

Robert P. Cortell Giner

Letrado Jefe

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Propuestas de reforma en materia de responsabilidad contable

RESUMEN/ABSTRACT:

Para que el instituto de la responsabilidad contable pueda desplegar plenamente sus potencialidades, debe liberarse de algunas trabas conceptuales y procedimentales que entorpecen su funcionamiento. Es necesaria, por tanto, una reforma legal que dinamice la institución y la haga más efectiva, pero también es menester que se produzca un cambio de mentalidad en todos cuantos están llamados a desempeñar un papel protagonista en la aplicación e interpretación de la legalidad vigente en esta materia. Este artículo pretende realizar una modesta aportación al debate que debe preceder a la reforma y actualización indicadas.

In order that the institution liable for the accounting may fully expand its potential, it must rid itself of certain conceptual and procedural ties which hamper its performance. A legal reform is therefore necessary in order to boost the institution and render it more effective. It is also important that a change of mentality occurs among all those with an important role in the application and interpretation of the current law in this regard. It is hoped that this article makes a modest contribution to the debate which must precede the reform and updates here mentioned.

RESPONSABILIDAD CONTABLE, EL *EXTRANEUS*, JURISDICCIÓN PENAL Y JURISDICCIÓN CONTABLE, ACTUACIONES PREVIAS, GASTOS INNECESARIOS
ACCOUNTING LIABILITY, *EXTRANEUS*, CRIMINAL JURISDICTION AND ACCOUNTING JURISDICTION, PRIOR ACTIONS, UNNECESSARY SPENDING

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

En primer lugar, me referiré a la problemática que plantean actualmente dos de los elementos más significativos de la responsabilidad contable.

1) Uno de ellos es la existencia de una acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

Este requisito plantea dos problemas, a saber: determinar cuándo nos encontramos ante caudales o efectos públicos y quiénes son los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan los mismos. Los examinaremos por separado:

a) ¿Qué caudales o efectos merecen la consideración de públicos?

- En el aspecto temporal, los caudales son públicos a partir de la fecha en que un derecho está en condiciones de ser reconocido y liquidado por encontrarse en poder de la entidad titular del mismo la información legalmente prevista para su incorporación a las cuentas. Así, cuando un inspector de urbanismo no levanta un acta o un policía no formula una denuncia, dichas omisiones no serán constitutivas de responsabilidad contable, pues todavía nos encontraremos en la fase previa al nacimiento de un derecho económico. Ahora bien, una vez la sanción correspondiente se haya impuesto, ya entraremos en el ámbito propio de la responsabilidad contable, pues deberá procederse a su contabilización e iniciarse los procedimientos de gestión correspondientes, que deberán seguirse en todos sus trámites hasta cobrar el importe de la multa.
- En el aspecto objetivo, un sector de la doctrina destaca que por caudales o efectos públicos no se puede entender cualquier bien propiedad de un ente del sector público, sino que se hace referencia a unos tipos muy específicos como son el dinero y los títulos que lo representan, así como los documentos de crédito, quedando excluido cualquier otro tipo de bien. No obstante, el artí-

culo 15.1 de la LOTCU se refiere también a los bienes, en general, además de a los caudales y efectos públicos, a efectos de delimitar el contenido de la jurisdicción contable.

- En el aspecto subjetivo, cabe destacar –a nivel legal– la existencia de un paralelismo entre el ámbito subjetivo sometido a la función fiscalizadora y el que debe considerarse sujeto a la jurisdicción contable, a efectos de exigir las responsabilidades contables que se deriven.
- b) ¿Quiénes son los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan caudales o efectos públicos?
- Todo gestor de un patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas y es responsable de la gestión. Con todo, no siempre será fácil delimitar claramente el círculo subjetivo de la responsabilidad contable. Un criterio que ha sido utilizado por la SJTCU a estos efectos es el de la intervención en las distintas fases de que consta la ejecución de los gastos e ingresos públicos (Sentencia 14/2004, de 14 de julio). Este criterio parte de la existencia de unos procedimientos específicos para la gestión e intervención de los ingresos y los gastos públicos, que se solapan con los procedimientos de gestión administrativa de carácter extracontable, como los de contratación, personal, subvenciones, etc., pero que en todo caso son procedimientos distintos.
 - En el caso de que intervengan de uno u otro modo, en la infracción contable, personas ajenas a dichos procedimientos específicos, no podrán ser declarados responsables contables. Es lo que se llama el “extraneus”. Según la Sentencia de la SJTCU 13/2008, de 20 de octubre, no pueden ser responsables contables quienes, pese a haber participado en los hechos generadores del menoscabo en los caudales públicos, no tuvieran la condición de gestores del patrimonio dañado, ya que ello supondría una invasión por la jurisdicción contable de las competencias de otros órdenes jurisdiccionales. La

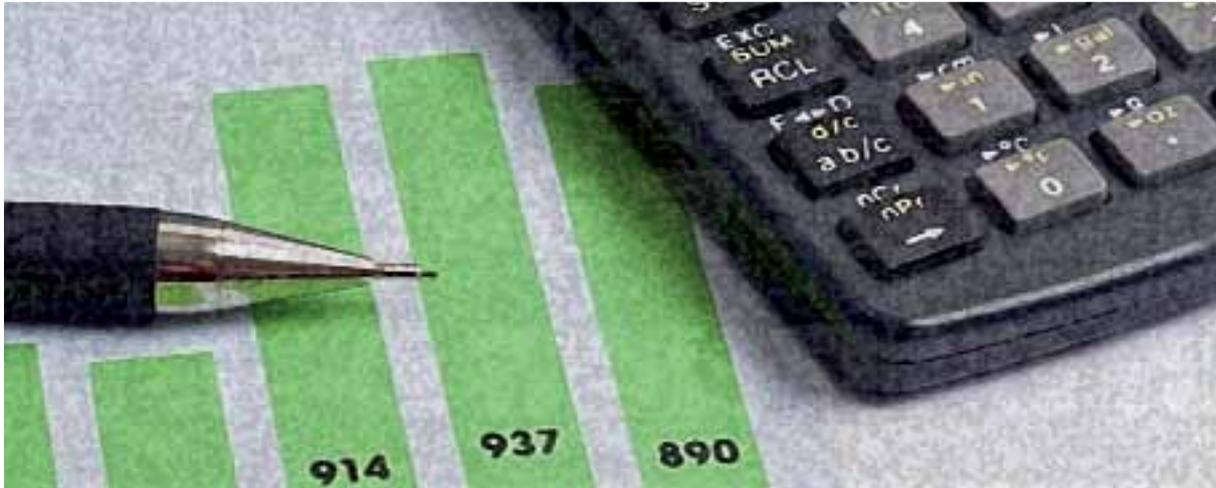


figura del “extraneus” plantea importantes problemas de justicia material, pues la jurisdicción contable está dotada de unos mecanismos de actuación de los que carece tanto la jurisdicción contencioso-administrativa como la civil, como son la acción oficial del Ministerio Fiscal y la acción pública que se reconoce a cualquier ciudadano; dicha carencia puede originar que queden libres de toda responsabilidad los que han adoptado las decisiones o han tenido una participación destacada en las mismas, y que solo respondan los que se han limitado a ejecutarlas.

2) El segundo elemento a considerar es la vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público.

a) Tanto a nivel legal como jurisprudencial, el supuesto de infracción contable más característico es el alcance, que incorpora cualquier saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas (artículo 72.1 LFTCU). Es notoria la “vis atractiva” del alcance, pues al constituir el mismo más un efecto que una conducta tiene la virtualidad de convertir en contables muchas infracciones de normas extracontables, siempre que a causa de las mismas se produzca un saldo deudor injustificado. Ahora bien, esta “vis atractiva” del concepto de alcance solo se producirá, en el estado actual de

la legislación y la jurisprudencia contable, cuando se trate de actos y procedimientos establecidos para la gestión que está reservada a quienes recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan caudales o efectos públicos. Por tanto, a título de ejemplo, podrán responder contablemente los que ordenen y materialicen un pago a favor de un funcionario incompatible, sin reconocimiento previo de compatibilidad por el órgano competente, pues –en este caso– al propio tiempo que se infringe una norma extracontable de incompatibilidades se estará causando, mediante la realización de un pago improcedente, un daño a los caudales públicos.

b) Lo que no está ya tan claro es a quién se podrán exigir responsabilidades contables, en el caso de que exista un acto administrativo de reconocimiento de compatibilidad dictado por el órgano competente, anterior a la ordenación y materialización del pago. En tal supuesto, ¿deben responder los que como consecuencia de esta declaración de compatibilidad improcedente ordenan pagar las retribuciones legalmente prohibidas? En el caso de que se considere que la respuesta debe ser afirmativa, cabe plantearse aún otra cuestión: ¿Deben responder exclusivamente estos últimos o también debe hacerlo el órgano que ha dictado el acto administrativo de compatibilidad?

No existe una respuesta clara en la doctrina de la SJTCU que permita resolver uniformemente estas cuestiones, pues en ocasiones se ha aducido que la existencia de un acto administrativo que se presume legítimo impide apreciar la existencia de responsabilidad contable. Así, por ejemplo, la Sentencia 4/2001, de 28 de febrero, señala que no compete al Tribunal de Cuentas determinar la posible incompatibilidad para celebrar contratos. Por su parte, la Sentencia 14/2004, de 14 de julio, ha declarado que “las situaciones de posible incompatibilidad referidas al pago de retribuciones indebidas, en las que procediera, en su caso, instar su reintegro, es una materia administrativa cuya competencia corresponde exclusivamente a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, pues solamente podrían ser objeto de un procedimiento de responsabilidad contable en la medida que hubiera daño a los fondos públicos, pero en estas actuaciones nadie ha puesto en duda que dichos servicios no se hubiesen prestado”.

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de enero de 2012 examina un caso en el que un Alcalde se limitó a ordenar el pago de unas retribuciones contenidas en un convenio colectivo previamente aprobado por el Pleno, que vulneraba los límites retributivos fijados en la Ley de Presupuestos del Estado. La jurisdicción contable declaró responsable al Alcalde, pero no al Pleno. Sin embargo, el

Tribunal Supremo consideró que “la sumisión del Alcalde a los acuerdos del Pleno de la Corporación resulta clara”. En consecuencia, llegó a la conclusión de que no puede trasladarse al Alcalde “la responsabilidad por una vulneración de la Ley de Presupuestos del Estado, aplicable a los ejercicios a los que se refiere el alcance, que cometió el Pleno y no él”.

Este asunto tiene una gran trascendencia, ya que son muchos los supuestos de responsabilidad contable que pueden plantearse bajo el condicionante de un acto administrativo previo que contraviene el ordenamiento jurídico. Por tanto, creo que este tema debería ser clarificado, para que la responsabilidad contable pueda prestar satisfactoriamente el servicio que se espera de ella.

2. LOS PRINCIPIOS DE JERARQUÍA Y DE COMPETENCIA EN RELACIÓN CON LA DELIMITACIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

El principio de jerarquía se encuentra en la base de la regulación legal de la obediencia debida. Según la LOTCU:

- Quedarán exentos de responsabilidad quienes actúen en virtud de obediencia debida, siempre que hubieran advertido por escrito la imprudencia o ilegalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden (artículo 39.1 LOTCU).



- Sin embargo, el Código Penal no contempla la exigencia de obediencia debida y el Estatuto Básico del Empleado Público no obliga a cumplir las órdenes manifiestamente ilegales.
- En el ámbito de la responsabilidad contable existe, pues, en esta materia, un menor rigor que en el ámbito penal y el de la función pública, ya que basta con que el responsable objetivo de la infracción advierta por escrito y motivadamente la imprudencia o ilegalidad de las órdenes recibidas, para que se le exima de responsabilidad.

Ahora bien, es de notar que muchas veces la relación entre los distintos órganos no se articula a partir del principio de jerarquía sino del de competencia. La Sentencia de la SJTCU 17/1998, de 16 de noviembre, pone de relieve las diferencias entre jerarquía y competencia. Así, señala que en el seno de la organización administrativa, la atribución de funciones exclusivas a unos órganos debilita el principio de jerarquía y los sustituye por el de dirección, con consecuencias importantes en el contenido de dicha relación. Así, en la relación de dirección, el superior sólo cuenta con la posibilidad de condicionar la finalidad de la actividad del inferior, pero nunca puede predeterminar el contenido de sus actos, y cada órgano asume las cargas que derivan del régimen propio de competencias.

Esta doctrina creo que se podría matizar en dos aspectos: 1º. Tanto en la relación entre el pagador y el ordenador de pagos, que ha sido estudiada por la Sentencia de la SJTCU 5/2000, de 28 de abril, como en la que se plantea entre el ordenador de pagos y el Pleno que aprueba un convenio colectivo, según se ha visto antes a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de enero de 2012, existen resoluciones judiciales que han eximido de responsabilidad contable al pagador y al ordenador de pagos, respectivamente, con base en el criterio de que existe una “sumisión”. Sin embargo, no se trata propiamente de supuestos de obediencia debida, ya que no es el principio de jerarquía sino el de competencia el que preside las relaciones entre los órganos implicados en dichas actuaciones. 2º. En ocasiones, el “superior”, aunque lo sea en virtud del principio de com-

petencia y no del de jerarquía, habrá actuado como inductor de la infracción contable y también debería responder. Pero la doctrina del “extraneus”, tal como está formulada actualmente, impedirá muchas veces que la exigencia de responsabilidad contable se pueda dirigir contra el órgano titular de las competencias superiores.

3. JURISDICCIÓN PENAL Y JURISDICCIÓN CONTABLE

En cuanto a las relaciones entre la jurisdicción contable y la penal, cabe destacar que de la doctrina emanada de la SJTCU se desprende una decidida defensa de la autonomía de la jurisdicción contable con respecto a la penal, por considerar que en la mayoría de los casos cada una tiene que resolver cuestiones distintas. Sin embargo, la realidad nos dice que la labor instructora llevada a cabo por la jurisdicción penal es mucho más profunda que la desarrollada por la jurisdicción contable, donde se regulan unas actuaciones previas que deben ser sumarias, tal como las regula la LFTCU e interpreta la SJTCU. Esta diferente enjundia instructora hace que normalmente se vaya más allá en la investigación en la vía penal que en la contable, lo que obliga a la existencia de una buena coordinación entre ambas jurisdicciones para que los avances que se produzcan en la investigación penal se incorporen al proceso contable, lo que no siempre se consigue, dado que cada proceso lleva su propia dinámica y desarrollo temporal.

Por lo demás, la necesaria coordinación, viene dificultada por la tendencia que se observa en ambas jurisdicciones a evitar mutuas interferencias. Así, la jurisdicción contable es reticente a calificar los hechos que juzga como malversación, y prefiere conceptuarlos como alcance, que es un término más genérico y de naturaleza estrictamente contable, no penal. De este modo, se llega a la conclusión de que la existencia de un proceso penal pendiente no impide que la jurisdicción contable pueda entrar a conocer de la responsabilidad contable, dado que se trata de hechos no contemplados en la jurisdicción penal (Sentencia 11/02, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de 19 de diciembre, entre otras).

Por su parte, el Tribunal Supremo entiende que la jurisdicción penal deberá abstenerse de determinar la

responsabilidad civil *ex delicto* solo en la medida en que ésta coincida con la responsabilidad contable y no la exceda, dentro de la extensión con que se contempla aquella en el artículo 110 del nuevo Código Penal. Para el Tribunal Supremo, “no puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes tengan a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos y causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros” (Sentencia de fecha 1 de marzo de 2003).

Lo que se deduce de todo lo que acabamos de exponer, es que se deriva una excesiva complicación de la norma legal que reserva a la jurisdicción contable la determinación de la responsabilidad civil en el ámbito de su competencia, cuando los hechos fueran constitutivos de delito (artículo 18.2 de la LOTCU).

Entiendo que no se defiende mejor a la jurisdicción contable recurriendo a soluciones forzadas, que pueden dar lugar a disfunciones o peregrinajes procesales. Es preferible dejar las cosas claras y que cada jurisdicción realice aquella función que está en condiciones de desarrollar mejor.

4. LAS ACTUACIONES PREVIAS AL PROCEDIMIENTO DE REINTEGRO POR ALCANCE Y LA PIEZA SEPARADA PREVIA AL JUICIO DE CUENTAS

Tanto la pieza separada como las actuaciones previas del artículo 47 de la LFTCU adolecen de ser demasiado sumarias, como si no fuera importante en ese momento realizar una investigación exhaustiva que haga aflorar todo el menoscabo causado a los caudales públicos. Las actuaciones previas están pensadas más para recopilar hechos y documentos que no para indagarlos. Se ha dicho que dichas actuaciones no son aptas para agotar la materia, sino para establecer una solución provisional a partir de los datos que las han originado, como si no se tuviera que ir más allá. De ahí, que no se considere propio de las actuaciones previas realizar algo parecido a una fiscalización, cuando es lo cierto que –si no una fiscalización– muchas veces procedería llevar a cabo una importante actividad investigadora para poder cuanti-

ficar en toda su amplitud el importe de los perjuicios causados a los caudales públicos.

El Auto 5/2008, de 5 de marzo, destaca cómo la SJTCU ha sostenido de manera uniforme “que las diligencias que debe practicar el Delegado Instructor no pueden llegar a una exhaustividad o profundidad tales que las conviertan en una anticipación de la fase probatoria que la Ley prevé para la primera instancia procesal”.

Sin embargo, la realidad confirma, desde mi punto de vista, que en la inmensa mayoría de los casos, en la fase procesal resulta fundamental lo que se haya determinado en las actuaciones previas, y que raramente se amplían como consecuencia de las actuaciones probatorias practicadas en el proceso contable los hechos o el importe del alcance que se fijaron en aquéllas.

Creo, pues, que debería mejorarse la regulación de las actuaciones previas, con el objeto de que las mismas se transformaran en una auténtica instrucción que permita realizar una investigación exhaustiva, a efectos de servir de soporte a las pretensiones de responsabilidad contable que se presenten, pues lo que es más propio de la vía jurisdiccional, y así sucede en la práctica, es desplegar la actividad probatoria sobre la base de una investigación previamente realizada.

5. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE ES OBJETO DE DOS REGULACIONES DIVERSAS

Según se opere en vía administrativa o jurisdiccional, aspectos importantes de la responsabilidad contable son objeto de un régimen jurídico distinto. Así, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (por no referirme a las numerosas leyes hacendísticas de las comunidades autónomas que regulan esta materia), contiene algunas normas que se apartan de una manera clara de las soluciones vigentes en el ámbito jurisdiccional.

Para demostrar la anterior afirmación, efectuaremos a continuación las siguientes consideraciones:

1ª. En la vía jurisdiccional, existen responsables directos y subsidiarios, mientras que en la vía administrativa no se contempla tal distinción.

2ª. En el artículo 178.2, párrafo segundo, de la Ley General Presupuestaria, se ordena que en los supuestos

de culpa grave “la Administración tendrá que proceder previamente contra los particulares para el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas”. Norma ésta que no es de aplicación a la jurisdicción contable.

3ª. Otro aspecto que nos parece relevante es el régimen específico que se contiene en el artículo 179 de la Ley General Presupuestaria, en relación con los interventores y los ordenadores de pagos. En efecto, se concreta en dicho precepto que “están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, además de los que adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla, los interventores en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, y los ordenadores de pago que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución”.

No encontramos una norma parecida ni en la Ley Orgánica ni en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, lo que nos hace inferir que tanto los interventores como los ordenadores de pago estarán sujetos a los principios generales vigentes en la vía jurisdiccional. Según estos principios, en determinados casos, unos y otros serán meros responsables subsidiarios o no serán responsables, aunque no salven su actuación, situación ésta que no está prevista en la vía administrativa.

4ª. Finalmente, cabe señalar otra discrepancia importante entre el régimen administrativo y el jurisdiccional de la responsabilidad contable, con respecto al concepto de alcance. Así, la jurisdicción contable ha venido defendiendo un concepto amplio de alcance, que comporta la integración en el mismo de algunos de los supuestos que la Ley General Presupuestaria considera distintos del alcance. De este modo, en vía administrativa se podrá considerar como supuesto distinto del alcance una infracción contable que en vía jurisdiccional debe ser objeto de procedimiento de reintegro por alcance.

A pesar de las diferencias existentes entre la Ley General Presupuestaria y la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, en materia de responsabilidad contable, los artículos 41.2 LOTCU y 180.2, párrafo último,

de la Ley General Presupuestaria establece que serán recurribles ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación, las resoluciones que pongan fin a los expedientes administrativos. Aquí no se contempla la realización de ninguna actuación instructora adicional por parte del Tribunal de Cuentas, ni cabe que el Ministerio Fiscal o un actor público discrepen del importe del alcance determinado en vía administrativa y puedan pretender que se amplíe la cuantía de los daños causados a los caudales públicos, pues la SJTCU en estos casos se limita a enjuiciar si el acto impugnado se adecua o no al ordenamiento jurídico.

6. LA REALIZACIÓN DE GASTOS INNECESARIOS COMO POSIBLE SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de noviembre de 2005 considera que el ilícito contable no puede surgir “en el contexto de controversias relativas a la oportunidad de una decisión económica o financiera, a la eficiencia en la administración de los factores productivos, o, en fin a la eficacia en la consecución de los objetivos”. En la misma línea, la Sentencia de la SJTCU 2/2011, de 1 de marzo ha señalado que la exigencia de responsabilidad contable requiere que el acto generador del daño patrimonial al ente público sea constitutivo de ilícito contable, y considera que no son susceptibles de constituir tal ilícito las “cuestiones que obedecen a criterios de oportunidad, eficiencia y economía, no de legalidad, y están dentro de unas facultades de funcionamiento, gestión y decisión de la Administración respecto de las cuales la jurisdicción contable no puede pronunciarse”. El Ministerio Fiscal, en cambio, entendía como demandante que “la necesidad o no de un contrato no es una cuestión de oportunidad sino de legalidad, por lo que sí puede pronunciarse sobre ella la jurisdicción contable”.

Considero que para fundamentar la exigencia de responsabilidades contables en estos supuestos, se podría aplicar la doctrina que ha elaborado la SJTCU sobre la existencia de alcance cuando se realiza un pago sin contraprestación adecuada, pues en los casos de gastos in-

necesarios también puede llegar a faltar dicho requisito, al menos, en aquellos casos en que desde el principio sea evidente que lo obtenido a cambio de los caudales públicos empleados no responde a las necesidades de la entidad adquirente o es inservible para tal fin.

En el ámbito del enriquecimiento sin causa, la SJTCU ha defendido que no en todos los casos el hecho de haberse probado los servicios puede fundamentar la inexistencia de perjuicio a los fondos públicos, pues si dichos servicios no son necesarios o no se ha justificado razonadamente que deben prestarse, originan un daño a los fondos públicos cuando se retribuyen, por lo que no tiene sentido hablar de enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Y ello no impide que el empleado contratado pueda percibir las retribuciones que correspondan o las que determine el juez si aquéllas no están fijadas, pero no que la Administración tenga que soportar dicho gasto, el cual debe ser repercutido e imputado al responsable contable (Sentencia de la SJTCU 2/2007, de 14 de marzo).

Esta doctrina que vale para el enriquecimiento sin causa, también debería valer para los supuestos de gastos realizados sin necesidad. La única diferencia se encuentra en que en el enriquecimiento sin causa se ha actuado sin un acto administrativo previo, por lo que la solución de esta importante cuestión dependerá de

cómo evolucione la problemática relación que actualmente mantienen el acto administrativo y la responsabilidad contable.

7. CONCLUSIÓN FINAL

El régimen jurídico de la responsabilidad contable plantea incertidumbres sobre aspectos fundamentales, que deberían ser objeto de una clarificación y en algunos casos de una corrección. De este modo se facilitaría que los juristas y la sociedad, en general, dejen de percibir la responsabilidad contable como una institución complicada, lo que dificulta que la jurisdicción contable tenga el eco social que merece la relevancia de su función. En este artículo, he tratado de poner de manifiesto una serie de cuestiones que me parecen importantes, y que –según creo– tal como están resueltas actualmente entorpecen el logro de los objetivos que son propios de la institución. Algunas de las propuestas apuntadas necesitan de una reforma legal, pero no cabe duda que por la vía doctrinal y jurisprudencial también se podrían realizar avances importantes, con el objeto de iluminar las zonas de sombra que actualmente existen.

Los órganos de control externo autonómicos deben también ayudar a despejar las dudas, concretando en sus informes los supuestos de presunta responsabilidad contable que detecten.