

INFORME NACIONAL DE PORTUGAL

El control financiero de las entidades locales: una reflexión sobre el Tribunal de Cuentas portugués

Alexandre Santos Serra

*Profesor adjunto en la Facultad de Derecho,
Universidad de Coimbra*

SUMARIO. **1. Introducción.** **2. El control financiero.** 2.1. Aproximación al concepto de control financiero. 2.2. El control financiero externo: concepto y distinción del control interno. **3. Tribunal de Cuentas portugués: composición, presidencia y funcionamiento.** 3.1. Su composición. 3.2. Su Presidente. 3.2.1. *Competencias respectivas.* 3.2.2. *Nombramiento y mandato.* 3.3. Su funcionamiento. **4. Consideraciones finales.** **5. Bibliografía.**

1. Introducción

En las últimas décadas, los países más desarrollados de la OCDE han desarrollado procesos de modernización en la gestión de las entidades públicas, siguiendo visiblemente la tendencia de la Nueva Gestión Pública (NGP) (Carvalho y Casal, 2011). Esta se basa en un conjunto de conceptos, entre los que se encuentran la autonomía, la preocupación por los clientes, la descentralización de los servicios, la racionalización de los recursos, la responsabilidad basada en productos y resultados, la calidad del servicio público, entre otros que componen esta vasta lista (Montesinos y Benito, 1999). Vemos, por lo tanto, que los sistemas contables de las organizaciones públicas están cada vez más obligados

a responder a una rigurosa exigencia de transparencia, destacando así el proceso de rendición de cuentas (Carvalho y Casal, 2011). Además, y debido al papel que el derecho administrativo desempeña en este nivel, debemos entender que su objeto de regulación es la Administración pública, no solo como organización, sino también como centro de las relaciones jurídicas. El derecho administrativo existe por y para la Administración pública (Costa Gonçalves, 2019).

Aunque el concepto de rendición de cuentas sea visto como multifacético y complejo (Sinclair, 1995; Oszlak, 2003; Steccolini, 2004), debe ser visto como algo mayor que la mera rendición de cuentas tradicional (Glynn, 1985; Perks, 1993), debido a su inclusión de la responsabilidad por el uso eficiente y la optimización de los recursos públicos y por la promoción de una mayor eficacia en la toma de decisiones políticas.

De este modo, podemos decir que este término, “rendición de cuentas”, debería consistir nada más y nada menos que en “la responsabilidad de los órganos ejecutivos por la buena gestión del dinero público y la responsabilidad de informar sobre cómo han administrado y controlado los recursos públicos que se les han confiado” (Carvalho y Casal, 2011).

Como en otros países, existen diferentes tipos de control. Así, y teniendo en cuenta la naturaleza del órgano que los realiza, el momento en que se producen y/o incluso los efectos que generan, podemos agruparlos de diferentes formas (Lavouras, 2022). Además, nos damos cuenta de que en Portugal existe una gran diversidad de entidades sujetas a control en la Administración pública. Este control lo lleva a cabo el derecho administrativo, que es el derecho de la Administración pública y de la función administrativa (Costa Gonçalves, 2019). Sin embargo, algunas entidades solo tienen autonomía administrativa, otras ni siquiera tienen estructuras de gestión, mientras que otras tienen autonomía administrativa, financiera y patrimonial (Alves, 2013).

Podemos organizar el control del gasto público teniendo en cuenta el órgano u órganos que tienen esta competencia, lo que nos permite dividirlo en tres grupos distintos de control: administrativo, jurisdiccional y político. Así, debemos entender que el control administrativo es el que realizan los órganos de la Administración pública, pudiendo variar en función de la mayor o menor autonomía de cada órgano o servicio para realizar los actos de gasto; el control jurisdiccional es competencia de los órganos con funciones jurisdiccionales; y el control político es el que ejerce el órgano. Por otro lado, si atendemos al momento en que se produce este control, la división es entre control previo, concurrente y sucesivo (Lavouras, 2022).

Profundizando en el tema objeto de estudio, nos damos cuenta desde un primer momento de que una de las principales fases de la ejecución presupuestaria es el control, que tiene por objeto garantizar y perseguir la correcta gestión del dinero público. Para ello, debemos darnos cuenta en primer lugar de que la calidad de la ejecución presupuestaria no empieza y termina con la realización de los gastos y la percepción de los ingresos, en términos de ejecución propiamente dicha. De hecho, depende intrínsecamente del proceso presupuestario en el que tiene lugar la ejecución.

Pasando al control de la ejecución presupuestaria propiamente dicho, este corresponde, en palabras de la Dra. Matilde Lavouras, a una actividad cuyo eje principal es “supervisar la ejecución del presupuesto de gastos, es decir, el modo en que el Estado gasta sus ingresos, pero sin omitir los problemas relacionados con la recaudación de ingresos” (Lavouras, 2022).

Por lo tanto, también es importante que examinemos —aunque sea brevemente— cómo funciona el control financiero en Portugal.

2. El control financiero

2.1. Aproximación al concepto de control financiero

Según Costa (2012), podemos caracterizar más brevemente el concepto de control financiero como aquel que “corresponde a la actividad que tiene por objeto garantizar la adecuación de la gestión (tanto pública como privada) de los recursos financieros públicos, siguiendo siempre de cerca las normas éticas, jurídicas y técnicas que la enmarcan”. De hecho, según el artículo 1 de la Declaración de Lima, el control financiero no es un fin en sí mismo, sino parte integrante de un sistema con un objetivo debidamente definido: la detección de infracciones/desviaciones de los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la gestión de las finanzas públicas.

Aunque podemos hablar de control financiero en un sentido muy amplio, debemos, en un enfoque más preciso, distinguir entre distintos tipos de control, haciendo hincapié en la diferenciación básica entre control externo y control interno (Costa, 2012).

En el caso portugués, el Sistema de Control Interno trabaja en especial articulación con el Ministerio de Finanzas, pero siempre bajo la competencia del Gobierno, con vistas a perseguir el ejercicio coherente y articulado del control en la Administración pública¹. También está estructurado en tres niveles

1. Ver artículo 1 y 2(1) del Decreto-ley n.º 166/98, de 25 de junio.

diferentes: operativo, sectorial y estratégico. Estos se definen en función de la naturaleza y del ámbito de intervención de los servicios que lo componen.

De este modo, y haciendo una breve aproximación descriptiva a cada uno de ellos, debemos darnos cuenta de que el primero —operativo— es responsabilidad de los órganos y servicios de inspección, auditoría o supervisión en el ámbito de la respectiva unidad ejecutora, que lo garantizan, siendo su objeto primordial el control de las decisiones de los órganos de dirección de dichas unidades²; el segundo, sectorial, es ejercido por los órganos de control interno sectoriales y regionales y “consiste en comprobar, supervisar e informar, preferentemente sobre la evaluación del control operativo y sobre la adecuación de la inclusión de cada unidad operativa y su sistema de gestión en los planes generales de cada ministerio o región”³ (Costa, 2012).

Por otro lado, el control estratégico consiste fundamentalmente en una evaluación del control operativo y del control sectorial, y en una evaluación del grado de realización de los objetivos establecidos en los instrumentos provisionales, como los Presupuestos Generales del Estado. Además, tiene un carácter horizontal en relación con el conjunto de la Administración financiera del Estado, siendo competencia de la Inspección General de Finanzas y del Instituto de Gestión Financiera de la Seguridad Social (Alves, 2013).

Los órganos de control interno ejercen un tipo de control para planificar, ejecutar y evaluar sus acciones, que a su vez obedece a diversos principios —de los que destacamos los principios de suficiencia, pertinencia y complementariedad⁴— para garantizar el correcto funcionamiento del SCI.

2.2. El control financiero externo: concepto y distinción del control interno

A su vez, el control financiero externo es ejercido por un organismo público independiente y autónomo de la entidad controlada, mientras que el control interno se encuentra dentro de la estructura de la propia Administración⁵.

El ordenamiento jurídico portugués, que se basa en el criterio de la posición del órgano o servicio de control en relación con la entidad controlada,

2. Ver artículo 4(2) del Decreto-ley n.º 166/98, de 25 de junio.

3. Ver artículo 4(3) del Decreto-ley n.º 166/98, de 25 de junio.

4. Ver artículo 5(1) del Decreto-ley n.º 166/98, de 25 de junio.

5. Ver Tribunal de Contas Português/Tribunal de Contas Da União, *Manual de Auditoria e Procedimentos: Anexo I — glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*, Lisboa, abril, 1992, parágrafo 49; artículo 3 (1 y 2.) de la Declaración de Lima.

distingue entre estos dos tipos de control⁶. Sin embargo, esta distinción, incluso cuando se complementa con el criterio de la naturaleza del órgano de control, nos parece insuficiente, dando lugar a menudo a la superposición o ausencia de controles, como veremos a continuación. El criterio de la posición del órgano de control es sin duda decisivo para calificar la naturaleza del tipo de control; sin embargo, no nos da ninguna indicación sobre el objeto de uno u otro (Costa, 2012).

INTOSAI, en línea con el citado criterio de la posición del órgano de control, aceptado en la Declaración de Lima, define actualmente el control interno como un proceso integral y dinámico en el que intervienen los directivos y demás personal de un organismo, en sus distintos niveles, con el fin de evaluar los riesgos y contribuir a la consecución de los objetivos generales de dicho organismo y al cumplimiento de sus misiones.

De esta definición destacan las dimensiones de seguimiento de la gestión y evaluación de riesgos, con el fin de garantizar el cumplimiento de los objetivos generales de la organización en cuestión, previamente estipulados, que se centran en la ética, la rendición de cuentas, la economía, la eficiencia, la eficacia y la legalidad y regularidad de la gestión (Costa, 2012).

Vallès Vives (2003) hace una distinción más precisa y útil entre control externo y control interno, basándose en el ordenamiento jurídico español.

Así, este autor define la actividad supervisora desarrollada por el SCI como “[...] la función de control ejercida de forma permanente y *a posteriori* sobre la actividad administrativa, la composición económica y la gestión de las entidades que integran el sector público y cuyas finalidades son: i) la verificación de la documentación contable relativa a la utilización de los fondos públicos (control de legalidad); ii) la promoción de una gestión pública rigurosa; y iii) la regularidad de la actuación administrativa, que debe ajustarse a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía”⁷ (Costa, 2012).

En Portugal, la normativa básica de control de la ejecución presupuestaria está debidamente estructurada y establecida en los artículos 103, 104 y 105 de la Constitución de la República Portuguesa (CRP), así como en los artículos 68 y siguientes de la *Lei do Enquadramento Orçamental* (LEO); en español, Ley Marco Pressepuestaria (LMP).

6. Ver Tavares (1996).

7. Ver Vallès Vives (2003: 140).

De esta forma, el legislador optó por la creación de un órgano de control jurisdiccional que respetara un modelo de supervisión de la actividad financiera del Estado por un tribunal con un conjunto de características que no se limitaran únicamente a un órgano jurisdiccional. Sin embargo, hay que señalar que esta cuestión es a veces objeto de discusión, ya que la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas es a menudo objeto de debate, ya que algunos sostienen que, debido a las características y especificidades de sus poderes de control, no se limitan a los poderes habituales de un tribunal ordinario y, además, afectan incluso al fondo de la acción (Lavouras, 2022).

Sin embargo, la Constitución Portuguesa establece su existencia como órgano jurisdiccional, estableciéndolo como un órgano soberano⁸, al igual que el Tribunal Supremo Administrativo y el Tribunal Supremo de Justicia. De hecho, y siguiendo de cerca las palabras del Dr. Guilherme Martins (2012), “en el Estado de Derecho moderno, el Tribunal de Cuentas cumple una función insustituible [...] Es un tribunal con competencias jurisdiccionales que se encarga no sólo del control de la legalidad, sino también del control sustancial de la utilización del dinero y los valores públicos y de la eficiencia, eficacia y economía de su uso en beneficio del interés público”. Sin embargo, en opinión del Dr. Vital Moreira (2000), el Tribunal de Cuentas tiene un carácter mixto, es decir, ejerce tanto funciones jurisdiccionales como de control administrativo, ejerciendo las funciones principales de revisión y rendición de cuentas (Costa, 2012). Según Costa Gonçalves (2019), el Tribunal de Cuentas adopta tanto decisiones de naturaleza judicial (por ejemplo, en el contexto de la ejecución de responsabilidades financieras) como decisiones de naturaleza administrativa: ninguna de ellas puede recurrirse fuera del Tribunal de Cuentas. Eso quiere decir que ambos son recurribles, pero se trata de recursos tramitados dentro de la organización del Tribunal de Cuentas.

Además, este órgano también se establece, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la LOPTC, como un organismo totalmente independiente. Por otra parte, en el contexto del artículo 214 de la Constitución de la República Portuguesa, “el Tribunal de Cuentas es el órgano supremo encargado de controlar la legalidad del gasto público y de juzgar las cuentas que la ley exige que se le presenten”.

También es importante destacar que, al tratarse de un tribunal, este órgano deberá analizar detenidamente los principios que se aplican a los demás tribunales, especialmente el principio de independencia y sujeción exclusiva a la ley —artículo 201 de la Constitución de la República Portu-

8. Ver artículo 110 de la Constitución de la República Portuguesa.

sa— (Lavouras, 2022). Por lo tanto, podemos concluir que los controles de las Administraciones independientes (por ejemplo, las agencias de regulación económica) no se cruzan ni se solapan con los del Tribunal de Cuentas. Puede haber algún solapamiento con la labor del Tribunal de Cuentas en los órganos públicos de control interno (por ejemplo, las inspecciones generales de los ministerios), pero se trata de una situación residual y ocasional (Costa Gonçalves, 2019).

3. Tribunal de Cuentas portugués: composición, presidencia y funcionamiento

En su marco legal, este tribunal tiene un conjunto de competencias de control previo, concurrente y sucesivo. Con el fin de perseguir eficazmente sus objetivos, el Tribunal lleva a cabo auditorías y controles de cuentas (control sucesivo). Estas fiscalizaciones pueden ser de cualquier naturaleza o tipo, y se orientan más hacia una actividad de control integrado. Sin embargo, nunca puede olvidarse el papel que desempeñan las auditorías financieras, que abarcan un abanico de situaciones más amplio que las verificaciones externas. La auditoría, por su parte, puede ser tanto interna como externa. Además, y extremadamente importante, este Tribunal también tiene competencias relativas a la realización de la responsabilidad financiera: restablecimiento y/o sanciones e imposición de multas (Carvalho y Casal, 2011).

Además, en palabras de Gomes Canotilho (2007), este Tribunal ejerce funciones fundamentales de control de la ejecución presupuestaria en tres niveles diferentes: 1) controla la ejecución presupuestaria; 2) controla frecuentemente la legalidad del gasto público; 3) emite dictámenes sobre la cuenta general del Estado, actuando desde el punto de vista de la legalidad, pero también desde el punto de vista de la economía, de la eficacia y de la eficiencia. Además, el control efectuado por el Tribunal de Cuentas en el ámbito de las auditorías es de carácter no oficial. En general, los controles internos (inspecciones generales de los ministerios) tampoco son oficiales. Sin embargo, la existencia de denuncias y quejas desempeña un papel importante en la decisión de los organismos de control de tomar la iniciativa de realizar controles.

También hay que señalar que, a partir de 2024, el Tribunal de Cuentas tendrá otra competencia más, ya que certificará legalmente la Cuenta General del Estado, que se referirá a la cuenta del año en curso, 2023.

Es un órgano colegiado, pero hay una excepción en la que puede considerarse un órgano unipersonal, que se refiere al diseño de los visados. Si

considera que existen dudas, el caso es analizado por tres jueces, pero también como órgano colegiado.

3.1. Su composición

En la actualidad, el Tribunal de Cuentas portugués cuenta con un Presidente, que es asistido por 16 jueces, además de dos jueces más (en representación de las regiones autónomas de Madeira y Azores, respectivamente)⁹. Además, es importante entender que el proceso de contratación de los citados magistrados se lleva a cabo a través de un concurso público (que debe realizarse ante un jurado, compuesto por el Presidente del Tribunal de Cuentas, el Vicepresidente, el Magistrado más antiguo y también dos profesores universitarios nombrados por el Gobierno (uno de ellos, de Derecho, y el otro, de Economía/Finanzas/Organización/Gestión/Auditoría)¹⁰.

3.2. Su Presidente

3.2.1. Competencias respectivas

El Presidente del Tribunal de Cuentas tiene un amplio abanico de competencias, debidamente detalladas en el artículo 74 de la LOPTC. Por ello, hemos optado por enumerar aquellas que, sin duda, son las más importantes. Así, según el apartado 1 de este mismo artículo, al Presidente del Tribunal de Cuentas le corresponde: "(i) representar al Tribunal y asegurar sus relaciones con los demás órganos soberanos, los poderes públicos y los medios de comunicación; (ii) presidir las sesiones del Tribunal, dirigir y orientar los trabajos; (iii) presentar propuestas al Pleno general y a los Plenos de las Salas 1ª y 2ª del Tribunal de Cuentas, para deliberar sobre asuntos de su respectiva competencia; (iv) elaborar el informe anual sobre las actividades del Tribunal; (v) nombrar, por elección, al personal directivo de los servicios de apoyo", y, además, desempeñar todas las demás funciones previstas por la ley.

3.2.2. Nombramiento y mandato

A diferencia de los magistrados que componen el Tribunal de Cuentas, el Presidente no es contratado ni se somete a concurso público, sino que es nombrado

9. Ver el artículo 14 de la LOPTC.

10. Ver artículo 18 de la LOPTC.

por el Presidente de la República, tal y como establece la ley. Además, las normas constitucionales se aplican a la duración de su mandato y a los casos en que puede ser destituido. Por lo tanto, podemos deducir que el nombramiento y cese del Presidente del Tribunal de Cuentas es competencia exclusiva del Presidente de la República, a propuesta del Gobierno¹¹. Sin embargo, es importante destacar que el hecho de que la propuesta de nombramiento del Presidente del Tribunal de Cuentas provenga del Gobierno ya ha sido y sigue siendo criticado por algunos autores (Costa, 2012). Como podemos ver en la doctrina de Carlos Moreno, el hecho de que sea el Gobierno el que proponga el nombramiento del Presidente del Tribunal de Cuentas no contribuye a la “coherencia objetiva del sistema”, en la medida en que el Gobierno está sometido al control independiente que realiza el Tribunal de Cuentas. Alternativamente, este autor propone que, en nombre de la “coherencia del sistema organizativo y funcional del Tribunal”, el Presidente de la EFS portuguesa sea elegido cada tres años por el Pleno General, surgiendo como *primus inter pares*¹².

En cuanto a la duración de su mandato, según la Constitución de la República Portuguesa, el Presidente del Tribunal de Cuentas es elegido por cuatro años y puede ser reelegido al término de los mismos¹³.

Procedemos ahora a un análisis comparativo de las prácticas en España. Vemos que, de entrada, la Constitución española establece que el Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales, ejerciendo sus funciones por delegación de estas en el análisis y la verificación de la Cuenta General del Estado¹⁴. Además, es en el Pleno —del que forman parte los doce consejeros de cuentas— donde se elige a uno de sus miembros, que es propuesto al Rey para que lo nombre Presidente del Tribunal de Cuentas por un periodo de tres años¹⁵.

De este modo, podemos prever algunas soluciones alternativas a la actualmente en vigor en Portugal, que son posibles gracias al derecho comparado. Así, podemos concluir que una alternativa viable sería que el Parlamento eligiera al Presidente del Tribunal de Cuentas por mayoría cualificada, al igual que hace con la elección del Defensor del Pueblo o del Presidente del Consejo Económico y Social. Esta solución parece

11. Ver artículo 133(m) de la Constitución de la República Portuguesa.

12. Ver “Um Tribunal de Contas para o século XXI: Algumas questões e propostas para os próximos 5 anos”, *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*, p. 195.

13. Ver artículo 214(2) de la Constitución de la República Portuguesa.

14. Ver artículo 136(1) de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

15. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, artículo veintinueve, Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584>.

razonable por varios aspectos: (i) en primer lugar, el hecho de que la realización de la justicia financiera en nombre de los ciudadanos es responsabilidad del Tribunal de Cuentas, por lo que inmediatamente tiene sentido para el órgano que representa al pueblo elegir al presidente de la EFS nacional; (ii) en segundo lugar, si una de las misiones fundamentales del Tribunal de Cuentas es asistir al Parlamento —para que pueda garantizar un control político efectivo de la gestión financiera de los recursos públicos—, es natural que el órgano de control político nombre al Presidente del órgano de control técnico; además, desde el punto de vista de los ciudadanos, el hecho de que el próximo Presidente del Tribunal de Cuentas sea propuesto por el Gobierno (al igual que el Fiscal General) suscita inmediatamente dudas sobre la imparcialidad del Tribunal de Cuentas y de sus miembros; por último, si el Presidente del Tribunal de Cuentas fuera elegido por el Parlamento, se lograría una mayor coherencia entre el control político y el técnico (Costa, 2012).

Existe también otra crítica que se suele hacer a la duración del mandato del Presidente del Tribunal de Cuentas. Por ello, un partido con representación en la Asamblea de la República de Portugal, LIVRE, ha presentado una propuesta que consiste en lo siguiente: un mandato único que, en lugar de consistir en un mandato de cuatro años, sería de siete años, ya que un mandato de siete años es un período más adecuado y beneficioso para la aplicación efectiva de determinados cambios.

3.3. Su funcionamiento

El Pleno General, compuesto por todos los jueces del Tribunal de Cuentas en ejercicio, se constituye como el máximo órgano de decisión del Tribunal de Cuentas. Es también el máximo órgano de gestión y disciplina de sus jueces. Puede ser convocado directamente por su Presidente o a petición de al menos un tercio (1/3) de sus miembros¹⁶.

Por otra parte, el Pleno General también tiene las competencias de elegir al Vicepresidente del Tribunal (artículo 17, apartado 1) (cabe señalar que este miembro es elegido por mayoría absoluta de votos para un mandato de tres años, con posibilidad de reelección); fijar el número de jueces de cada sección especializada y asignarlos (artículo 15, apartados 1, 15(2) y (3)); ejercer el poder disciplinario sobre sus jueces (artículo 25); ejercer diversos poderes administrativos y financieros del Tribunal (artículo 32); aprobar el programa

16. Ver artículo 72(1) de la LOPTC.

trienal del Tribunal (artículo 37(1)); aprobar el informe anual de actividades del Tribunal y de sus servicios de apoyo (artículo 43(2)).

Asimismo, hay que señalar que existen dos aspectos de su funcionamiento que también están debidamente legislados. En primer lugar, las garantías de total independencia e imparcialidad de los miembros de este órgano, ya que, tal y como establece la LOPTC, están sometidos al estatuto de los magistrados judiciales y fiscales; es decir, según lo dispuesto en el artículo 24 de la LOPTC, “los jueces del Tribunal de Cuentas tendrán los mismos honores, derechos, rango, tratamiento, retribución y demás prerrogativas que los jueces del Tribunal Supremo de Justicia, siéndoles de aplicación las disposiciones del Estatuto de la Magistratura Judicial en todo aquello que no sea incompatible con la naturaleza del Tribunal”. Además, sus funciones deben ser desempeñadas en régimen de dedicación exclusiva, y solo pueden compaginarse con funciones docentes no retribuidas.

Además de este artículo, cabe mencionar también lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 27 de la LOPTC, que nos dice que “el Presidente y los magistrados del Tribunal de Cuentas están sujetos a las mismas incompatibilidades, impedimentos y sospechas que los magistrados judiciales”. Es más, según el apartado 2 de este mismo artículo, el Presidente y los magistrados del Tribunal de Cuentas no podrán ejercer funciones partidistas, y su militancia deberá estar suspendida mientras dure su mandato en el Tribunal.

Siguiendo con el tema del Tribunal de Cuentas, es importante señalar que, en el paradigma portugués, no existen salvaguardias de ningún tipo contra las consecuencias de la inhabilitación para el ejercicio de los derechos políticos que podría derivarse de la responsabilidad establecida como resultado del control, ya que no existe legislación sobre el ejercicio de cargos políticos o públicos en la responsabilidad financiera, al no ser competencia del Tribunal de Cuentas. De hecho, y de acuerdo con el apartado 2 del Régimen para el Ejercicio de Funciones por los Titulares de Cargos Políticos y Altos Cargos Públicos, el Tribunal de Cuentas y sus miembros no están incluidos en este régimen, y una vez más no están calificados como cargo político a los efectos de esta ley¹⁷.

4. Consideraciones finales

Antes de pasar a las conclusiones, es importante destacar un punto que se refiere al control judicial de las actuaciones de las Administraciones inde-

17. Ver artículo 2(1) del *Regime do Exercício de Funções por Titulares de Cargos Políticos e Altos Cargos Públicos*.

pendientes, dado que en Portugal existe un sistema de plena jurisdicción en el contexto del control judicial de las decisiones administrativas que implican sanciones. Fuera del ámbito sancionador, el control judicial no es de plena jurisdicción: es un control menos intenso, que generalmente respeta (deferencia) las decisiones discrecionales y técnicas de las agencias reguladoras.

Para concluir este artículo, es importante presentar un conjunto de conclusiones a las que hemos llegado, que nos permiten efectivamente comprender la naturaleza del Tribunal de Cuentas portugués, así como su funcionamiento y sus excepciones.

De entrada, podemos concluir que, aunque existe una excepción (en lo que se refiere al diseño de los visados), el Tribunal de Cuentas portugués puede considerarse efectivamente un órgano colegiado.

En cuanto a las garantías que protegen la situación jurídica de las personas sometidas a control, podemos ver que en la legislación portuguesa las tenemos todas, aunque en el caso del doble grado de jurisdicción hay quien dice que puede no existir. Sin embargo, en palabras del Dr. António Cluny: “[...] y en relación con lo que la Constitución de la República Portuguesa (CRP) consagra el principio del doble grado de jurisdicción, es decir, el derecho de recurso, como parte del núcleo esencial del derecho de Acceso a la Justicia, previsto en el artículo 20 de la CRP”¹⁸.

También hemos visto que este Tribunal acaba siendo especial, ya que tiene un aspecto de colaboración. De hecho, la Asamblea de la República puede exigir dos auditorías al año de determinados sectores u organizaciones, y el Tribunal no puede rechazarlas. Sin embargo, como ya hemos dicho, siempre goza de total independencia en el ejercicio de su mandato.

A través del derecho comparado con el caso español, también hemos podido establecer otra distinción importante entre el caso portugués y el español, ya que si se da la situación de que el tribunal encuentra pruebas contundentes de responsabilidad patrimonial, pero decide que la responsabilidad patrimonial debe ser ignorada en ese caso concreto (y no lleva el caso a juicio), y el Ministerio Fiscal está de acuerdo, en el caso portugués no hay forma de proseguir el caso, a no ser que el propio particular lo demande. Sin embargo, en España es posible solicitar la apertura del procedimiento mediante una acción popular.

18. Resolución n.º 475/2019 del Tribunal Constitucional Portugués, de 25 de septiembre de 2019.

Pero hay que destacar que existe un gran inconveniente, ya que esta acción popular puede someter a un indicio de sospecha a alguien que puede no ser culpable, y la elección del *timing* puede tener efectos muy graves, ya que el individuo puede no ser realmente culpable y su vida personal puede sufrir importantes consecuencias.

5. Bibliografía

- Alves, J. (2013). Auditoria no Sector Público: uma análise ao sistema português. *Lusíada. Economia & Empresa. Lisboa*, 16, 75-104.
- Carvalho, A. y Casal, R. (2011). El papel del Tribunal de Cuentas en el proceso de "accountability": un estudio empírico aplicado a los municipios portugueses. *Congresso AECA, Granada, Espanha*, 16.
- Costa, P. (2012). *O Tribunal de Contas e a boa governança: contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. Coimbra. Tese de doutoramento. Disponible en <http://hdl.handle.net/10316/21154>.
- Costa Gonçalves, P. (2019). *Manual de Direito Administrativo, I*. Coimbra: Almedina.
- Glynn, J. (1985). Value for Money Auditing-An International Review and Comparison. *Financial Accountability & Management*, 1 (2), 113-128.
- Gomes Canotilho, J. (2007). *Constituição da República Portuguesa anotada* (4.ª ed., v. 1, pp. 1121-1122). Coimbra: Coimbra Ed.
- Lavouras, M. (2022). O Controlo da Execução Orçamental. *Sumário Desenvolvido (2022/2023)*.
- Martins, G. (2006). A reforma do Tribunal de Contas em 2006. *Revista do Tribunal de Contas*, 46, 27-62.
- (2012). O Tribunal de Contas como jurisdição completa. En J. Miranda (ed.), *Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles* (v. I, pp. 633-648). Coimbra: Almedina.
- Montesinos, V. y Benito, B. (1999). La auditoría de las entidades públicas ante la Unión Económica y Monetaria. *Actualidad Financiera*, 4 (3), 67-84.
- Moreira, V. (2000). O Tribunal de Contas e a Reforma da Administração Pública. En A. J. de Sousa (dir.), *Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Moreno, C. (2006). *Finanças públicas. Gestão, Controlo e Auditoria dos Dinheiros Públicos* (3.ª ed.). Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- Oszlak, O. (2003). ¿Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un estado responsable. *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública* (Panamá), 28-31.
- Perks, R. (1993). *Accounting and Society*. London: Chapman Hall.

- Sinclair, A. (1995). The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), 219-237.
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An Empirical investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 327-350.
- Tavares, J. (1996). Sistema nacional de controlo: controlo interno e controlo externo. *Revista do Tribunal de Contas*, 26, 65 y ss.
- Vallès Vives, F. (2003). *El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional*. Madrid: CEPC.