de nuevas fiscalizaciones al Tribunal de Cuentas. Estas meras referencias ofrecen un mapa de actuaciones horizontales en áreas de capital importancia dentro de la organización del Sector público y de extrema sensibilidad respecto a los resultados que del mismo demanda la sociedad.

### **EXPERIENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LA REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES HORIZONTALES, CON ESPECIAL REFERENCIA AL SECTOR EDUCATIVO.**

Las ventajas de la fiscalización horizontal, expuestas desde un análisis meramente teórico, aparecen confirmadas por las actuaciones llevadas a cabo en las que ha predominado dicho planteamiento, si bien su realización se ha efectuado directamente por el Tribunal. Entre otras actuaciones, se pueden citar el análisis de las empresas públicas con desequilibrios patrimoniales, la fiscalización del proceso de privatización que ha afectado a numerosas empresas públicas, el análisis de la contratación anual suscrita por el Sector público, la fiscalización de los gastos de personal de las distintas Administraciones... Asimismo, en relación con los ámbitos anteriormente citados, que han sido objeto de una nueva regulación potenciando las fiscalizaciones horizontales, cabe mencionar la gestión en la custodia de las historias clínicas en diferentes hospitales, así como en relación con la actividad investigadora y la organización y la atención en el ámbito de la sanidad pública, así como sobre la adquisición de los medicamentos.

A título de referencia, en esta última fiscalización se pusieron de manifiesto las singularidades normativas y el carácter concentrado e intervenido del mercado de los medicamentos, constatándose, no obstante, la carencia de una política común en todos los hospitales de titularidad pública analizados, que estuviera debidamente coordinada y encaminada a obtener las mejores condiciones en la adquisición de medicamentos y productos farmacéuticos. Se observaron, asimismo, incumplimientos de la normativa que rige la actividad contractual de las Administraciones públicas, señalándose la carencia de una adecuada planificación de las adquisiciones a realizar en cada ejercicio y el carácter residual del concurso público como forma habitual de adjudicación de los suministros de medicamentos.

La ausencia de una competencia perfecta en el mercado de los medicamentos y el carácter intervenido de los precios originó durante el periodo fiscalizado que los precios de adquisición se situaran, como regla general,

en los precios máximos autorizados, señalándose en el Informe que no se aprovecharon todas las posibilidades de obtener unos precios más reducidos o descuentos, que algunos laboratorios otorgaron. Se observó, asimismo, la existencia de diferentes estructuras organizativas en la gestión de los servicios de farmacia intrahospitalaria, condicionados por la estructura gerencial de cada hospital, constatándose no obstante la disponibilidad de herramientas informáticas y la aplicación de un sistema de contabilidad analítica que, aunque no uniforme en todos los hospitales, facilitaba el seguimiento del coste real del funcionamiento de dichos servicios.

Como alusión expresa al Sector educativo, ha de señalarse que la asunción de competencias en esta materia por parte de las Comunidades Autónomas y la reciente aprobación por las Cortes Generales de una normativa básica, tanto en relación con la enseñanza no universitaria, a través de la Ley de Calidad, como universitaria, a través de la Ley Orgánica de Universidades, abre un nuevo horizonte de actuaciones fiscalizadoras que habrán de extenderse sobre las distintas organizaciones que conforman el sistema educativo, no universitario y universitario.

Como experiencia en el ámbito educativo no universitario y con antelación a la aprobación de la vigente normativa, puede citarse el Informe del Tribunal de Cuentas sobre los procedimientos de control de la gestión económico-financiera de los centros docentes públicos no universitarios en el que, tras efectuar las pertinentes pruebas sobre un conjunto de 267 centros, se reconoce la escasa regulación sobre los ingresos obtenidos y los bienes inventariables, las demoras en la aprobación de los respectivos presupuestos y en la remisión de los fondos para su funcionamiento ordinario, así como determinadas deficiencias en la rendición y control interno de las cuentas de su gestión, a la vez que se recomienda la adopción de medidas que permitan superar estos retrasos y mejorar las dotaciones de personal y la conservación de los centros, así como disponer de una regulación precisa de su actividad administrativa.

Asimismo, en este ámbito formativo se ha efectuado un seguimiento

pormenorizado a las ayudas entregadas a la formación continua, orientado al desarrollo de la formación profesional de los trabajadores, a través de los planes de formación de empresas, intersectoriales o agrupados, promovidos éstos por organizaciones empresariales o sindicales. En esta fiscalización, tras las pertinentes verificaciones sobre un amplio abanico de planes de formación, se pusieron de manifiesto numerosas deficiencias e irregularidades, tanto en su organización como en la justificación de las ayudas percibidas, que entre otros resultados, han impulsado la modificación del sistema establecido para el otorgamiento de estas subvenciones.

#### **Especial mención de la fiscalización horizontal de las Universidades.**

Por lo que se refiere a la enseñanza universitaria, cabe señalar el seguimiento ordinario que se efectúa de los presupuestos y de las cuentas anuales rendidos por cada Universidad, cuyos resultados vienen recogidos habitualmente en el Informe que anualmente se confecciona. Pero es aquí donde ha surgido la necesidad de una fiscalización horizontal que la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas nos ha solicitado. La fiscalización está referida al conjunto de las Universidades, con la finalidad de evaluar, desde la eficacia y la eficiencia, la prestación de los servicios públicos que las Universidades tienen encomendados. Servicios públicos que tienen que prestarse desde el respeto al principio de igualdad que se recoge en el artículo 9 de nuestra Constitución.

La importancia de este servicio público se refleja en los siguientes datos y cifras:

Número de Universidades:

- públicas: 48
- privadas y de la Iglesia Católica: 20

Número de alumnos curso 2002-2003:

- Universidades públicas: 1.378.669
- Privadas y de la Iglesia Católica: 127.379

*El presupuesto de gastos de las Universidades públicas, excluida la UNED, ascendió en el ejercicio 200 a 5.242 millones de euros.*

El Tribunal de Cuentas incluyó en el programa de fiscalización del año 20003, esta fiscalización horizontal de las Universidades, y en su realización está previsto evaluar el cumplimiento de la normativa vigente en todos sus ámbitos de actuación, los sistemas de organización y gestión implantados, entre otros el del registro contable de los ingresos y gastos públicos, y el grado de eficacia alcanzado en la prestación de los servicios universitarios relacionados con la cultura, la docencia y la investigación.

La amplitud del ámbito subjetivo de la fiscalización, referida a todas las universidades públicas, la extensión de sus objetivos y el elevado grado de descentralización alcanzado en esta área tras la asunción de las competencias por las Comunidades Autónomas, son argumentos suficientes para haber tenido que diseñar los trabajos de esta fiscalización con la necesaria colaboración de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Es una nueva experiencia que permitirá potenciar la coordinación fiscalizadora y consensuar esfuerzos para que la fiscalización programada ofrezca los resultados esperados en aras de que la enseñanza universitaria responda a los retos de calidad y de regularidad que la sociedad le exige.

A estos efectos, hemos entendido que desde la lealtad constitucional y con el diálogo permanente y continuo con cada uno de los Órganos de Control Externo se podrá llevar a efecto esta encomienda parlamentaria. Esta herramienta de la palabra es imprescindible para toda clase de fiscalizaciones horizontales, en donde están comprometidas responsabilidades de distintos Órganos de Control, sin recelos, sin autoritarismos, pensando en lo que Antonio Machado dijo en uno de sus proverbios,

«Busca a tu complementario  
que marcha siempre contigo,  
y suele ser tu contrario».

O también,

«Para dialogar,  
preguntad primero;  
después, escuchad».

Se han celebrado varias reuniones entre las cuales yo destacaría la del día 10 de julio de 2003, con los Presidentes de los Órganos de Control Externo, en la que todos se comprometieron a colaborar, dentro de sus posibilidades, en la realización de esta fiscalización, y la del día 15 de septiembre de 2003, a nivel técnico, a la que seguirán las necesarias para conseguir que esta fiscalización pueda ser finalizada, si es posible, dentro del año 2004.

En las Directrices Técnicas para la Fiscalización del Conjunto de las Universidades Públicas, ya aprobadas por el Pleno del Tribunal, se determina el ámbito subjetivo de la fiscalización (Ver anexo 2), los objetivos generales (Ver anexo 3) las áreas de trabajo (Ver anexo 4), el procedimiento, los medios personales y el calendario.

### **Conclusión general**

Como síntesis de lo expuesto, cabe reiterar la conveniencia de potenciar las fiscalizaciones horizontales en cuanto procedimiento que ofrece una mejor adaptación a la complejidad organizativa del Sector público y que permite obtener una valoración extensiva sobre grandes áreas del mismo, impulsando en su caso las modificaciones pertinentes en su organización y en su normativa reguladora, en la pretensión de que su actividad responda a criterios de eficacia y eficiencia.

## ANEXO 1

### El Tribunal de Cuentas como instrumento de cohesión territorial.

Como ya se ha mencionado, la consolidación del Estado de las autonomías previsto en la Constitución Española supone el reconocimiento de unos espacios territoriales con autonomía política y una distribución competencial geográfica, con reserva de competencias exclusivas para el Estado y delimitación de las asumidas por las Comunidades Autónomas derivadas de la exigencia de salvaguardar la unidad y la cohesión del Estado, objetivo al que también contribuye la planificación y ejecución de las fiscalizaciones horizontales.

Las competencias fiscalizadoras atribuidas al Tribunal de Cuentas se extienden a todo el Sector público estatal autonómico y local, sin que la creación de los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas suponga un recorte de las mismas. Como argumenta el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico nº 11 de su sentencia nº 190/2000, de 13 de julio, *ante el conflicto positivo de competencias entre el Estado y las CC.AA. planteado por el Gobierno de la Generalidad de Cataluña ante una Orden del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo de 16 de julio de 1992, en la que se instrumentaba la concesión de subvenciones inscritas en el Plan de Competitividad de la Industria Textil y de la Confección, "en lo relativo a las actividades de control previstas en la legislación del Tribunal de Cuentas", nada puede oponerse a ellas desde la perspectiva del orden constitucional de distribución de competencias. En efecto, partiendo de que "el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público", hemos afirmado "que la Constitución no exige que el Tribunal de Cuentas sea el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública, pero sí que mantenga una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores", de modo que dicho Tribunal "es supremo pero no único cuando fiscaliza". En conclusión,*

*la referencia que contiene este artículo a la función fiscalizadora prevista “en la legislación del Tribunal de Cuentas” es plenamente constitucional, máxime cuando el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho Tribunal, señala que “los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y evite la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras”, debiendo dichos órganos autonómicos remitir al Tribunal de Cuentas “los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico”.*

En el voto particular agregado a esta Sentencia se deja constancia de compartir el fallo de la sentencia y su discurso jurídico y se extiende en la concepción el Tribunal de Cuentas como instrumento constitucional de cohesión, concepción que se comparte y que aparece reforzada en diversas de las nuevas leyes aprobadas por las Cortes Generales, a las que posteriormente se aludirá.

Resalta el voto particular al adecuado tratamiento dado en la sentencia a los controles de la Intervención General de la Administración del Estado y del Tribunal de Cuentas en su doble manifestación, interna y previa, externa y consuntiva, respectivamente, señalando que, aunque el objeto de ambos es el control de los caudales públicos, la perspectiva es distinta, al no traspasar la actividad de la mencionada Intervención General los linderos de la Administración General e Institucional mientras que el ámbito de la actuación del Tribunal es mayor y, por definición constitucional, se extiende al Sector público completo, sin perjuicio de la eventual coexistencia con otras instituciones análogas.

El Tribunal extiende su actividad fiscalizadora sobre todo el Sector público y asume una misión trascendental en cuanto instrumento de cohesión. Su dependencia de las Cortes Generales refuerza esta concepción del Tribunal, enfatizando su ámbito totalizador, que resulta, además confirmada

por su exclusividad en el ejercicio de la función jurisdiccional en la exigencia de las responsabilidades contables. La asunción por las CC.AA. de las competencias relativas a múltiples y diferenciados ámbitos de gestión no puede quebrar el establecimiento y cumplimiento de unos criterios y objetivos comunes, con independencia de la organización que se haya adoptado para su consecución y cuyo control sólo puede llevarse a cabo por un Órgano que extienda su actividad sobre todos los ámbitos territoriales, función que es atendida por el Tribunal de Cuentas.

La coexistencia del Tribunal de Cuentas con otras Instituciones de control exige por razones de eficacia la coordinación de su actividad adoptando criterios y técnicas comunes, uniformidad que reafirma la cohesión de todas las gestiones públicas evaluadas siguiendo unos mismos procedimientos.

Todas estas manifestaciones de coordinación y homogeneización aparecen realizadas en la realización de las fiscalizaciones horizontales, cuyo objetivo prioritario, en su alcance más amplio, es efectuar análisis extensivos sobre una gestión mantenida en todo el Sector público que permita cotejar su regulación, organización y ejecución en distintos ámbitos territoriales con la finalidad de aprovechar las ventajas comparativas que se pudieran detectar y mantener la adecuada cohesión territorial.

El reconocimiento de este nuevo ámbito fiscalizador no supone la limitación de las competencias fiscalizadoras de las restantes Instituciones de control en su respectivo ámbito, que, a su vez, podrán colaborar en la realización de las fiscalizaciones horizontales; se trata de atender a la nueva situación que la organización político-administrativa ha originado.

## ANEXO 2

### Ámbito subjetivo de la Fiscalización.-

La fiscalización, atendiendo al propio contenido de la Resolución parlamentaria, se referirá al conjunto de las Universidades públicas. Según contempla el artículo 7 de la LOU, las Universidades públicas están integradas por Facultades, Escuelas Técnicas o Politécnicas Superiores, Escuelas Universitarias o Escuelas Universitarias Politécnicas, Departamentos, Institutos Universitarios de investigación y por aquellos otros centros o estructuras que organicen enseñanzas en modalidad no presencial. Por otra parte, en su artículo 84 se señala que para la promoción y desarrollo de sus fines, las Universidades, con la aprobación del Consejo Social, podrán crear, por sí solas o en colaboración con otras entidades públicas o privadas, empresas, fundaciones u otras personas jurídicas de acuerdo con la legislación general aplicable.

En consecuencia, el ámbito subjetivo de la fiscalización queda definido por el conjunto de centros que conforman la estructura docente, cultural y de investigación de las Universidades públicas, junto con el de las restantes entidades, cualquiera que sea su configuración y régimen jurídico, creadas para la promoción y desarrollo de sus fines.

Se incluyen, asimismo, en el ámbito de esta fiscalización los Consorcios y demás entes creados por las Universidades y Entidades públicas o privadas, constituyendo una de las pretensiones de la presente fiscalización la identificación de las entidades que conforman el perímetro de actividad y dominio de las Universidades Públicas.

### ANEXO 3

#### Objetivos generales.-

De conformidad con el alcance de la mencionada solicitud de la Comisión Mixta, la fiscalización a realizar tendrá los siguientes objetivos generales:

- a) Se verificará el cumplimiento de la normativa general y específica, en relación con las áreas a examinar que posteriormente se señalan.
- b) Se examinará la organización contable y su adaptación a los principios y criterios contables aplicables, avaluando la capacidad de los estados contables elaborados para ofrecer la imagen fiel de la actividad desarrollada y de la situación patrimonial y financiera y valorando, en lo posible, su representatividad.
- c) Se analizará la existencia y funcionamiento del sistema del control interno, así como el cumplimiento de los procedimientos establecidos en relación con las áreas concretas a fiscalizar.
- d) Se evaluará la gestión de la actividad económico-financiera de cada Universidad y del conjunto del sistema de Universidades Públicas, en relación con los «principios de eficiencia y economía para la prestación del servicio público de la educación superior que les corresponde».

## ANEXO 4

### Áreas de trabajo.-

Corresponde a las Universidades, en el ejercicio de la autonomía que les ha sido legalmente reconocida, la elaboración y aprobación de los planes de estudio, la selección, formación y promoción del personal docente, la admisión, régimen de permanencia y verificación de conocimientos de los estudiantes, así como la expedición de títulos de carácter oficial con validez en todo el territorio nacional y de los diplomas y títulos propios.

Asimismo, las Universidades tienen igualmente reconocida la autonomía económica y financiera. En ese marco, deben elaborar y aprobar una programación plurianual y un presupuesto anual, así como confeccionar y rendir cuentas de su actividad, adaptadas a las normas y principios de contabilidad, previstos con carácter general para el sector público.

Las actuaciones fiscalizadoras que se programen se centrarán en los aspectos de organización, de la actividad económico-financiera y de gestión, solicitados por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

En cualquier caso, no se pretenden evaluar los contenidos de las materias ni la calidad de las enseñanzas impartidas, ni en general aquellos aspectos que corresponden a otros organismos y profesionales más directamente relacionados con los aspectos puramente académicos de la enseñanza universitaria.

De acuerdo con lo anterior, la fiscalización se centrará en las siguientes áreas de trabajo:

#### 1. Organización:

En el análisis individual y comparativo del conjunto de las Universida-

des Públicas, se abordará en cada caso su organización funcional, la constitución y funcionamiento de los distintos Órganos de gobierno y representación previstos en la normativa vigente y en sus respectivos Estatutos.

Asimismo, se identificará en cada caso la estructura de las Universidades, tanto los órganos dependientes de su propia organización como los establecidos mediante convenios, consorcios o centros externos.

Por último, se analizarán otros centros, cuyas actividades no sean las citadas anteriormente pero que contribuyan a los fines de las Universidades, especialmente aquellas que tienen incidencia sobre sus gastos e ingresos.

Dentro de esta área de trabajo, se analizará básicamente la estructura de cada Universidad, aunque también se revisarán aquellos centros y organismos de relación y coordinación entre Universidades.

Especial atención se prestará en esta área a los sistemas de control interno implantados, con la realización de las pruebas directas que se consideren oportunas realizar en cada caso.

En resumen, con el análisis de esta área se trata, en primer lugar, de establecer el organigrama administrativo realmente existente, con identificación de la red de organismos, centros, departamentos, subcentros y servicios, en los campos que tengan una incidencia relevante.

En base a ese esquema organizativo, se verificará la idoneidad de dicha organización y de los principales procedimientos normalmente utilizados en la consecución de los objetivos de la enseñanza superior, de acuerdo con los principios de eficiencia y economía.

Para ello, se implementarán los cuestionarios y pruebas precisas que permitan verificar la idoneidad de esa organización en el control y la gestión de la actividad económico-financiera.

## **2. Actividad económico-financiera**

Las Universidades tienen legalmente reconocida la autonomía económica y financiera. En este marco, las Universidades deben elaborar y aprobar

una programación plurianual y un presupuesto anual, así como confeccionar y rendir cuentas de su actividad, adaptadas a las normas y principios de una contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica, previstos con carácter general para el sector público.

Dentro de esta área se analizará la elaboración y ejecución del correspondiente presupuesto anual, así como el seguimiento de la programación plurianual. Se examinará, asimismo, la rendición formal, por las entidades que configuran el ámbito subjetivo de la fiscalización, de las cuentas anuales, la estructura de los estados que las integran y, en lo posible, su representatividad.

En este ámbito se examinarán los procedimientos establecidos en el registro, administración y disposición de los bienes de dominio público afectos a sus funciones, cuya titularidad ha asumido cada Universidad, así como de los restantes bienes patrimoniales y de los bienes integrados en el Patrimonio Histórico Nacional.

Se analizarán los distintos capítulos de gastos, con especial atención a los de personal en sus diferentes conceptos retributivos, así como los destinados a las indemnizaciones por asistencia del profesorado universitario a tribunales y otras actuaciones complementarias fuera de la sede universitaria habitual. Se examinarán las cuantías y los procedimientos habilitados para la disposición de fondos para la investigación y su aplicación definitiva. En los importes destinados a gastos generales y al capítulo de inversiones, se examinará el régimen de contratación, en su caso, aplicado.

Por lo que se refiere al capítulo de ingresos, se diferenciarán los distintos tipos de ingresos percibidos, tanto por subvenciones o transferencias de las distintas Administraciones públicas, como los derivados de los servicios académicos oficiales y otras enseñanzas o servicios complementarios, junto con los procedentes del patrimonio propio y de las operaciones de crédito que se hubiesen concertado, evaluando, en todo caso, el nivel de tesorería y endeudamiento.

### 3. Gestión

En esta área se prestará especial atención a la gestión y análisis de las políticas de personal, tanto docente como investigador y administrativo y de servicios (procedimientos de contratación, sistemas de retribución, control de presencia y de actividades,...).

También se analizará la gestión de algunos servicios universitarios relevantes, tales como restauración, alojamiento, mantenimiento, informática, etc.

Se evaluarán los mecanismos utilizados en el control de resultados académicos obtenidos por el alumnado, las actuaciones desarrolladas para una mejor consecución de los objetivos educativos asumidos por cada Centro. Finalmente, las actuaciones desarrolladas para conseguir una adecuada integración de los diplomados en el mercado laboral.

Los mecanismos de determinación de objetivos, medios y control de resultados en campos relevantes de la actividad universitaria, tales como la investigación, o la evaluación del rendimiento docente, serán también objeto de análisis.

Asimismo, se revisarán las actuaciones coordinadas en la gestión del conjunto del sistema universitario, con especial atención a la adaptación de la oferta a las necesidades de la demanda y a la evolución demográfica.

Sobre la base de lo anterior, se establecerán los indicadores de gestión más relevantes en cada centro y su situación comparativa con las medias nacionales y por CC.AA., indicando posibles justificaciones y sus causas.



**Sessão de encerramento**



Hemos llegado al momento de las experiencias y de las conclusiones. También al capítulo de agradecimientos.

En cuanto a las experiencias y a las conclusiones no contamos con ningún relator que haya preparado un documento que yo pueda leerles a Vds., como se hace frecuentemente, y en el que utilizando las aportaciones y ponencias se presentan las conclusiones en la clausura.

Si hacemos un aparte del tema de la fiscalización de la financiación de los partidos políticos que en España tenemos atribuida y que el Tribunal de Cuentas de Portugal no tiene (procuren Vds. defenderse de este tema) y para el caso de que llegaran a tenerla, esperamos que les resulte útil nuestra experiencia, especialmente, como ha dicho muy bien el Sr. García Ortiz en su intervención, la que se recoge en la Moción que hemos trasladado al Parlamento y que yo, cada vez que presento un informe de fiscalización sobre la materia en la Comisión Mixta, rememoro en cuanto a las recomendaciones más importantes que en ella se contienen.

En el tema jurisdiccional, ¿qué experiencia sacamos?: Que los Tribunales cuenten con función jurisdiccional permite hacer realidad la exigencia de las responsabilidades contables y de gestión y tener una mayor eficacia aumentando la prevención a través de procesos de fiscalización potenciados por la jurisdicción. Además, los resultados de fiscalización que se remiten al Parlamento permiten debatir mejor las responsabilidades políticas que no sean responsabilidades contables. Pero, para ello hay que dar prioridad a la fiscalización, con independencia de la mucha vocación de los jueces en el ámbito jurisdiccional.

Si nos referimos a las subvenciones que, de manera tan cuantiosa, se reparten en distintos ámbitos del sector público y en el sector privado, nuestras funciones son especialmente relevantes en cuanto a conseguir que los informes contengan muchas recomendaciones y que se hagan las



**Ubaldo Nieto de Alba**  
Presidente do  
Tribunal de Contas de Espanha\*

\* Intervenção transcrita a partir da gravação audio, com posterior revisão do autor.



necesarias Mociones. Es interesante el ejemplo de la Moción que sobre subvenciones ha hecho el Tribunal de Cuentas de España y que, en parte, está sirviendo de fundamento a la ley de subvenciones que se está debatiendo en el Parlamento. El Ponente Sr. Corona ha puesto de manifiesto que el fenómeno subvencional es mucho más amplio que las subvenciones propiamente dichas, pues existen ayudas, avales, créditos, beneficios fiscales, etc., que complementan la subvención y que se financian con dinero público que deja de entrar en el Tesoro.

Las Mociones ayudan al Parlamento, a los creadores de las normas en las que se contienen los principios organizativos de la actividad subvencional y donde está la esencia de la responsabilidad política, a debatir más sobre cómo mejorar la organización del sector público. Se trata de, en lugar de centrar el debate sólo en quién gestiona mejor, debatir sobre los fallos de gestión, sobre fallos de organización y sobre la propia estructura del sector público, tomando como base estas Mociones y las recomendaciones de los informes del Tribunal de Cuentas. Don Rafael Corona ha puesto de manifiesto, yo lo vengo diciendo desde hace tiempo, que la ley de subvenciones debería ser más amplia, que abarcara todo el fenómeno subvencional, porque, por ejemplo, un beneficio fiscal, un crédito, una ayuda o un aval también forman parte del mismo.

En relación con el último tema de las fiscalizaciones horizontales, siempre que hay un proceso de descentralización, sea exclusivamente de gestión, sea un proceso de descentralización política, abarcando la descentralización del gasto público, este tipo de fiscalizaciones se impone. En el ámbito de gestión, las fiscalizaciones horizontales permiten poner de manifiesto las diferencias que hay entre unos gestores y otros, es decir, se trata de la llamada "horizontalidad interfronteras". En el caso de España, con descentralización política, incluso en el conjunto de las Comunidades Autónomas existen leyes financieras diversas, conceptos distintos de Cuenta General, etc., y aparece la horizontalidad institucional que detecta estas

diferencias y la necesidad de cumplir la legislación básica del Estado y de garantizar los principios de igualdad y de solidaridad. Son un buen ejemplo las leyes que ha mencionado Don Manuel Núñez, como la de estabilidad presupuestaria para garantizar los objetivos de estabilidad de la UE en todo el ámbito presupuestario del Estado y en el sector territorial.

No se si he resumido bien las conclusiones de los temas tratados. Tendríamos que valorar si estas experiencias que hemos compartido resultan suficientes. Yo creo que no, y mis Colegas seguramente pensarán lo mismo. Es necesario que estas experiencias se proyecten en el ámbito de EUROSAL con esa petición que tiene hecha el Presidente del Tribunal de Cuentas de Portugal, el Sr. Sousa, que llevaremos al próximo Comité directivo del EUROSAL, para que haya una especie de Encuentro entre Tribunales de Cuentas Europeos que contamos con ámbito jurisdiccional. Después debemos intentar llevar esas experiencias a Iberoamérica, donde muchos de los países del ámbito hispano-portugués están muy influenciados por el modelo auditor anglosajón. También tenemos que continuar con los Encuentros en España. El próximo año es año Jacobeo. Don Manuel Núñez, que conoce muy bien la ruta Jacobea, con el Señor Corona y el Señor Martínez Noval, se tendrán que encargar de este nuevo Encuentro. Don Manuel Núñez, que es de León como yo, aunque yo soy del Bierzo, muy cerca de Galicia y, por tanto, mucho más cerca de ustedes, ha pensado en celebrar el próximo Encuentro en el Hostal San Marcos de León.

Llega, por último, el capítulo de agradecimientos. En primer lugar, a los moderadores y a los ponentes, porque son realmente los que han trabajado y, en segundo lugar, a los intervinientes. Ayer mismo, por ejemplo, no había forma de terminar el coloquio, por el número de intervenciones. Dentro de los intervinientes un agradecimiento especial a los que han seguido el Encuentro por videoconferencia. Un agradecimiento al Tribunal de Cuentas de Portugal por esta magnífica organización y el excelente trato que nos ha dado. Y un agradecimiento especial al Presidente D. Alfredo Sousa, al cual



Presidente do Tribunal de Contas de Espanha

quiero, en nombre de los que aquí hemos venido, ofrecerle un libro. Además, como Presidente del Tribunal de Cuentas de España, y de una manera más institucional, quiero ofrecer a nuestro amigo Alfredo Sousa la medalla de nuestro Tribunal, medalla que tiene poco valor intrínseco, como corresponde a nuestra austeridad, pero que tiene un gran valor simbólico. En su anverso figura el valor de la justicia, de la verdad y de la transparencia y en el reverso cómo conseguirlos. Quizás habrá que cambiar el compás por el ordenador o, al menos, por una máquina de escribir. Pero su valor simbólico es grande y yo te la ofrezco, querido Presidente, junto con el diploma que la acompaña; todo ello junto con mi afecto personal.

Muchas gracias.

Antes de tudo quero agradecer ao Presidente e meu querido amigo Ubaldo Nieto de Alba ter-me dispensado de ler as conclusões que eu efectivamente tinha preparado para, de alguma maneira, fazer o ponto de situação deste nosso encontro em termos de resultados. Tudo aquilo que eu tinha aqui efectivamente anotado para dizer, como seja o funcionamento do sistema jurisdicional, como seja o regime das subvenções, como seja a grande vantagem das auditorias horizontais, foi por ele dito e eu o subscrevo integralmente.

Quero agradecer também, muito reconhecido e sensibilizado, a generosa oferta que me acaba de ser feita, em nome do Tribunal de Contas de Espanha, de um livro, de uma medalha e respectivo diploma. Faço-o em nome do Tribunal de Contas de Portugal porque pessoalmente não sou eu merecedor, nem o verdadeiro destinatário, mas a instituição que eu represento e todos quantos nela trabalham, numa permanente e laboriosa construção, quer internamente, quer nas suas relações internacionais. Muito obrigado por esta distinção.

Sinceramente, eu não posso deixar de me congratular com os magníficos resultados deste nosso primeiro encontro. Ambas as instituições saíram daqui mais ricas, pois que os temas abordados foram efectivamente da maior importância. Nas abordagens feitas assinalaram-se as diferenças entre as nossas instituições, mas suscitou-se com toda a clareza uma vontade de colher o que de melhor tem cada uma no exercício das suas competências. Quer no que se faz bem, quer nos obstáculos com que se deparam e que aparentam ser idênticos.

Já dei orientações no sentido de ser por nós estudada a Lei das Subvenções que está a ser discutida em Espanha, para que também possamos sugerir ao legislador que seja tomada iniciativa idêntica em Portugal.

Esta melhor cooperação bilateral vai com certeza traduzir-se num intercâmbio de informação e de experiência que há-de continuar. De intercâmbio pessoal ao nível dos conselheiros, mas também, espero bem, de intercâmbio ao nível dos técnicos de ambas as instituições. Porque, se há



**Alfredo José de Sousa**  
Presidente do  
Tribunal de Contas de Portugal



alguma coisa que resultou deste debate foi que há questões que são verdadeiramente comuns dos nossos tribunais e que ocupam e preocupam ambos os países e ambos os Estados. Portanto, há que rentabilizar esta troca de informações e experiências.

Como conclusão final eu iria, secundando o meu querido amigo Conselheiro Manuel Nuñez Pérez, também citar Machado que disse “...*que o caminho faz-se caminhando...*”. E eu só tenho que dizer caminhemos, o caminho é longo mas teremos que o caminhar para chegar ao fim que todos almejamos.

Quanto aos agradecimentos, faço meus todos os agradecimentos que o Presidente Ubaldo Nieto fez aos conferencistas, aos comentadores e sobretudo aos participantes. E aqui incluo os Açores e a Madeira que lá de longe, apesar de tudo, estiveram presentes, através de videoconferência e também participaram.

Muito obrigado a todos porque efectivamente contribuíram para o enriquecimento deste evento. Mas não posso de maneira nenhuma esquecer, antes de mais, os intérpretes, que curiosamente facilitaram a nossa comunicação. Fizeram um trabalho que me parece ser de saudar e agradecer finalmente a todos os funcionários desta casa que prepararam esta organização, que a executaram ao mais pequeno pormenor, obviamente sob a batuta sempre eficaz e competente do Director-Geral, Dr. José Tavares, a quem eu endereço um agradecimento especial.

Só me resta desejar aos meus queridos amigos do Tribunal de Contas de Espanha, na pessoa do seu Presidente, que levem as melhores recordações em termos pessoais deste contacto que mantivemos nestes dois dias e que certamente vão continuar. Estou convicto que levarão também as melhores recordações desta cidade que pode parecer que representa este País e este Povo, mas que só representa uma parte. E não há que tomar o todo pela parte ou a parte pelo todo. Portugal é mais complexo. É um país mais diversificado do que aquilo que porventura a sua capital possa deixar

transparecer. Em todo o caso que isto seja exactamente um estímulo para que conhecendo Lisboa, conhecendo esta área metropolitana, os meus queridos amigos voltem a Portugal e visitem outras regiões do Norte, do Centro e do Sul.

Muito obrigado, bom regresso e obrigado por toda a vossa participação.