

AUDITORÍA Y GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

Secretario General del Consello de Contas de Galicia

Notas sobre la responsabilidad contable

RESUMEN/ABSTRACT:

El presente artículo aborda de forma sucinta las principales características de la responsabilidad contable. Analiza los diferentes requisitos que deben concurrir para la existencia de la misma, así como su transmisibilidad, exención, atenuación y extinción. Por otro lado hace una breve referencia a las notas definitorias de la jurisdicción contable y finalmente se centra en el concepto de alcance como el supuesto más paradigmático de este tipo de responsabilidad.

This article takes a concise look at the main characteristics of accountability. It examines the different requirements that need to be met for accountability to exist, and how it may be transferred, excluded, reduced and extinguished. It also makes a brief reference to the notes that define accounting jurisdiction and, lastly, it focuses on the concept of scope as the most representative circumstance for this kind of liability.

RESPONSABILIDAD, CONTABLE, ALCANCE, JURISDICCIÓN, FONDOS PÚBLICOS
LIABILITY, ACCOUNTING, SCOPE, JURISDICTION, PUBLIC FUNDS

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. INTRODUCCIÓN

El control de la actividad económico-financiera del sector público admite diferentes modalidades. Clásica es la distinción entre control interno y control externo. El primero se lleva a cabo desde órganos encuadrados dentro de la Administración que es objeto de control, a través de las Intervenciones Generales, mientras que el segundo se realiza mediante órganos que se sitúan fuera del organigrama del ente controlado y normalmente dependiendo de los órganos legislativos (Órganos de control externo de las CC.AA. –en adelante OCEX– y Tribunal de Cuentas en el ámbito estatal).

El control externo consiste, básicamente, en la fiscalización de todo tipo de actos de contenido económico para verificar que los mismos se ajustan al ordenamiento jurídico y a los principios de economía, eficacia y eficiencia¹. Esta revisión se plasma a través de informes que son objeto de presentación ante los diferentes parlamentos y que contienen una serie de recomendaciones para que la Administración pueda mejorar su actuación en materia de gestión de los fondos públicos.

Junto a esta supervisión de la gestión económico-financiera de la Administración (llevada a cabo por los OCEX y el Tribunal de Cuentas) convive la exigencia, a los que manejan fondos públicos, de las responsabilidades en las que pudieran incurrir por la utilización incorrecta de tales recursos. Dicha responsabilidades son de diversos tipos (disciplinaria, penal,...), siendo objeto de análisis en el presente trabajo la denominada responsabilidad contable. En este sentido es el Tribunal de Cuentas quien posee, en exclusiva, la facultad para exigir responsabilidades contables en el marco

de su propia jurisdicción². Comparten, por tanto, los OCEX con el Tribunal de Cuentas tareas fiscalizadoras (lo cierto es que únicamente llevan a cabo tareas de fiscalización³), mientras que quedan al margen de la exigencia de responsabilidades de tipo contable, aunque con cierto grado de participación. El artículo 26.2 de la Ley orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu) prevé que en las CC.AA. cuyos estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, si bien, el Tribunal Constitucional⁴ aclara que estas actividades de instrucción “se configuran claramente como una fase preliminar preparatoria del juicio de cuentas”, separadas “de los procedimientos de fiscalización en sentido estricto y ordenadas a preparar la actividad jurisdiccional”, de forma que se podría entender que tienen naturaleza administrativa.

2. LA JURISDICCIÓN CONTABLE

El artículo 1º de la LOTCu establece que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de la cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, añadiendo en su apartado segundo que es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas de las CC.AA. Esta última mención a los OCEX planteó, en su momento, la problemática de admitir o no el ejercicio de la función jurisdiccional contable por parte de estos órganos autonómicos, cuestión que ya ha sido superada y claramente excluida según el Tribunal Constitucio-

¹ Artículo 4 de la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consello de Contas.

² Artículo 136 de la Constitución Española: 1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. 2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido. 3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces. 4. Una Ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

³ La función fiscalizadora es, en principio, ajena al control jurisdiccional. Sin embargo, si se tienen en cuenta los artículos 24 y 106 de la Constitución Española, cabría admitir la existencia de un posible control contencioso administrativo respecto de los elementos formales del procedimiento de fiscalización, tal y como advierte Vacas García-Alós, L. en su libro “La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia”, Reus (2009), pág. 215.

⁴ STC de 31 de enero de 1991: Precisa la inconstitucionalidad del inciso “instruirá el oportuno procedimiento jurisdiccional” contenido en el artículo 5.1. de la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consello de Contas, pero (a diferencia de lo acordado en la STC de 17 de octubre de 1988 que afectaba en los mismos términos a la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña) no extiende las consecuencias de su pronunciamiento a los artículos 6.4 y 10.2 de la Ley, en los que se crea y regula la Sección de Enjuiciamiento del Consello de Contas, siendo éste el único OCEX que mantiene en su estructura orgánica una Sección de Fiscalización y una de Enjuiciamiento.

nal⁵, al reconocer de forma expresa que “el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable”.

En cuanto a la naturaleza de la jurisdicción que nos ocupa, tampoco ha sido una cuestión pacífica entre la doctrina, *no tanto en cuanto a la utilidad o conveniencia de la atribución que hace el artículo 136 de la CE al Tribunal de Cuentas sino en la consideración de la función jurisdiccional como una auténtica jurisdicción*⁶.

Sin embargo el Tribunal Constitucional, a través de las Sentencias de 17 de octubre de 1988, de 31 de enero de 1991, y de 18 de septiembre de 2000, ha determinado como notas características de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas las siguientes:

- * Se trata de una auténtica jurisdicción no sólo por el hecho la mención expresa que se hace en el artículo 136 de la CE (“jurisdicción propia”) sino porque el artículo 17.1 de la LOTCu la cataloga como “necesaria e improrrogable, exclusiva y plena” y porque el mismo texto normativo equipara a los miembros del Tribunal de Cuentas con los jueces y magistrados del poder judicial, en términos de independencia e inamovilidad, y en las causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones.

- * Las pretensiones de índole contable se ventilan mediante un procedimiento judicial que reúne todos los requisitos procesales.
- * El Tribunal de Cuentas, a través de la Sección de Enjuiciamiento, emite una valoración sobre la adecuación de la norma jurídica al acto contable, decidiendo sobre la existencia o no de responsabilidad, y exigiendo, en su caso, la ejecución de lo que ha resuelto.
- * Las sentencias del Tribunal de Cuentas son recurribles en casación y revisión ante el Tribunal Supremo.
- * En los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable se aplican supletoriamente la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las Leyes de Enjuiciamiento Civil y de Enjuiciamiento Criminal.

Asimismo, el Tribunal Supremo ha ratificado la existencia de esta jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas en diversas sentencias (SSTS de 10 de febrero y de 27 de mayo de 1995).

Resulta, por tanto, evidente la naturaleza jurisdiccional (aunque ajena al Poder Judicial) del enjuiciamiento contable.



⁵ SSTC de 17 de octubre de 1988, de 31 de enero de 1991 y de 13 de julio de 2000.

⁶ Galán Sánchez, R M.: “El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas”, IEF, pág. 31

3. LA NATURALEZA DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La configuración de la responsabilidad contable, ha ido evolucionando a través de la doctrina del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del propio Tribunal de Cuentas.

Inicialmente se consideró como una subespecie de la responsabilidad civil contemplada en el artículo 1902 del Código Civil, con la peculiaridad de que se aplicaba al campo de la gestión de los fondos públicos⁷. Posteriormente, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, (Sentencia de 5 de mayo de 1994) ha ido identificando la responsabilidad contable con la patrimonial, para más tarde (Sentencias de 12 y 13 de febrero de 1996), definirla como una reponsabilidad reparadora, patrimonial, personal y autónoma. En este sentido, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha señalado que “estamos ante un tipo específico y autónomo de responsabilidad, tanto por su régimen jurídico propio como por sus específicos elementos subjetivos, objetivos y formales”⁸.

También el Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de abril de 2008, manifiesta que “la responsabilidad contable no se identifica, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes sin estar vinculados al servicio de la misma, o estándolo pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros.”

Finalmente, se hace necesario distinguir la responsabilidad contable de la penal, fundamentalmente por el hecho de que la primera no tiene carácter sancionador o punitivo, de forma que el responsable sólo está obligado a indemnizar por los daños y perjuicios ocasionados en los fondos públicos. No obstante, la exigencia de ambas responsabilidades es perfectamente compatible, tal y como se desprende de los artículos 18.2 LOTCu y 49.3 LFTCu.

Tampoco sería adecuado identificar la responsabilidad contable con la disciplinaria (regulada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), ya que ésta “es una manifestación de una potestad atribuida legal y constitucionalmente a la Administración con el objeto de velar por el correcto funcionamiento de su propia organización y disciplina interna de la misma”⁹.

4. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE Y REQUISITOS O ELEMENTOS QUE LA DEFINEN

El artículo 2º del la LOTCu en su letra b) establece como función del Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Se podría hablar de un concepto amplio y otro más restringido de responsabilidad contable. Así, el artículo 38.1 de la LOTCu al disponer que “el que por acción u omisión contraria a la Ley originare menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados” estaría determinando una concepción muy extensiva de esta reponsabilidad, que es necesario acotar a través del análisis de sus elementos o requisitos, como ha venido haciendo el Tribunal de Cuentas.

El artículo 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu) dispone que “la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deban rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, 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 resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso a las personas o entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.”

⁷ SSJTCu de 28 de enero de 1993 y de 15 de abril de 1994.

⁸ Sentencias de 21 de noviembre de 1996 y de 12 de junio de 1997.

⁹ SJTCu de 6 de mayo de 1994.

Parece, a la luz de este artículo, que el concepto de responsabilidad contable ha quedado más delimitado aunque, como señala Navas Vázquez¹⁰, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (en adelante SJTCu) ha venido dando contenido a este artículo de manera “paradójica”, “de forma que lo que debe desprenderse de las cuentas no es, como parece deducirse de la expresión legal, la pretensión sino la acción u omisión; los que tienen el deber de rendir no son, (...) los cuentadantes de los que habla la legislación presupuestaria; las cuentas son un término que debe interpretarse en sentido amplio (...) y, por fin, como infracciones de las leyes presupuestarias y de contabilidad tienen cabida las infracciones de normas de cualquier rango y origen”.

Consecuentemente, es a través del contenido de este artículo y de la doctrina de la SJTCu cómo vamos a analizar los elementos que deben concurrir para la existencia de responsabilidad contable.

4.1 Elemento Personal

Señala el artículo 15 LOTCu que el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir “quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”.

Dos son las cuestiones que hay que analizar en este punto: qué se entiende por caudales o efectos públicos y quiénes son los que los recaudan, administran, custodian, manejan o utilizan.

Respecto de la primera cuestión cabe entender que se incluyen en el término caudales o efectos públicos todos los derechos que están en condiciones de ser liquidados por los entes públicos y cuya titularidad les corresponde. Sin embargo, el Tribunal de Cuentas ha venido haciendo determinadas matizaciones, circunscribiendo este carácter al dinero y los títulos que lo representan y los documentos de crédito¹¹, excluyendo cualquier otro tipo de bien, o, por el contrario, expandiendo su signi-

ficado al conjunto de bienes y derechos cuya titularidad corresponda al sector público y no sólo las sumas de dinero.

Asimismo, la Sala Segunda del Tribunal Supremo, a través de múltiples sentencias recogidas de forma muy sistemática por Vacas García-Alós¹², viene identificando fondos públicos con, entre otros, aquellos que son de propiedad pública o que están a cargo de un funcionario público; los destinados a servicios públicos; los que están bajo la inmediata custodia del Estado; etc.

Por otro lado, tal y como acertadamente señalan Galán Sánchez¹³ y Rosiñol i Vidal¹⁴, es preciso determinar “cuándo un bien empieza a ser público” y “cuándo deja de ser público por entregarse al sector privado”.

Esta cuestión no es baladí por cuanto que el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable afecta también a los perceptores de subvenciones y ayudas públicas. Se trata de dilucidar si los bienes que gestiona un particular pueden ser calificados como fondos públicos. No siendo pacífica la cuestión, nos mostramos de acuerdo con Sesma Sánchez al entender que la naturaleza pública de los fondos entregados no se pierde hasta que se haya justificado (debemos añadir adecuadamente) el empleo y la aplicación dada a los mismos¹⁵.

Otra cuestión que se plantea es en relación con el carácter público o no de los fondos de sociedades mercantiles públicas, que actúan en régimen de derecho privado. A estos efectos resulta indiferente el hecho de que las mismas estén sujetas al derecho público o privado y así se constata en la SSJTCu de 17 de marzo de 2009, que establece “que no son privados los fondos obtenidos o satisfechos por la Administración cuando actúa sometida al Derecho privado (vgr. en un arrendamiento)” y que “dichos fondos son consecuencia (o fruto) de la gestión del capital inicialmente aportado (...) y que una vez disuelta la sociedad, revertirá al Ayuntamiento, como único accionista el patrimonio resultante. (...) Lo

¹⁰ Navas Vázquez, R.: “Nueva aproximación a la jurisdicción contable” en *Auditoría Pública* nº 40 (2006), pág. 37.

¹¹ SSJTCu de 10 de julio de 1987.

¹² Vacas García-Alós, L.: *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*, ob. cit., págs. 68 y 69.

¹³ *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, ob. cit., pág. 80.

¹⁴ Rosiñol i Vidal, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, Monografías Civitas (1994), pág. 48.

¹⁵ Sesma Sánchez, B.: *Las subvenciones y su control en el ordenamiento español*, Sindicatura de Comptes (1996), pág. 39.



que determina la naturaleza pública de los fondos es, en definitiva, que los mismos forman parte del patrimonio de una entidad pública o de un ente con personificación pública.” Nótese que la sentencia hace referencia al Ayuntamiento como único accionista, por lo que debemos coincidir con Cortell Giner¹⁶ al demandar del Tribunal de Cuentas un pronunciamiento claro respecto de los fondos de una sociedad mercantil no participada en su totalidad por la Administración¹⁷.

El otro extremo que es necesario afrontar es el de la delimitación de las personas “que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan caudales o efectos públicos”. Según la doctrina del Tribunal de Cuentas, esta expresión no se limita a los que tienen la consideración de cuentadantes¹⁸. Así, la SSJTCu de 29 de julio de 1992 determina que las pretensiones de responsabilidad contable son predicables de cualesquiera gestores de fondos públicos. El concepto de cuentadante se establece por la obligación legal de rendir cuentas que se derivan de la gestión, recaudación o manejo de recursos públicos, con independencia de la relación administrativa que exista

con quien opera con esos fondos y de su categoría profesional. No hay que perder de vista que la responsabilidad contable surge del encargo que se hace a ciertas personas de la gestión de fondos públicos, tanto en el momento de la entrega de los fondos (cargo) como en el de la justificación de la aplicación dada a los mismos (descargo o data). Si se produce un descuadre entre el cargo y la data (falta de justificantes o dinerario) surge un descuadrado en las cuentas, lo que se denomina un alcance de fondos.

En este sentido, tanto los autores como los partícipes y los responsables directos y subsidiarios deben tener la condición antes expuesta. Es decir, que aquellas personas que no forman parte de los anteriores (los denominados “*extraneus*”) y que hayan intervenido de alguna forma en la infracción contable no serían responsables, ya que según el Tribunal de Cuentas¹⁹, se estaría invadiendo por parte de la jurisdicción contable la competencia de otros órdenes jurisdiccionales. Por otro lado, no puede limitarse la exigencia de la posible responsabilidad a las personas encargadas de propuesta-autorización del gasto o de la ordenación-ejecución del pago,

¹⁶ Cortell Giner, R.P.: “Supuestos de responsabilidad contable” en *Auditoría Pública* nº 50 (2010), pág. 49

¹⁷ SSJTCu de 21 de octubre de 1994.

¹⁸ El artículo 114 del texto refundido de la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia, aprobado por Decreto-Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, establece que tienen la consideración de cuentadantes de las cuentas que tengan que rendirse al Consello de Contas de Galicia y, en su caso, al Tribunal de Cuentas:

- a) Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos, así como las demás operaciones de la Administración de la Comunidad.
- b) Los presidentes o directores de los organismos autónomos, sociedades públicas y demás entes que conforman el sector público de Galicia.
- c) Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores de la Comunidad, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.
- d) Los perceptores de las transferencias a que se refieren los artículos 78 (en la actualidad las subvenciones reguladas en la Ley 9/2007, de 13 de junio, de subvenciones de Galicia) y 109.3 de esta Ley.

¹⁹ SSJTCu de 29 de septiembre de 1999.

sino que debe extenderse a aquellos que tengan alguna capacidad de decisión al respecto²⁰.

4.2 Elemento Objetivo

Exige el artículo 49.1 LFTCu que se trate de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público. En el caso de la Administración de la Xunta de Galicia hay que hacer mención al artículo 123 del texto refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia, aprobado por Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, que enumera como infracciones las siguientes²¹:

- a) Incurrir en el alcance o malversación en la administración de fondos de la Comunidad.
- b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda de la Comunidad incumpliendo las normas reguladoras de su gestión, liquidación, inspección, recaudación o ingreso en las cajas de la tesorería.
- c) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente o infringiendo de otro modo las disposiciones legales aplicables a la ejecución y gestión de los presupuestos y de las operaciones de tesorería.
- d) Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de las funciones que se tengan encomendadas.
- e) No rendir cuentas reglamentarias exigidas o presentadas con graves defectos.
- f) No justificar la aplicación de los fondos a que se refiere el artículo 77 de esta Ley.
- g) Cualquier otro acto o resolución dictada con infracción de lo dispuesto en la presente Ley o de la normativa aplicable a la gestión y administración del patrimonio.

Para la exigencia de responsabilidad contable no basta con que se produzca una infracción del ordena-

miento jurídico, sino que tal contravención debe referirse a normativa presupuestaria o contable. Siguiendo a Cortell Giner²² se pueden distinguir diferentes supuestos:

- * Realización por parte del gestor de una actuación que vulnera normas contables y presupuestarias directamente, sin que medie previamente acto administrativo por parte de un órgano que tenga la consideración de gestor de fondos públicos (vgr. pago duplicado).
- * El gestor quebranta el ordenamiento no contable o presupuestario provocando que el pago que se realiza sea improcedente. Sostiene el citado autor que “en el alcance se puede dar la situación de que la infracción contable tenga su origen en una infracción extracontable”, apoyándose en la SSJTCu de 1 de octubre de 1992²³. En nuestra opinión, la infracción motivada por el pago indebido no deja de ser de normativa presupuestaria sin que el enjuiciamiento contable surja del incumplimiento de normativa no presupuestaria.
- * Se produce un acto administrativo al margen de la gestión de fondos públicos que incumple normativa no contable y que da lugar a que el gestor realice un acto legalmente improcedente (SSJTCu de 26 de febrero de 2003).
- * El gestor realiza actos jurídicamente improcedentes en aplicación de una norma jurídica de rango reglamentario que es ilegal. El autor pone como ejemplo la SSJTCu de 14 de noviembre de 2003 en la que se declara que no existe responsabilidad contable porque se había aplicado la base de ejecución del presupuesto municipal, que en materia de gastos de representación y protocolo no establecía un concepto de estos gastos, entendiéndose como suficiente para la justificación de tales gastos el escrito del Alcalde

²⁰ SSJTCu de 24 de abril de 2007 y de 13 de octubre de 2008.

²¹ Redacción similar en la Ley General Presupuestaria y en el resto de normas financieras de las CC.AA.

²² Cortell Giner, R.P.: “Supuestos de responsabilidad contable” en Auditoría Pública nº 50 (2010), págs. 50 y ss.

²³ Secretario-Interventor que autoriza con su firma una serie de mandamientos que no deberían haber sido librados debido a la situación de incompatibilidad del perceptor. Se infringe una normativa que no es presupuestaria, pero el Tribunal de Cuentas sostiene la existencia de responsabilidad contable ya que la expedición de los libramientos y su posterior pago son acciones que se realizan de forma culposa y grave que han dado lugar a unos pagos que por indebidos son contrarios a las más esencial normativa contable.

donde se plasmaba que los mismos habían sido destinados a la finalidad para la que se libraron.

Los dos últimos supuestos, en principio, no darían lugar a responsabilidad contable.

4.3 Elemento Subjetivo

Para que se pueda exigir responsabilidad contable es necesario que el gestor haya actuado de forma que su comportamiento provoque o pueda provocar un daño a los fondos públicos que están a su cargo, sin tomar las medidas necesarias para evitarlo, bien existiendo dolo o intencionalidad o bien mediando una actuación culpable grave²⁴. En ese punto es necesario mencionar los diferentes tipos de negligencia que pueden aparecer:

- * Culpa muy grave: se produce cuando no concurrir el mínimo grado de reflexión o prudencia (*bonus pater familias*), es decir, cuando no se da la diligencia mínima exigible.
- * Culpa grave: concurre cuando no existe el grado de reflexión o prudencia demandable a una persona por su formación, experiencia y grado de responsabilidad (diligencia profesional).
- * Culpa leve: aparece cuando sólo la persona extremadamente cauta y pormenorizadamente casuística hubiera podido prever que se produjeran hechos muy improbables aunque no imposibles. Si concurre culpa leve, no cabe la exigencia de responsabilidad contable directa, sino subsidiaria.

A este respecto, el Tribunal de Cuentas ha sido muy prolijo en sus pronunciamientos, destacando su posición en determinados aspectos, como la exigencia a los gestores públicos de una especial diligencia en el cumplimiento de sus funciones (Sentencia de 16 de enero de 2007 y Sentencia de 6 de febrero de 2008, de la Sala de

Apelación del Tribunal de Cuentas²⁵), sin que sirva de justificación las deficiencias de organización del servicio (Sentencia de 1 de abril de 2008), e incluso requiriendo del gestor el *agotamiento* de la diligencia (no basta con el cumplimiento de las normas legales o reglamentarias ni con la observancia de las directrices técnicas exigibles si no son suficientes para evitar el riesgo).

4.4 Elemento Material

El artículo 59.1 de la LFTCu, en su último párrafo, establece que “los daños determinantes de la responsabilidad deberán ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos”. De acuerdo con la jurisprudencia sobre la materia, el daño ha de ser actual y no meramente potencial o posible (señala Sala Sánchez que quedarían excluidos los daños morales y los eventuales²⁶); que sea evaluable económicamente es consustancial al carácter indemnizatorio de este tipo de responsabilidad; y que sea individualizado implica la concreción de los caudales o efectos públicos en relación con la cuenta en la que deben lucir.

Llegados a este punto es interesante plantear el siguiente supuesto: Se dicta un acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico, que ha dado lugar a una prestación a favor de la Administración y cuyo importe debe ser satisfecho. El Tribunal de Cuentas es claro al respecto al señalar que la realización por el tercero de una prestación a satisfacción del Ente público no supone daño efectivo para éste, de forma que si no se satisface se estaría produciendo un enriquecimiento injusto de la Administración²⁷. Otra cosa es que los servicios prestados no fuesen necesarios o no se ha justificado adecuadamente su necesidad²⁸.

Finalmente hay que mencionar que el daño debe reflejarse en las “cuentas” que deben rendir los que tienen

²⁴ SSJTCu de 26 de marzo de 1993.

²⁵ “Esta Sala de Justicia ha venido elaborando en aplicación del artículo 49.1 de la LFTCu una amplia doctrina sobre la diligencia exigible a un gestor de fondos públicos que no resulta compatible con las alegaciones de los recurrentes que se acaban de exponer. En primer lugar (Sentencias, entre otras, 16/04 de 29 de julio y 9/03, de 23 de julio) porque con carácter general debe afirmarse que al gestor de caudales públicos debe exigírsele, por la relevancia de su función (...) una especial diligencia en el ejercicio de sus funciones. En segundo término (...) porque la detección de deficiencias organizativas en una oficina pública exige para que pueda considerarse que se actúa con la diligencia debida: a) Extremar especialmente las precauciones y, en consecuencia, reforzar la diligencia aplicable a la gestión concreta de que se trate (Sentencias 10/04 de 5 de abril y 2/03, de 26 de febrero). b) Comunicar a los órganos competentes las deficiencias organizativas detectadas (Sentencia 1/1999, de 12 de enero). c) Desplegar medidas para paliar los daños derivados de la deficiente organización (Sentencia 10/02, de 18 de diciembre.”

²⁶ Sala Sánchez, P.: “Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”, en *Revista española de derecho administrativo*, nº 39 (1983), pág. 534.

²⁷ SSJTCu de 14 noviembre de 2005 y de 20 de julio de 2007.

²⁸ SSJTCu de 14 de marzo de 2007.



a su cargo el manejo de los fondos públicos. La jurisprudencia del Tribunal de Cuentas entiende el concepto de cuenta en el sentido más amplio posible, como cualquier registro o documento contable que refleje el perjuicio económico^{29,30}.

4.5 Elemento Causal

La responsabilidad contable requiere que concorra relación de causalidad entre la conducta del agente y el daño causado. La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1998 señala que “la concurrencia de una relación causal difícilmente puede definirse apriorísticamente, con carácter general, puesto que cualquier acaecimiento lesivo se presenta normalmente no ya como el efecto de una sola causa, sino más bien como el resultado de un complejo de hechos y condiciones”. Por

su parte, el Tribunal de Cuentas, a través de diferentes pronunciamientos³¹ define como “causa suficiente para producir el resultado, aquella que aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complete la acción de la causa última” y que “es preciso determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera normal de los acontecimientos, o si, por el contrario, queda fuera de ese posible cálculo, de tal forma que en el primer caso existiría una causa adecuada a la producción del daño, que serviría de fundamento para indemnizar, mientras que en el segundo no. También considera que tiene que ser suficiente la conexión entre la conducta de los presuntos responsables y lo daños producidos, excluyendo el ejercicio de funciones de supervisión de la administración como auténtica causa del alcance provocado. Esta concepción de la causalidad eficiente se completa con la teoría de la causalidad adecuada, de forma que sólo es causa aquella que resulta apropiada para producir el daño, de forma que el resultado resulta previsible a raíz de ella.

5. CLASES DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

El artículo 38 de la LOTCu³² recoge dos tipos de responsabilidad, la directa y la subsidiaria, disponiendo que la primera será siempre solidaria y comprenderá todos los perjuicios causados. De acuerdo con el artículo anterior el responsable directo lo es como autor de los hechos que provocan el daño, de forma que la responsabilidad subsidiaria se reservaría para los que no son autores directos. Sin embargo, la SSJTCu de 9 de septiembre de 1987, delimita esta última responsabilidad a través de la concurrencia de dolo, culpa o negligencia, de forma que la diferencia entre la responsabilidad

²⁹ SSJTCu de 30 de octubre de 1992: “(...) entendido el término cuenta en el sentido más amplio posible, como aquel documento –público o privado, según los casos– de índole contable, en el que constan, se registran o figuran, con o sin valoraciones finales o ajustes numéricos, según técnicas habituales y generalmente normadas, operaciones relacionadas directa o indirectamente con la actividad económica financiera del sector público o de las personas físicas o jurídicas destinatarias de sus subvenciones o ayudas”.

³⁰ SSJTCu de 14 de mayo de 2003: “La naturaleza meramente formal tanto de la cuenta propiamente dicha, como de su rendición, verificación y aprobación, no puede bajo ningún concepto enervar la posibilidad de que se exijan las responsabilidades que se desprendan de la gestión a que la cuenta se refiere. Tomemos en consideración que la cuenta es un instrumento contable, y como tal un algo de naturaleza formal, en el que se ‘vuelcan’ los datos obrantes en los libros de contabilidad, los cuales, a su vez, se nutren del registro de hechos u operaciones de trascendencia contable documentalmente soportadas. (...) Si la cuenta refleja la realidad de la situación a que se refiere y concuerda con los libros correspondientes de contabilidad, y los documentos que soportan aquella y a éstos acredita la concordancia entre lo acontecido y lo registrado, la cuenta, como tal documento contable, es susceptible de aprobación. Cuestión distinta es que la realidad que la cuenta recoge está constituida por hechos que, sin perjuicio de su adecuado registro contable, den lugar a la exigencia de responsabilidades. Esto es, ha de distinguirse entre la aprobación de la cuenta y la aprobación de la gestión, y entre la corrección contable de la cuenta y la adecuación a Derecho de los actos reflejados en la misma.”

³¹ SSJTCu de 19 de febrero de 1985, de 17 de diciembre de 1998, de 12 de enero de 1999 y de 30 de septiembre de 1999.

³² Artículo 38 LOTCu: (...) “2. La responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria. 3. La responsabilidad directa será siempre solidaria y comprenderá todos los perjuicios causados. 4. Respecto a los responsables subsidiarios, la cuantía de su responsabilidad se limitará a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos y podrá moderarse en forma prudencial y equitativa.”

directa y la subsidiaria, como señala Galán Sánchez³³ se determina “aplicando criterios distintos –autoría y existencia de dolo, culpa o negligencia– que no necesariamente se excluyen o son contrapuestos entre sí. Así, un sujeto puede ser autor de la conducta que produce el menoscabo en los fondos públicos (responsable directo, por tanto), pero llevar a cabo esta acción por simple culpa o negligencia (responsable subsidiario).”

Sin embargo, el Tribunal de Cuentas³⁴ ha puesto de manifiesto que la exigencia de responsabilidad subsidiaria “sólo procede en defecto de la directa, que está basada en la culpa o negligencia, si bien no comprende todas las modulaciones en lo que a la graduación de la culpa se refiere, pues, como es bien sabido, (...) sólo la que merece el calificativo de grave entra dentro del concepto de la directa.” Además, para que exista esta clase de responsabilidad, aparte del elemento subjetivo de la culpa, es necesario “que se concrete la obligación de cuyo cumplimiento negligente deriva la responsabilidad, así como la necesidad de que se trate de deberes atribuidos de modo expreso por Leyes o Reglamentos”, y que exista una infracción de una norma contable y presupuestaria (requisito éste predicable respecto de ambos tipos de responsabilidad).

Por tanto, la responsabilidad subsidiaria se exigirá a quienes por negligencia (culpa leve) o demora en el cumplimiento de sus obligaciones hayan dado ocasión a que los caudales públicos resulten menoscabados y cuando no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial de las responsabilidades directas.

6. TRANSMISIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Según el artículo 38.5 de la LOTCu, “las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma.” Según Carlos Cubillo Rodríguez, “lo que se persigue no es la

reparación del daño causado por quien lo provocó, sino la evitación de un enriquecimiento injusto de sus causahabientes³⁵, que encaja perfectamente en la idea de la responsabilidad contable como una responsabilidad reparadora y no sancionadora, frente a las responsabilidades de tipo penal o sancionador, en las que no cabe tal transmisión.

El artículo antes mencionado limita la responsabilidad al importe líquido de la herencia, apartándose, como señala Galán Sánchez³⁶, de lo dispuesto en el artículo 659 del Código Civil, en virtud del cual las obligaciones forman parte de la masa hereditaria y, como consecuencia de la aceptación de la misma, los herederos serían los responsables de dichas obligaciones.

Sin embargo, el problema se plantea cuando la responsabilidad contable no se declara en vida del causante, es decir, cuando el procedimiento de responsabilidad contable se inicia contra los herederos como resultado de las actuaciones llevadas a cabo por el fallecido. El Tribunal de Cuentas centra el problema en determinar si las deudas por responsabilidad contable se integran o no en el caudal hereditario, diferenciando entre los conceptos de responsabilidad contable y deuda derivada de la misma. La primera no sería transmisible, mientras que la segunda, en cuanto líquida y exigible sí lo sería, de forma que es necesaria la declaración de responsabilidad antes del fallecimiento del responsable.

En sentido contrario, Vacas García-Alós,³⁷ en un análisis conjunto de los Autos del Tribunal Constitucional 371/1993, de 16 de diciembre, y 195/2000, de 24 de julio, afirma que “siendo constitucionalmente irreprochable la previsión legal de que una responsabilidad de esta naturaleza se transmita a los causahabientes de los responsables en la cuantía a que asciende el importe líquido de la herencia, previa aceptación, que es libre, de la misma, ningún reproche ha de merecer tampoco el que, producida *ope legis* aquella transmisión a consecuencia de la aceptación voluntaria mencionada, la declaración

³³ El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas, ob. cit., pág. 85

³⁴ SSJTCu de 17 de noviembre de 2001.

³⁵ Cubillo Rodríguez, C.: La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Editorial Comares. Pág. 154.

³⁶ El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas, ob. cit., pág. 72.

³⁷ La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia, ob. cit., pág. 72.

de responsabilidad tenga lugar, en su caso, con posterioridad a la muerte del causante.” En este caso, ante el alegato de indefensión planteado por los causahabientes por el pretendido desconocimiento de los hechos que dieron lugar al expediente de reintegro, el Tribunal sostiene que ante la aceptación de la herencia, libremente resuelta y con conocimiento tanto del expediente incoado con anterioridad como del montante del alcance provisionalmente fijado, el causahabiente se encuentra en condiciones de intervenir en el procedimiento con toda plenitud de derechos para la defensa de sus intereses.

A nuestro juicio sería necesaria la declaración de responsabilidad antes del fallecimiento del causante por el hecho de que el causahabiente va a enfrentarse a una situación que le resulta ajena, por concurrir circunstancias que se escapan a su conocimiento directo. En este sentido la legislación tributaria es coincidente con lo expuesto, al establecer el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la imposibilidad de transmisión de las sanciones y de la obligación del responsable (tributario) “salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento”.

7. EXENCIÓN Y ATENUACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

El artículo 39 de la LOTCu establece dos supuestos en los que cabe la exención de responsabilidad:

- * Que se haya actuado en virtud de obediencia debida.
- * Que se hubiese producido retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos como consecuencia del incumplimiento por otros, de sus obligaciones específicas.

En ambos casos se exige que se haga constar por escrito la causa de la exención.

Por otro lado, el artículo 40.1 de la LOTCu hace mención a la exención de responsabilidad subsidiaria cuando el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones que le incumbían, con los medios personales y

materiales que tuviere a su alcance en el momento de producirse los hechos.

También, como se ha mencionado anteriormente, la Ley prevé la atenuación de la responsabilidad subsidiaria cuando, sin existir imposibilidad material para el cumplimiento de las obligaciones antes expuestas, el esfuerzo que se exigiría al funcionario para llevarlas a cabo resultase desproporcionado en relación a la naturaleza de su cargo (artículo 38.4 LOTCu). Según Carlos Cubillo Rodríguez³⁸ se trataría de una “eximente incompleta” sin que se deba entender como la única causa que pueda dar lugar a la moderación equitativa de las responsabilidades contables subsidiarias³⁹.

8. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE: PAGO Y PRESCRIPCIÓN

El Código Civil en su artículo 1156 dispone que las obligaciones se extinguen por el pago o cumplimiento, por la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos del acreedor y del deudor, la compensación y la novación. En el ámbito que nos ocupa, difícilmente son susceptibles de aplicación como causas de extinción, la pérdida de la cosa debida (se trata de una obligación de entregar una cantidad de dinero), la condonación (al tratarse de bienes públicos) y, debido a la configuración de las partes intervinientes, la confusión (salvo en los casos de aceptación por la Administración perjudicada de la herencia del responsable), novación y compensación.

En relación con el pago, el artículo 79 c) de la LFTCu impone el sobreseimiento del proceso cuando resultare de las actuaciones instructoras haber tenido lugar los hechos constitutivos del supuesto de responsabilidad contable de que se trate y hubiese sido ingresado el importe del alcance o indemnizados los daños y perjuicios ocasionados a los caudales públicos. En realidad, este supuesto no sería un motivo de extinción de la obligación de indemnizar ya que no ha existido una declaración de responsabilidad previa.

Por otro lado, el artículo 1961 del Código Civil contempla como forma de extinción de las obligaciones la

³⁸ La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, ob. cit., pág. 72.

³⁹ SSJTCu de 25 de febrero de 1993, de 15 de diciembre de 1994 y de 14 de febrero de 1997.

prescripción. La LFTCu, en su Disposición Adicional Tercera establece el régimen de la prescripción en materia de responsabilidades contables, preceptuando que, con carácter general, la prescripción opera transcurridos cinco años contados desde la fecha en que se hubieran cometido los hechos que las originen y señalando dos casos especiales: las responsabilidades detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, que prescribirán a los tres años contados desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia devino firme; y aquellas que se deriven de hechos constitutivos de delito, que prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las civiles derivadas de delito, pudiendo llegar hasta los quince años (artículo 1964 del Código Civil).

En relación con la interrupción del plazo de prescripción, establece la mencionada Disposición Adicional, que ésta se producirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y que dicho plazo volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.

Según varios autores⁴⁰, en el régimen de prescripción habría que tener en cuenta el artículo 25 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (artículo 23 del texto refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia), en particular en relación con la necesidad de que el sujeto infractor tenga conocimiento formal del acto de interrupción de la prescripción. Por el contrario, Cubillo Rodríguez entiende que dicho artículo no puede “resultar de aplicación automática e indiscriminada a las responsabilidades aludidas en el artículo 38.1 de la LOTCu” debido, por un lado, “a la propia prevención contenida en el artículo 40.1 de la Ley General Presupuestaria (“salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos...”)⁴¹, como por la distinta naturaleza de los derechos de la Hacienda Pública según nazcan de sus potestades financieras o de obligaciones indemnizatorias declaradas por resolución firme como consecuencia de formas de gestión irregular de los bienes y derechos de titularidad pública”⁴².

El Tribunal de Cuentas ha variado su opinión sobre la necesidad o no de notificación, siendo muy gráfica la SSJTCu de 17 de marzo de 2009. Los apelantes sostienen que el ilícito ha prescrito, ya que cesaron como administradores de la sociedad pública el 23 de julio de 1999 y la primera noticia que tuvieron sobre su presunta respon-



⁴⁰ Medina Guijarro, J., y Pajares Giménez, J.A., “Comentario general sobre la jurisprudencia contable”, en *Revista española de derecho financiero* nº. 93, págs. 110 y ss. y Galán Sánchez, R.M.: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, ob. cit., pág. 90.

⁴¹ Hoy en día, el artículo 25 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que dispone “salvo lo establecido por leyes especiales”.

⁴² *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*, ob. cit., pág. 156.

sabilidad contable fue, transcurridos más de 5 años, en el mes de abril de 2005. Afirman que, de acuerdo con las sentencias de la Sala, es necesario el conocimiento formal del interesado de un determinado procedimiento para que la prescripción se interrumpa. En contestación a dicho argumento la Sala esgrime lo siguiente:

- * Inicio del cómputo del plazo de prescripción: la Sala confirma la sentencia en 1ª instancia, que tomaba como tal el 5 de enero de 1996, por corresponderse con la fecha que se efectuó el primer pago por parte de la sociedad (se ponía en duda dicha fecha por el hecho de haberse realizados varios pagos en momentos de tiempo sucesivos).
- * Plazo a considerar: la Sala coincide en el plazo inicial sería de 5 años desde esa fecha, pero se produce la interrupción del mismo por la iniciación del procedimiento de fiscalización el 12 de diciembre de 2000. El plazo de prescripción se reanuda tras la finalización de dicho procedimiento por la aprobación del informe⁴³ (25 de julio de 2003), iniciándose de nuevo el plazo pero por un período de 3 años, que se vio nuevamente interrumpido (antes de que transcurriera dicho plazo) en septiembre de 2004, fecha en que se inició el procedimiento jurisdiccional.
- * Falta de conocimiento formal del inicio del procedimiento fiscalizador: la Sala argumenta que la función fiscalizadora no tiene por finalidad detectar hechos generadores de responsabilidad contable, ni, consiguientemente, se dirige contra nadie en concreto. Por ello no es exigible la notificación formal a los eventuales interesados de la iniciación del procedimiento.⁴⁴
- * Por último, en relación al cambio de criterio de la Sala (en relación a la necesidad de notificación del inicio del procedimiento fiscalizador) que se

considera por los apelantes contrario al principio de igualdad en aplicación de la ley, señala la sentencia que “el hecho de que la Sala variara su doctrina no resultaría contrario a Derecho. En concreto, ello no vulneraría el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Norma Suprema) o del derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley (artículo 14 de la Constitución Española). Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la Ley exige: a) no modificar arbitraria o inadvertidamente el sentido de las decisiones en casos sustancialmente iguales, debiendo ser la variación en la interpretación de la Ley fundamentada y adoptada de forma reflexiva por el juzgador, y teniendo en cuenta sus propios precedentes (Sentencia del Tribunal Constitucional 48/ 1987, de 22 de abril); y b) que el órgano que considere necesario apartarse de sus precedentes ofrezca, para ello, una fundamentación suficiente y razonable (Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1985, de 9 de diciembre).”

9. UNA PEQUEÑA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE ALCANCE

Con anterioridad a la LOTCu, prácticamente toda la responsabilidad contable se reducía al alcance, descubierto a través del examen y comprobación de las cuentas debían rendirse al Tribunal de Cuentas o mediante la denuncia al Tribunal de la normativa aplicable. La LOTCu previó dos procedimientos, el juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance, sin establecer las diferencias entre uno y otro. Fue la LFTCu la que configuró ambos procedimientos, reservando el procedimiento de reintegro por alcance para la persecución de alcances o malversaciones de caudales públicos y di-

⁴³ STS 27 de febrero de 2004: “Durante la tramitación del informe de fiscalización continuará siendo aplicable el plazo de 5 años, interrumpido por las sucesivas actuaciones realizadas en el procedimiento fiscalizador, y una vez terminado éste, se inicia un plazo distinto y adicional que es del de 3 años.”

⁴⁴ SSJTCu 15 de octubre de 2007: “El fundamento de la exigencia de conocimiento formal por el interesado, exigido expresamente por el artículo 132.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Procedimiento Administrativo y también por el artículo 68 de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es constituir una garantía de los administradores frente a la actuación unilateral de la Administración en el ejercicio de sus potestades sancionadoras o tributarias”. Por tanto, el requisito de la notificación formal no está previsto para la prescripción de la responsabilidad contable, ya que tiene carácter exclusivamente reparatorio de los daños y perjuicios, y en consecuencia de marcado carácter patrimonial y no sancionador. No se debe perder de vista que el instituto de la prescripción opera de distinta forma (distintos requisitos, plazos, formas de interrupción, etc.) en atención a los diferentes intereses en juego, en los diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico.

señando un juicio de cuentas para los demás supuestos de responsabilidad contable, distintos del alcance. En realidad, lo que se ha producido es que, con la misma finalidad, es decir, el reintegro al erario público de las cantidades perjudicadas al mismo, de forma intencionada o negligente, por las personas encargadas del manejo o custodia de los fondos menoscabados, se han creado dos procedimientos distintos con el único criterio de distinción entre ambos de si los hechos son o no constitutivos de alcance o malversación de fondos públicos.

Quizás lo más adecuado hubiese sido modificar la LOTCu para suprimir la distinción de procedimientos antes mencionada y regular en la LFTCu un único procedimiento para depurar las responsabilidades contables.

El artículo 72 de la LFTCu, en su apartado 1, define el alcance como “el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación de las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas”. A la vista de esta definición es conveniente hacer dos precisiones:

- * Para que exista alcance de fondos públicos es necesaria la existencia de una cuenta. No hay que olvidar que el título IV de la LOTCu es “La responsabilidad contable” y que la jurisdicción que se atribuye al Tribunal de Cuentas tienen el adjetivo de contable. En relación con la definición de cuenta, ésta ha de entenderse en su sentido más amplio, tal y como se ha expuesto anteriormente.
- * El descubierto injustificado de la cuenta puede derivarse de la simple ausencia material de numerario (fondos) o de la falta de soportes documentales o de otro tipo que acrediten suficientemente la no justificación del resultado negativo observado. Es decir, el alcance no sólo aparece

cuando falta el dinero público, sino también cuando el presunto responsable es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, empleo o destino dado a los mismos, con independencia de que se haya apropiado físicamente de ellos⁴⁵.

Teniendo en cuenta esta definición legal, si se compara con el artículo 123 del texto refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia, aprobado por Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, se podría extraer la conclusión de que sólo cabría el enjuiciamiento por alcance si se produce la infracción a que se refiere la letra a) de este artículo, de forma que el resto de las infracciones en él tipificadas quedarían excluidas. Sin embargo, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas hace una interpretación extensiva del concepto de alcance (tal y como ya se señaló en este trabajo), entendiendo que las distintas infracciones del artículo 123 darán lugar a alcance si concurren sus requisitos. Las letras b) a f) lo que realmente describirían serían conductas en las que pueden incurrir los que tienen a su cargo fondos públicos, pudiendo dar lugar a alcance si existiese un menoscabo a través de un saldo deudor injustificado por falta de numerario o justificación. No obstante lo anterior, la propia Sala reconoce que el menoscabo de caudales o efectos públicos por quien está encargado del uso y cuidado de un bien público a consecuencia de su negligente utilización, no siempre puede conceptuarse como alcance, ni tampoco dar lugar a responsabilidad contable. Su actuación podría ser susceptible de generar responsabilidad civil frente a la Administración Pública, que ésta pueda hacer efectiva en ejecución de la sentencia recaída en la vía penal cuando ese hecho sea constitutivo de delito –y teniendo en cuenta, además, que en este caso no sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LOTCu, porque no se está ante un supuesto de responsabilidad contable que sea, a la vez, delito, sino ante un hecho que

⁴⁵ SSJTCu de 19 de diciembre de 2002: “(...) para que pueda imputarse responsabilidad contable por alcance es necesario la existencia de una cuenta que arroje un saldo deudor injustificado, siendo indiferente que el descubierto obedezca a la pura y simple ausencia material del numerario o a la falta de acreditación de la justificación del resultado negativo observado. El alcance no se produce solamente cuando falta el dinero público por la apropiación de la persona que lo tenía a su cargo o de otras personas, sino también cuando el que maneja caudales públicos es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, destino o empleo dado a los mismos”.

SSJTCu de 28 de enero, 25 de febrero y 30 de junio de 2000: “(...) para acreditar la existencia de un alcance basta la prueba de la existencia de una cuenta que arroje un saldo deudor injustificado, con independencia de que la conducta del responsable contable pueda calificarse de malversatoria por haberse apropiado de fondos públicos, ya que a efectos de delimitar el alcance como ilícito contable basta que tenga lugar la falta de justificación o de numerario de las cuentas que deban rendirse”.

da lugar a una responsabilidad civil distinta de la contable que constituye infracción penal-, o que puede igualmente hacerse efectiva, en vía administrativa, con la posibilidad de revisión por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de la resolución que se dicte.

Por último, es conveniente hacer una breve referencia al concepto de malversación previsto en el apartado 2 del artículo 72 de la LFTCu. Señala el mismo que a los efectos de esta ley, se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.

Hay que poner de manifiesto que toda malversación de caudales públicos implica un alcance en los mismos, pero no al contrario y que la malversación de fondos públicos es un delito, regulado en los artículos 432 a 435 del Código Penal.

Como consecuencia de lo anterior no es infrecuente que unos mismos hechos puedan generar responsabilidad penal y también contable. La compatibilidad entre ambas jurisdicciones está expresamente recogida en los

artículos 18 de la LOTCu y 49.3 de la LFTCu, ya que tienen distinta perspectiva y finalidad, como se ha señalado en párrafos anteriores. La primera tiene carácter punitivo y la segunda persigue el resarcimiento de los daños y perjuicios causados a los fondos públicos. Debido a esta diferenciación no es extraño que en determinados casos no se pueda establecer responsabilidad penal alguna, porque no se pueda concretar la autoría de los hechos y, sin embargo, sí se pueda declarar la responsabilidad contable al acreditarse perfectamente quién debía rendir cuantas de los fondos perjudicados e incumplió sus funciones de custodia.

No obstante, aun cuando se permite la coexistencia de dos procedimientos para enjuiciar los mismos hechos (delito con concurrencia de responsabilidad contable), no se pueden admitir distintas pronunciamientos en la apreciación de los hechos. En tal supuesto, prevalecería el orden penal, que sería el que calificaría y enjuiciaría los mismos, siendo competencia del Tribunal de Cuentas la determinación de la responsabilidad contable⁴⁶.



⁴⁶ SSJTCu de 29 de diciembre de 2006: "La compatibilidad de ambas jurisdicciones entraña en la práctica el riesgo de que dos órganos jurisdiccionales distintos, en este caso uno penal y otro contable, puedan afirmar la existencia de hechos diferentes o contradictorios así como imputarlos a personas diferentes, lo cual supondría una vulneración del principio de seguridad jurídica protegido, como ha quedado expuesto, por el artículo 9.3 de la Constitución Española, en cuanto el mismo, así como el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución Española, vedan que los jueces y tribunales puedan revisar, fuera de los casos previstos en la Ley, el juicio efectuado en otro proceso concreto de forma contraria a la realidad de los hechos declarados probados. Precisamente para evitarlo, nuestro ordenamiento jurídico ha optado por atribuir carácter vinculante a la declaración de hechos probados y de autoría de las sentencias penales firmes. Así ha afirmado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 21 de mayo de 1984: "a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o que una misma persona fue su autor o no lo fue" sigue diciendo "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen no sólo los principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3."