

# Responsabilidad contable directa y subsidiaria

**Roberto P. Cortell Giner**

Letrado-Jefe del Servicio Jurídico de la  
Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

**E**n un principio, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas estableció un concepto de *responsabilidad contable* muy amplio, pues su artículo 38.1 dice lo siguiente: "El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados".

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas corrigió a la Ley Orgánica y formuló un concepto de *responsabilidad contable* más restrictivo: "La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben 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

**La infracción contable puede originar dos clases distintas de responsabilidad, en función de las características objetivas y subjetivas de la conducta causante de aquéllas. Vamos a dedicar el presente trabajo a exponer los criterios diferenciadores de la responsabilidad contable directa y subsidiaria.**

*La exigencia de gravedad en la culpa es un requisito constitutivo de la responsabilidad contable en general*

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. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable" (art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento).

La responsabilidad contable podrá ser directa o subsidiaria (art. 38.2 de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas).

Serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos, o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución (art. 42.1 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados, o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas (art. 43.1 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

La Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas ha declarado, en sus Sentencias de 9 de septiembre de 1987 y de 26 de marzo de 1993, que el único criterio diferenciador de ambas responsabilidades es el de la gravedad de la culpa. Así, entiende que debe exigirse la culpa grave para la responsabilidad directa y la leve o mera negligencia para la responsabilidad subsidiaria <sup>(1)</sup>.

Considero que esta doctrina no se ajusta a la definición que se contiene en los artículos 42.1 y 43.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de las responsabilidades directa y subsidiaria, respectivamente.

En mi opinión, el autor de la infracción contable nunca puede responder subsidiariamente. En cambio, los partícipes pueden responder, según los casos, directa o subsidiariamente. El criterio diferencial de una y otra clase de responsabi-

dad, exigible del partícipe, debe buscarse en la culpabilidad. De acuerdo con este criterio, será responsable directo el partícipe que haya intervenido con dolo en la infracción contable. El partícipe que no actúe dolosamente, pero sí con culpa o negligencia graves, sólo deberá responder subsidiariamente.

No resulta admisible entender que para la responsabilidad directa resulta menester la existencia de culpa grave, mientras que para declarar la responsabilidad subsidiaria basta con que la culpa sea leve. El art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas formula el requerimiento de la gravedad de la culpa de manera general para ambos tipos de responsabilidad. Además, resulta contrario a la lógica aceptar que para la responsabilidad directa, que es la principal, se necesita incurrir en negligencia grave, mientras que para la responsabilidad subsidiaria basta con que dicha negligencia sea leve; es decir, ser más benevolente con el responsable directo que con el subsidiario.

Por tanto, entiendo que la exigencia de gravedad en la culpa o negligencia es un requisito constitutivo de la responsabilidad contable en general, con independencia de que ésta sea directa o subsidiaria.

Además, los preceptos que definen ambas clases de responsabilidad contable, describen conductas objetivas distintas para una y otra, por lo que resulta difícilmente comprensible que se pueda llegar a la conclusión de que, "de no admitirse la definición explicada, no habría una diferencia clara entre la responsabilidad directa y la responsabilidad subsidiaria" (Sentencia de la Sala de Apelación de 26 de marzo de 1993).

Si la Ley confía la distinción de ambas responsabilidades a la descripción de una serie de conductas objetivas, el intérprete deberá centrar sus esfuerzos en delimitar claramente los distintos supuestos descritos, poniendo el énfasis en la frontera que separa uno y otro tipo. La distinción ha de efectuarse dotando de sentido a la fórmula legal.



(1) José Antonio PAJARES GIMÉNEZ y Javier MEDINA GUIJARRO, en su estudio sobre "La jurisdicción contable: contenido y procedimientos", publicado en la Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, página 214, sostiene este mismo criterio.

Por tanto, frente al criterio diferenciador de carácter subjetivo que sostiene la Sala de Apelación en la Sentencia citada, estimo que cabe inferir de la Ley otro de carácter mixto, por contener elementos objetivos y subjetivos.

### **Clases de responsabilidad contable**

**A)** La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, tomando criterios plasmados en el Código Penal acerca de la autoría, inducción, complicidad y encubrimiento en los delitos y las faltas, considera responsables directos a quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos, o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución (Sentencia de la Sala de Apelación del 9 de septiembre de 1987).

En consecuencia, habrá que entender comprendidos dentro de la responsabilidad directa los siguientes supuestos <sup>(2)</sup>:

#### **Conductas de autor**

**Autoría única inmediata:** Se dará en todos aquellos supuestos en los que una sola persona realiza por sí todo el hecho constitutivo de la infracción contable. Dentro de este supuesto cabe tanto el dolo como la culpa o negligencia grave.

**Autoría mediata:** Nos encontramos ante este tipo de autoría cuando el autor de la infracción contable no actúa por sí mismo sino que, movido por dolo, ejecuta el hecho a través de otra persona, que actúa por necesidad sobre la base del error o sobre la del empleo de la violencia física o moral.

(2) En la exposición de los diversos supuestos de autoría y participación seguimos muy de cerca a Manuel COBO DEL ROSAL y Tomás S. VIVES ANTON, "Derecho Penal: Parte General", editado por Tirant lo Blanch, págs. 565 y siguientes, 3a edición.

Existe la posibilidad de que la persona que actúa como un instrumento del autor mediato, incurra en culpa o negligencia grave, por cuanto que los cometidos asignados, el nivel de conocimientos que exige el desempeño de una función pública, la responsabilidad que debe exigirse de las diversas personas que intervienen en la materialización de un expediente administrativo, entre otras circunstancias, pueden hacer exigible una diligencia o pericia capaces de evitar o aminorar la instrumentalización de su persona por el autor mediato. En estos casos, nos encontraremos ante la existencia de un autor tras el autor; es decir, un autor mediato y otro inmediato que deberán responder directamente.

**La coautoría:** La infracción contable se realiza conjuntamente por varias personas, cada una de las cuales toma parte directamente en la ejecución de los hechos. Cabe una modalidad dolosa, en la que existirá una actuación conjunta precedida de un acuerdo ejecutivo, y una modalidad culposa o negligente, en los casos en que la infracción contable sea causada por la imprudencia de dos o más personas y no se pueda individualizar en una de ellas el daño o perjuicio producido.

*Tanto la inducción como la complicidad constituyen supuestos de participación en la infracción contable*



En la Sentencia de la Sala de Apelación de 15 de abril de 1994 encontramos un supuesto de coautoría culposa, en la que el Tribunal de Cuentas declara que el trabajo en equipo obliga a tomar las medidas elementales de control (recibos o simples notas, etc.) de las entregas y retiradas de los fondos públicos a efectos de poder acreditar en todo momento el estado y situación de los mismos.

#### **Conductas de partícipe**

**Inducción y complicidad:** A diferencia de la autoría, que es la realización del hecho propio, tanto la inducción como la complicidad constituyen supuestos de participación; es decir, de contribución al hecho ajeno.

Inducir es determinar a otro a la realización de un hecho constitutivo de infracción contable, de tal modo que se hace nacer en otro una



voluntad infractora de la que carecía. A diferencia de lo que ocurre en los supuestos de autoría mediata, en la inducción una vez se hace nacer en otro la voluntad de realizar la infracción nos encontramos con que éste actúa libremente.

Dentro de la complicidad se comprenden los supuestos de cooperación a la ejecución de un hecho con un acto sin el cual no se hubiere efectuado (cooperación necesaria), o con actos anteriores o simultáneos que, siendo relevantes para la producción del resultado, no son necesarios para su ejecución (cooperación no necesaria).

Con la Sentencia de la Sala de Apelación de fecha 9 de septiembre de 1987, podemos decir que los supuestos de fuerza o inducción y de cooperación en la comisión de los hechos suponen, de suyo, la intencionalidad caracterizadora del dolo.

❑ **Encubrimiento:** No es propiamente un supuesto de participación en la comisión de la infracción contable, pues ocurre cuando ésta ya ha terminado. Se trata, pues, de una participación posterior, precisamente con la finalidad de ocultar los hechos o impedir su persecución.

**B)** La responsabilidad subsidiaria sólo comprende conductas de partícipe. Dan lugar a esta clase de responsabilidad contable todos aquellos supuestos en que se favorece bien la realización ajena de un hecho constitutivo de infracción contable, bien que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas, siempre que concurren las siguientes condiciones:

❑ **Que la conducta favorecedora esté realizada por culpa o negligencia graves,** no por dolo (y en esto se diferencia de los supuestos de participación propios de la responsabilidad directa). La responsabilidad subsidiaria es incompatible con el dolo. Si se favorece dolosamente la realización ajena de una infracción contable entonces nos encontraremos ante un supuesto de inducción o de complicidad y, por tanto, ante la existencia de responsabilidad directa.

❑ **Que se favorezca la infracción contable de manera necesaria,** pues la Ley Orgánica exige que se haya dado "ocasión directa o indirecta". En cambio, en la responsabilidad directa cabe la cooperación no necesaria. Sin duda, este mayor rigor se corresponde con la especial gravedad de la conducta del partícipe, que -como hemos visto- en la responsabilidad directa siempre actúa con dolo.

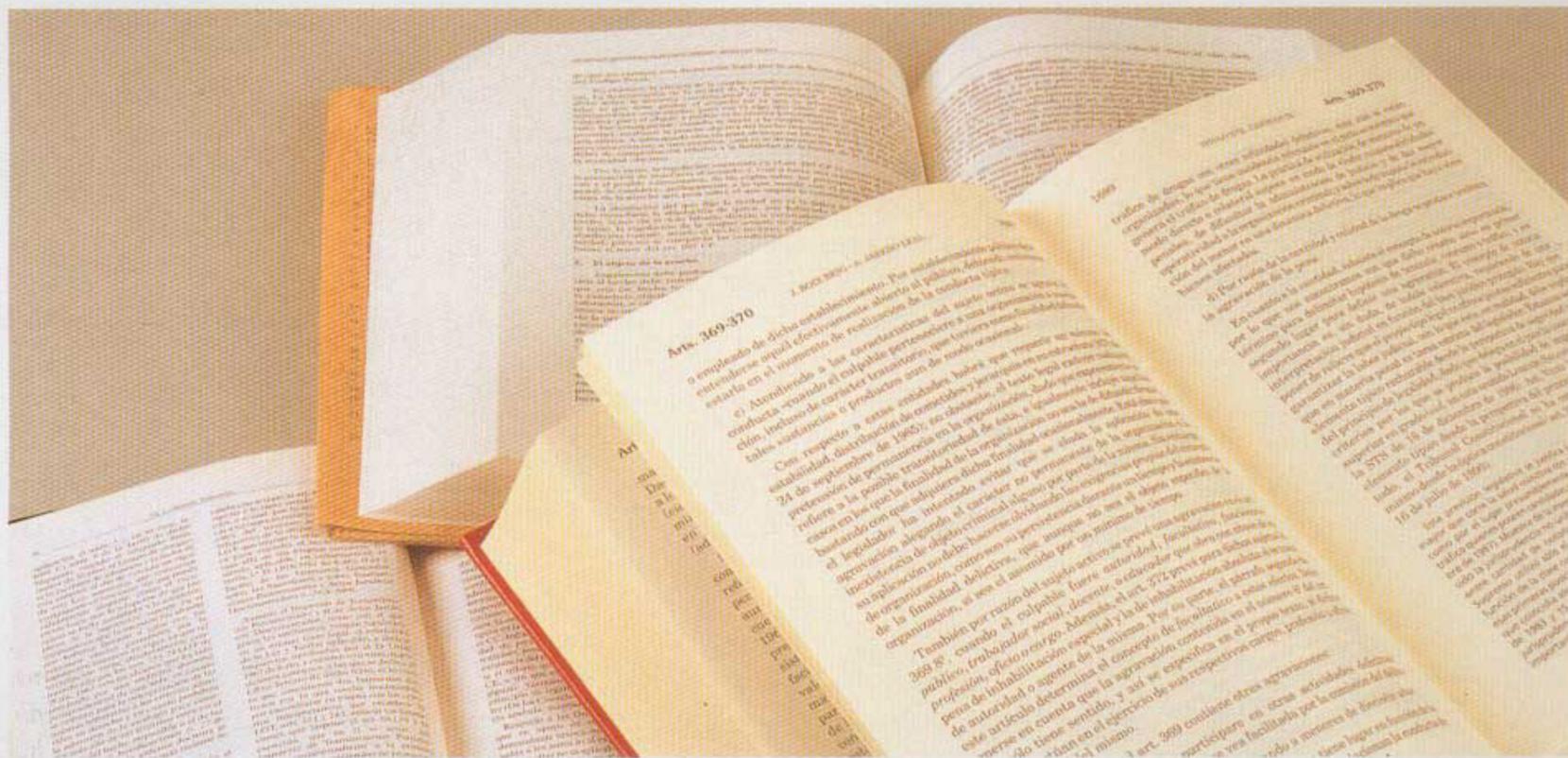
❑ **La responsabilidad subsidiaria debe resultar del defectuoso cumplimiento de obligaciones** atribuidas de modo expreso por las leyes o reglamentos, aunque este requisito debe interpretarse de manera amplia, pues muchas de las obligaciones que debe cumplir el personal al servicio de las Administraciones

*La  
responsabilidad  
subsidiaria no  
puede existir sin la  
previa declaración  
de la  
responsabilidad  
directa*

Públicas se definen en contratos o en los acuerdos de clasificación de puestos de trabajo.

En la Sentencia de la Sala de Apelación de fecha 29 de mayo de 1992 nos encontramos ante un supuesto típico de responsabilidad subsidiaria. Se dice en esta Sentencia que *"no se observó por parte del Depositario Municipal la debida diligencia en el cumplimiento de los deberes que la expresada normativa imponía en la citada materia de custodia y manejo de fondos públicos. No puede compartirse, pues, el punto de vista defendido por el impugnante, sin que pueda atenderse como justificación de los hechos sucedidos la imposibilidad de una vigilancia rigurosa sobre un funcionario desleal, dada la escasez de medios de que se disponía, pues ni dicha imposibilidad ha quedado suficientemente acreditada, ni la citada escasez de medios justifica por sí sola que durante más de un año el declarado responsable directo del alcance producido se apropiara de ingresos realizados por los contribuyentes con total desconocimiento del propio Depositario"*.

La responsabilidad subsidiaria, por su propia esencia, no puede



existir sin la previa declaración de la responsabilidad directa. La jurisdicción contable sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable (art. 49.1 Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

Según la Sentencia de la Sala de Apelación de 29 de septiembre de 1992, "del expresado art. 49.1 no sólo se desprende la imposibilidad de admitir en nuestro ordenamiento la existencia de las responsabilidades subsidiarias autónomas, sino que pueden extraerse también, entre otras, y como más significativas, las siguientes consecuencias: a) Tanto la ausencia de responsables directos, como la existencia de responsables ajenos al ámbito del orden jurisdiccional contable, impiden formular pronunciamientos de responsabilidades contables subsidiarias; b) Toda responsabilidad subsidiaria contable debe depender de una responsabilidad directa de idéntica naturaleza jurídica contable, y c) Si se admitiera la existencia de responsabilidades subsidiarias dependientes de responsabilidades directas de ti-

pología distinta de la contable, esta modalidad de responsabilidades excedería de su estricto contexto -formado por los títulos IV de la Ley Orgánica 2/1982, y V de la Ley 7/1988- y podría asimilarse indebidamente a otros tipos de responsabilidad subsidiaria contenidos en diferentes textos normativos reguladores de ilícitos distintos del contable".

### La responsabilidad de los funcionarios

Cabe mencionar especialmente aquellos supuestos que vienen caracterizados por la prestación de un asesoramiento o ejercicio de un control dentro del procedimiento administrativo, por parte de los funcionarios que tienen asignadas estas funciones. Si este asesoramiento o este control son falsos o erróneos puede ocurrir que determinen o faciliten la adopción por el titular de la competencia de una resolución que incurra en responsabilidad contable.

En unos casos, la trascendencia del asesoramiento o control efectuado por un funcionario puede

ser tan grande como para dispensar a la autoridad u órgano que tiene que adoptar la resolución del deber de actuar de otro modo. Por tanto, la conducta del funcionario se sitúa en el mismo plano que la del autor de la resolución, pues en la voluntad de éste se integra la voluntad de aquél. Se trata, pues, de un supuesto en el que sólo se exigirá la responsabilidad contable directa del funcionario, a falta de culpa grave en la conducta de quien adopta la resolución que pone fin al expediente.

En otros casos concurrirá, además del dolo, o de la culpa o negligencia graves del funcionario, la del titular de la competencia. Entonces se entiende que, a pesar del error o falsedad que ha cometido el funcionario en su informe, aquél estaba obligado a evitar la infracción contable, dado que se le podrá exigir una diligencia o pericia capaces de ello. Por tanto, en estos casos el titular de la competencia que dicte la resolución responderá directamente, mientras que el funcionario responderá bien directamente, en el caso de que exista dolo, bien subsidiariamente, si sólo existe culpa o negligencia graves. ■