

Robert Cortell Giner

Letrado Jefe

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Aspectos críticos de la responsabilidad contable

El propósito de este trabajo es realizar unas cuantas reflexiones en torno a la responsabilidad contable, con el objeto de incentivar el debate sobre aquellas cuestiones que están necesitadas de una más urgente aclaración, y facilitar así la adecuada aplicación práctica de este tipo de responsabilidad.

A las dificultades que son propias de toda interpretación jurídica, se añaden –en el caso de la responsabilidad contable– algunos factores menos corrientes que introducen algunas complicaciones adicionales. Así, nos encontramos ante la existencia de una doble regulación, según se trate de la vía administrativa o la jurisdiccional, que presenta divergencias notables. Por otro lado, la responsabilidad contable vendrá determinada en muchos casos por actos administrativos que se presumen legítimos. También es necesario encontrar un punto de equilibrio entre la compatibilidad de las jurisdicciones penal y contable, y la prevalencia de la primera. Estos temas y algunos más serán los que estudiaremos a continuación.



1. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE ES OBJETO DE DOS REGULACIONES DISTINTAS

En primer lugar, me referiré a la doble regulación actualmente existente, pues según se opere en vía administrativa o jurisdiccional aspectos decisivos 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 (Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

Para demostrar la anterior afirmación, bástenos realizar las siguientes consideraciones:

1ª. En el artículo 178.1 y 2 de la Ley General Presupuestaria se utiliza la distinción entre el dolo y la culpa grave, para establecer que en el primer caso la responsabilidad alcanzará a “todos los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de esta ley”. En cambio, cuando se trate de culpa grave, la responsabilidad sólo se extenderá a “los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal”.

La solución de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas es distinta, pues la limitación de responsabilidad la establece en función de que se trate de responsables directos o subsidiarios, para admitir sólo en este último caso que “la cuantía de su responsabilidad se limitará a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos y podrá moderarse en forma prudencial y equitativa” (artículo 38.4).

2ª. Por su parte, en el artículo 178.3 de la Ley General Presupuestaria se establece que “la responsabilidad de quienes hayan participado en la resolución o en el acto será mancomunada, excepto en los casos de dolo, que será solidaria”.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas adopta un criterio distinto, pues señala que “la responsabi-

lidad directa será siempre solidaria” (artículo 38.3) e implícitamente admite que la responsabilidad subsidiaria podrá ser mancomunada (artículo 38.3 y 4).

3ª. De los dos puntos anteriores se infiere, pues, que en vía jurisdiccional lo decisivo es determinar si se trata de responsabilidad directa o subsidiaria, para saber si se deben o no exigir todos los perjuicios causados y para aplicar o no el régimen de solidaridad en el caso de que existan varios responsables. Por el contrario, en vía administrativa, parece no existir la responsabilidad subsidiaria, pues no se hace mención en ningún momento a la misma, por lo que las distinciones apuntadas se realizan sobre otras bases.

4ª. 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.

5ª. 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, situación ésta que no está prevista en la vía administrativa.

6ª. Otra diferencia importante entre la vía administrativa y la jurisdiccional, es que esta última “se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente” (artículo 17.2). En cambio, cuando se sigue la vía administrativa no cabe esta posibilidad, de ahí que el artículo 77 de la Ley General Presupuestaria establezca que la existencia de los pagos reintegrables dependa de la anulación previa de los actos administrativos correspondientes.

7ª. Finalmente, cabe señalar otra discrepancia importante entre el régimen administrativo y el jurisdiccional de la responsabilidad contable, que consiste en el diferente sistema elegido para definir aquélla. Así, en la Ley General Presupuestaria (artículo 177.1) se describen una serie de supuestos constitutivos de responsabilidad contable. En cambio, tanto la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (artículo 38.1), como su Ley de Funcionamiento (artículos 49.1 y 72), ofrecen unas definiciones más conceptuales. Esta diferencia no es baladí, pues 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. La consecuencia de esta discrepancia es relevante desde el punto de vista del procedimiento aplicable, ya que 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, el artículo 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.

2. LOS ACTOS QUE PUEDEN DAR LUGAR A RESPONSABILIDAD CONTABLE

El artículo 15.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece que “el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”.

Lo que nos planteamos en este apartado de nuestro estudio es en qué supuestos los actos realizados por los que ejerzan las funciones enunciadas en el artículo 15.1 de la Ley Orgánica podrán ser constitutivos de responsabilidad contable. Para responder adecuadamente a esta importante cuestión, hemos de realizar las siguientes consideraciones:

1ª. Como hemos visto, los actos causantes de la responsabilidad contable serán actos realizados por recaudadores, interventores, administradores, depositarios, tesoreros, ordenadores de pago y, en general, aquéllos que por razón de su cargo o función tengan la facultad de realizar actos de custodia, manejo o utilización de los bienes, caudales o efectos públicos. Dichos actos, cuando se produzcan en el ámbito de las administraciones públicas, tendrán la naturaleza de actos administrativos.

2ª. Los actos administrativos de carácter normativo no parecen, en principio, idóneos para originar responsabilidades contables, pues no pueden considerarse realizados por quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos. Por tanto, los actos que se realicen en aplicación de normas vigentes no pueden dar lugar a responsabilidades contables, cuando el perjuicio económico que de los mis-



mos resulte sea directamente imputable a la norma jurídica de cobertura. En apoyo de esta opinión, puede citarse la Sentencia 21/2005 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de fecha 14 de noviembre, que define el daño económico como “la pérdida patrimonial causada contraviniendo una norma jurídica, que sufre una persona y de la que debe responder otra”.

Cabe hacer una especial referencia a la Sentencia 14/2003, de fecha 14 de noviembre, de la Sala de Justicia, pues en la misma se lleva hasta sus últimas consecuencias la doctrina que defiende la inexistencia de responsabilidad contable cuando resulte de aplicación una norma jurídica que ampara la actuación realizada por los gestores públicos. Así, en dicha Sentencia se señala que la actividad económico financiera de un Ayuntamiento se desarrolló dentro del marco normativo aplicable a los gastos de representación y protocolo en el ámbito local, el cual no fue perfilado mediante la oportuna aprobación plenaria de las bases de ejecución del presupuesto que detallaran las finalidades, el concepto y la justificación de tal tipo de gastos, de forma que se definiera qué se debería entender por parte de los

gestores públicos como gasto de representación o protocolo, lo cual ha dado lugar a un amplio margen de discrecionalidad en la gestión de dichos créditos, como pone de manifiesto el hecho de que la Intervención viniera dando por válida la justificación de los mismos mediante un escrito del Alcalde-Presidente, poniendo de manifiesto que la cantidad de que se tratara había sido invertida en su totalidad para realizar los gastos para cuya finalidad se efectuó el libramiento. La Intervención consideró la partida presupuestaria a la que se imputan dichos gastos de representación como una concesión a la autoridad pública, que será la que decida si el acto concreto que implica la disposición de fondos ha de considerarse como acto social, protocolario o representativo, siempre que tenga relación con la actividad desarrollada por la autoridad pública. Esta misma falta de concreción en la normativa específica reguladora de los gastos de representación y protocolarios, en el ámbito estatal fue puesta de manifiesto por el Tribunal de Cuentas en su Informe Anual de 1992.

Continúa su razonamiento la Sala de Justicia señalando que, en el caso controvertido, ha existido

justificación formal de los gastos y no se ha vulnerado el carácter limitativo de los créditos, por lo que la existencia de alcance de fondos públicos nacería, en su caso, de la vulneración del principio de especialidad cualitativa del presupuesto y no de la falta de justificación, sin olvidar que los gastos de representación y protocolo están regulados de forma genérica, englobando como tales todos los que, teniendo naturaleza corriente, no tienen cabida en otros conceptos del Capítulo II del Presupuesto, sin definirlos expresamente, obligando, por tanto, a considerar como tales todos aquéllos que, con la justificación formal de haberse realizado, entren dentro de la discrecionalidad de la autoridad a quien se confiaron como de carácter social, protocolario o representativo.

Partiendo de lo anterior, la Sala de Justicia analiza los diferentes gastos que son objeto de controversia, para concluir que no ha existido supuesto de alcance en los fondos del Ayuntamiento en cuanto falta en todos los casos el elemento nuclear de la responsabilidad contable, que no es sino la vulneración de una norma de carácter presupuestario o contable.

Considero que esta Sentencia omite en su fundamentación la valoración de un elemento fundamental, que es el interés público como límite de la discrecionalidad. Por muy amplias que sean las facultades reconocidas por la norma, no puede nunca entenderse que ésta autorice a ir más allá del interés público. La mera indicación de que los gastos tengan relación con la actividad desarrollada por la autoridad pública no es suficiente, dado que ello no es garantía de su correspondencia con el interés público.

3ª. La jurisdicción contable, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales de carácter administrativo, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacio-

nadas directamente. En consecuencia, no es necesario que el acto administrativo haya sido previamente invalidado por el órgano competente para que se deduzcan responsabilidades contables del mismo. Ahora bien, dado el carácter reparador de la responsabilidad contable, será necesario inferir que dicho acto ha ocasionado un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Esta última consideración, excluye de la responsabilidad contable todos aquellos actos que, aun siendo contrarios al ordenamiento jurídico, han dado lugar a una prestación cuyo importe económico debe ser satisfecho, ya que de otro modo se originaría un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración. Así, la Sentencia 21/2005, de la Sala de Justicia, antes citada, señala que “es doctrina reiterada que la realización de un pago con fondos públicos carece de causa y da lugar a la existencia de un saldo deudor injustificado si no ha quedado probada la contraprestación”.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas (sentencias de la Sala de Justicia de 3 de julio de 1998, 29 de septiembre de 1999, 31 de marzo de 2000, 3 de julio de 2000, 1 de diciembre de 2000, 28 de febrero de 2001, 29 de junio de 2001, 1 de octubre de 2002 y el Auto de 24 de febrero de 1995) entiende que la existencia de un acto administrativo no supone su falta de competencia para declarar la responsabilidad contable que pueda existir, siempre que se den los requisitos de este tipo de responsabilidad, en particular, la existencia de daños, menoscabos o perjuicios económicos en los fondos públicos. Así ocurrirá cuando nos encontremos ante un pago que no tiene su causa en una obligación económica válida y legítima (pago de unas retribuciones legalmente prohibidas por incompatibilidad del funcionario, otorgamiento de una indemnización o gratificación que no estaba prevista ni en la Ley ni en el contrato que se extinguía, por ejemplo), y también cuando sin causa legalmente justificada deje de ingresarse un determinado derecho (reconocimiento improcedente de una exención tributaria, por ejemplo).

3. LAS NORMAS CUYO INCUMPLIMIENTO PUEDE ORIGINAR RESPONSABILIDAD CONTABLE

El artículo 38.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, recoge una definición de responsabilidad contable que es la siguiente: “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 por 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 receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector”.

Uno de los requisitos de la responsabilidad contable, por tanto, es que las acciones u omisiones resulten contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable al sector público o a los perceptores de ayudas y subvenciones de dicho sector.

Ahora bien, para que se pueda entender bien la exigencia apuntada, es menester distinguir entre la responsabilidad contable por alcance o malversación y la derivada de otros ilícitos contables.

1º. En el caso del alcance o malversación se da la peculiaridad de que en sí mismo constituyen infracciones constitutivas de responsabilidad contable. Por tanto, aun en el caso de que se llegue a las referidas situaciones en virtud de infracción de otras normas del ordenamiento jurídico, que no formen parte del régimen presupuestario y contable, se podrá hablar de alcance o malversación si la conducta que ocasiona un perjuicio económico a los bienes, caudales o efectos públicos se ajusta a alguno de los supuestos descritos en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Es decir, puede ocurrir que el alcance o la malversación sean el resultado de la infracción de normas no contables

ni presupuestarias. Así, por ejemplo, el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas exige que el precio contractual sea adecuado al mercado (artículo 14.1, párrafo segundo). Pues bien, el incumplimiento de este precepto puede ser determinante de una malversación, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 1991, que considera existente la malversación de caudales públicos en general, es decir, tanto dolosa como culposa, “en los supuestos de aprovechamiento de caudales públicos, sin entregar nada por ello, consigue tal apoderamiento mediante entrega de otra cosa a cambio, incluso por medio de un contrato, debiéndose determinar entonces la cuantía de lo malversado no por el valor del caudal sustraído, sino por la diferencia entre ese valor y aquél que tuviere lo que se entregó al Estado o ente público”.

2º. En los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance y la malversación, normalmente existirá una vinculación más directa entre la conducta causante de la responsabilidad contable y las normas de carácter presupuestario y contable que son objeto de contravención. Así, por ejemplo, si por una mala gestión recaudatoria se perjudican los caudales públicos.

4. COMPATIBILIDAD ENTRE LAS JURISDICIONES PENAL Y CONTABLE

Los artículos 18.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 49.3 de su Ley de Funcionamiento establecen, respectivamente, que “la Jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la Jurisdicción penal”, de suerte que en tal caso la responsabilidad civil será determinada por la Jurisdicción contable en el ámbito de su competencia y “el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de

los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos”.

Ahora bien, como señala la importante Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 1 de marzo de 2002, la compatibilidad entre las jurisdicciones penal y contable “tiene sus límites y no puede dar lugar a la posibilidad de que 'unos mismos hechos' puedan existir o no según se aprecien por la Jurisdicción penal o la contable, o viceversa, o puedan ser calificados en ambas sedes de modo diferente y aun contradictorio”. Así, “en el caso de que unos mismos hechos constituyan delito y supuesto de responsabilidad contable, será la Jurisdicción penal la prevalente en materia de determinación de la existencia o inexistencia de aquéllos y de su autoría, determinación que habrá de respetarse en sede de Jurisdicción contable, lo mismo que la Jurisdicción penal deberá abstenerse de determinar la responsabilidad civil 'ex delicto' en la medida en que esta coincida con la responsabilidad contable y no la exceda dentro de la extensión con que se contempla aquélla en el artículo 110 del nuevo Código Penal”.

Deben, por tanto, diferenciarse dos aspectos:

1º. En primer lugar, “no puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimo-

nial en que pueden 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”.

2º. En segundo lugar, “si la Jurisdicción penal hubiera terminado su actuación sin declaración definitiva de inexistencia de los hechos y sin especificación de responsabilidades penales, la Jurisdicción contable, en consonancia con su naturaleza de Jurisdicción necesaria, improrrogable, exclusiva y plena dentro de su específico objeto—artículo 171 de la Ley 2/1982— puede proceder con total independencia para determinar el supuesto de responsabilidad determinante de su competencia, y, desde luego, su cuantificación a través de los procedimientos propios de la Jurisdicción contable”. Ahora bien, dicha total independencia no excluye que existan límites para la decisión contable —la declaración de inexistencia de hechos— que si se traspasan “convertirían en arbitraria la decisión tomada en el proceso contable”.

La Sentencia comentada no sólo destaca el carácter prevalente de la jurisdicción penal frente a la contable, sino que acota perfectamente el ámbito de dicha prevalencia, al diferenciar dos situaciones:



1ª. En el caso de que la sentencia penal sea condenatoria, se constata el valor prevalente de la misma en relación con la determinación de la existencia o inexistencia de los hechos y de su autoría.

2ª. En el caso de que la sentencia penal sea absolutoria, se mantiene la prevalencia de la sentencia penal, pues la jurisdicción contable no podrá contradecir “la declaración de inexistencia de hechos” del juez penal.

Las dos alternativas apuntadas nos llevan a la conclusión de que la jurisdicción contable debería esperar, cuando exista un proceso penal pendiente, a que en éste se dicte una sentencia.

Sin embargo, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se inclina más bien por la solución contraria, y suele entender que la existencia de un proceso penal pendiente no impide que la jurisdicción contable pueda entrar a conocer de la responsabilidad contable que se derive de unos mismos hechos, dada la compatibilidad de ambas jurisdicciones. El fundamento de esta doctrina es que la jurisdicción contable contempla a efectos de la exigencia de responsabilidades contables 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).

Entendemos que es difícilmente sostenible la anterior posición, al asentarse sobre argumentos que no admiten una generalización indiscriminada, pues deben tener en cuenta las circunstancias de cada caso concreto.

Así, ya hemos dicho que la compatibilidad de ambas jurisdicciones tiene sus límites, a cuyo efecto se reconoce el carácter prevalente de la jurisdicción penal.

Además, siendo cierto que la jurisdicción contable no necesariamente se limita a los hechos que son contemplados en la jurisdicción penal, no puede excluirse de antemano la existencia de conflictos, pues bien puede esta última jurisdicción declarar la existencia o inexistencia de unos determinados hechos o su autoría, que condicione de manera deci-

siva la sentencia de la jurisdicción contable. En el ámbito del delito de malversación, pensamos que esto último será la normal.

Por estas razones, la solución que nos parece más acertada es la que adoptó en el Auto de la Sala de Justicia de 19 de abril de 1988, al señalar que “en virtud de la excepción establecida por el artículo 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982 a la regla general de la suspensión del procedimiento no penal que consagra el artículo 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, deberán seguirse las actuaciones instructoras, y en su momento las jurisdiccionales que fueren procedentes, no obstante la existencia del proceso penal incoado sobre los mismos hechos, hasta el momento inmediatamente anterior a la Sentencia, en el cual, de no haber recaído resolución en el proceso penal, deberá suspenderse el contable, hasta que aquélla se produzca y, en definitiva, pueda conocerse si la jurisdicción penal, puesto que se parte de un supuesto de identidad de hechos, ha efectuado declaración de su inexistencia o relativa a su autoría que pudiera vincular a esta jurisdicción”.

5. LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES DIRECTA Y SUBSIDIARIA

La responsabilidad contable podrá ser directa o subsidiaria (artículo 38.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Serán responsables directos los que 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 (artículo 42.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Son responsables subsidiarios aquéllos que 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 (artículo 43.1 de la Ley Orgánica).

En la responsabilidad directa se comprenden todos los supuestos de autoría más aquellos otros de participación dolosa, necesaria o no necesaria, en la ejecución de la infracción contable (inducción, complicidad y encubrimiento).

La responsabilidad subsidiaria queda limitada a los casos de participación necesaria no dolosa, es decir, a todos aquellos supuestos en los que –por culpa o negligencia graves– se favorece la ejecución de la acción u omisión constitutiva de la infracción contable, de manera tal que si no se hubiera dado esa conducta la infracción se habría evitado.

No considero acertado el criterio diferenciador meramente subjetivo que mantiene la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en sus sentencias de 9 de septiembre de 1987 y de 26 de marzo de 1993, cuando dice que debe exigirse la culpa grave para la responsabilidad directa y la leve o mera negligencia para la responsabilidad subsidiaria.

En mi opinión, la Ley aplica un criterio más matizado, que comporta las siguientes diferenciaciones:

1º. En primer lugar, no se planteará ninguna duda cuando nos encontremos ante una conducta de autor, pues en este caso, con independencia de que exista el dolo, o la culpa o negligencia graves, siempre estaremos ante un supuesto de responsabilidad directa.

2º. En cambio, cuando la conducta a enjuiciar sea la del partícipe que favorece la ejecución de la infracción contable por el autor, resulta necesaria una mayor concreción:

- a) Si la participación en la infracción contable es de carácter doloso, en calidad de inductor, cómplice (en las dos modalidades de cooperador necesario o no necesario) o encubridor, entonces la responsabilidad será directa: autor y partícipe responderán directamente.
- b) En el caso de inexistencia de dolo en la participación, el autor será el único responsable directo, y sólo se podrá exigir responsabilidad al partícipe por la vía subsidiaria, siempre que concurran los siguientes requisitos: 1) Que concurra culpa o negligencia graves. En la responsabilidad subsidiaria

no cabe el dolo, sólo pueden darse la culpa o negligencia graves. Si existe dolo, la responsabilidad del partícipe será directa, como hemos visto. 2) Que la participación haya resultado necesaria para cometer la infracción, pues la Ley exige haber dado ocasión directa o indirecta al menoscabo de caudales públicos.

Es interesante la aportación doctrinal realizada por Martín López, que realiza las siguientes distinciones en relación con las responsabilidades contables directa y subsidiaria:

1ª. Incurrirán en responsabilidad contable directa los supuestos de autoría dolosa, en las distintas modalidades de autoría directa individual o única inmediata, autoría mediata y coautoría.

2ª. También podrán incurrir en responsabilidad contable directa los partícipes, que también habrán de ser forzosamente dolosos.

3ª. Solamente las conductas de autor podrán causar una responsabilidad subsidiaria, siempre que tales conductas sean imprudentes o negligentes, con carácter grave.

La principal objeción que se puede formular a esta teoría es que deja fuera de la responsabilidad contable todos aquellos supuestos en que el elemento subjetivo desencadenante del perjuicio económico a los fondos públicos no sea el dolo, sino la culpa o negligencia graves, dado que no caben las responsabilidades subsidiarias autónomas.

Vamos a continuación a plantear un supuesto de hecho que nos permita reflexionar sobre los tres criterios diferenciadores de las responsabilidades contables directa y subsidiaria, que se han expuesto en este apartado.

Supongamos el caso de un interventor que informa favorablemente el pago de una indemnización por resolución de un contrato laboral, que resulta legalmente improcedente. En defensa suya, el interventor alega que no era consciente de la irregularidad cometida, ya que no revisó la liquidación que obraba en el expediente. Por su parte, el ordenador de pagos alega que no tiene ninguna responsabili-

dad, dado que su actuación contó con la conformidad del interventor. En cambio, del expediente se desprende que la referida indemnización fue convenida por el ordenador de pagos con el trabajador cesante.

Ante todo, es de notar que en la resolución de un expediente administrativo tienen gran importancia los funcionarios que ejercen la intervención, pues su responsabilidad es fiscalizar los actos de contenido económico.

En el supuesto que nos sirve de ejemplo, la conducta del interventor no parece dolosa, pero sí constitutiva de culpa o negligencia graves, ya que omitió un deber elemental de comprobar la liquidación obrante en el expediente.

En cuanto al ordenador de pagos, resulta evidente su voluntad de pagar la indemnización controvertida, si bien es cierto que puede esgrimir a favor suyo que el interventor no le opuso ningún reparo.

No cabe duda de que el autor de la infracción es el ordenador de pagos y que el interventor realiza una conducta propia del partícipe que actúa sin dolo pero sí con culpa o negligencia graves. Donde puede existir una mayor incertidumbre es en la calificación de la conducta del ordenador de pagos (autor). Es evidente, que a la hora de valorar el com-

portamiento de éste deberían practicarse una serie de pruebas que permitieran al juzgador pronunciarse sobre el asunto.

Así, si se llega a la conclusión de que el autor actuó dolosamente y el interventor con culpa o negligencia graves, según la postura mantenida por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, ambos sería responsables directos. En cambio, si se aplica la doctrina que nos parece más acertada, el ordenador de pagos sería responsable directo y la responsabilidad del interventor sería subsidiaria. Finalmente, la opinión mantenida por Martín López nos llevaría a considerar que sólo existe un responsable directo, que es el ordenador de pagos, y que no hay responsables subsidiarios.

Ahora bien, si el juzgador se convenciera de que tanto el autor como el partícipe actuaron con culpa o negligencia graves, los pronunciamientos serían –siguiendo el orden expuesto en el párrafo anterior– de declarar bien a ambos responsables directos, bien al primero responsable directo y al segundo responsable subsidiario, bien la ausencia de responsables.

En ambas hipótesis, la solución que defendemos nos parece más justa, pues el autor se sitúa en el plano superior de la responsabilidad directa, y se



deja al partícipe en el ámbito de la responsabilidad subsidiaria. Esta jerarquía se corresponde con la distinta gravedad de las conductas realizadas por uno y otro, ya que en la primera hipótesis el autor actúa dolosamente y el interventor no, mientras que en la segunda la gravedad de la culpa o negligencia merece una consideración distinta, dado que el ordenador de pagos realiza una conducta de autor, mientras que el interventor no participa de una manera consciente en la realización del ilícito contable.

6. EL CONCEPTO DE CAUDALES O EFECTOS PÚBLICOS

En los artículos 2 y 4 de la Ley Orgánica se produce una identificación entre los caudales o efectos públicos y los caudales o efectos del sector público.

Como señala Mendizábal Allende "las funciones jurisdiccional y fiscalizadora presentan una interrelación indisoluble y son como las dos ruedas de un viejo velocípedo, que, cualesquiera que sea su tamaño recíproco, sirven para que el vehículo mantenga el equilibrio cuando marcha". Además, según observa este autor, "el concepto de sector público clava sus raíces en otro intrínsecamente dinámico: el manejo de caudales público. Todo gestor de un patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas y es responsable de la gestión. Quien maneja las cosas o el dinero de la comunidad, también, con más rigor aún, pues no cabe exoneración de tal deber jurídico ni de la responsabilidad inherente. Por ello, el sector público comprende además, a los efectos de la fiscalización y del enjuiciamiento, a los particulares que, excepcionalmente, recauden o custodien fondos o valores públicos y a los perceptores de las subvenciones corrientes, a todos los cuales se impone la rendición de cuentas".

A efectos de responsabilidad contable rige, pues, la norma que sujeta a este régimen de responsabilidad a todas las personas que tengan a su cargo la realización de gastos del sector público.

La Sentencia 17/2000, de 30 de noviembre, de la Sala de Justicia, señala que las sociedades estatales forman parte del sector público, dado que las dos

funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas como son la fiscalización de la actividad económico financiera del sector público y el enjuiciamiento contable, deben interpretarse de forma coordinada, es decir, como vertientes de una única potestad de control. La relación entre la Administración Pública y la sociedad mercantil por ella creada es una relación de carácter fiduciario, en la que la sociedad actúa con unos fondos que nunca dejan de pertenecer a la Administración Pública que la ha creado.

Otra cuestión importante es qué bienes deben considerarse caudales o efectos públicos, desde el punto de vista de la responsabilidad contable.

En principio, la solución más fácil es identificar los caudales o efectos públicos con el dinero y los títulos que lo representan.

Sin embargo, el artículo 15.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas se refiere, en general, a los "bienes, caudales o efectos públicos". Esta constatación nos lleva a realizar las siguientes consideraciones:

1ª. En principio, nada se opone a que todos los bienes, caudales o efectos públicos que deben figurar en la contabilidad sean susceptibles de originar responsabilidad contable en el caso de que sufran algún perjuicio. Tanto el artículo 15.1 de la Ley Orgánica, que menciona expresamente los "bienes", como el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento, que vincula el concepto de responsabilidad contable a las acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad, permiten fundamentar dicha posición.

2ª. Limitar el régimen de la responsabilidad contable básicamente al dinero no se corresponde con los fines propios de la contabilidad, entre los que también se encuentra informar sobre el inmovilizado.

Finalmente, cabe plantearse a partir de qué momento los bienes, caudales o efectos adquieren la consideración de públicos. A este respecto, hemos de señalar que en nuestra opinión el momento decisivo no es el de entrega física del caudal o efecto

público, sino el de reconocimiento del derecho y, más en concreto, a partir de la fecha en que un derecho está en condiciones de ser liquidado, por encontrarse en poder de la entidad titular del mismo la información legalmente prevista para practicar dicha liquidación.

En apoyo de esta tesis puede citarse el artículo 177.1,b) de la Ley General Presupuestaria, cuando define como uno de los supuestos de infracción de dicha Ley, “administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro”. Por consiguiente, no practicar una liquidación cuando es debido o hacerlo por importe inferior al procedente constituirá un ilícito contable.

En el caso del inmovilizado habrá que estar al momento en que procede darlo de alta en la contabilidad, por haberse producido la adquisición.

En definitiva, lo que debe considerarse esencial a efectos de responsabilidad contable, es la procedencia de liquidar o dar de alta los bienes, caudales o efectos públicos, pues en ese momento ya se produce una entrada en el campo propio de las normas contables y presupuestarias.

7. LA EXTENSIÓN DEL CONCEPTO DE ALCANCE

La responsabilidad contable tiene carácter patrimonial, es decir, las pretensiones que se formulan ante la jurisdicción contable tienen por objeto conseguir la indemnización de los daños o perjuicios causados a los fondos públicos. La responsabilidad contable no tiene, por tanto, un fundamento sancionador sino reparador. Por esto mismo, no basta con la mera irregularidad formal, pues es preciso que trascienda al ámbito de lo material. Ello supone, en definitiva, que “la administración irregular de los recursos públicos no genera, por sí sola, responsabilidades contables. Es necesario que implique, entre otros requisitos, un menoscabo concretado en caudales o efectos públicos individualizados” (Sentencia de 18 de julio de 2005).

Dentro de la responsabilidad contable, el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento define específi-

camente el alcance y la malversación, que son dos tipos concretos de infracción contable: “A efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en 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 cuenta-dantes ante el Tribunal de Cuentas. A los mismos efectos, 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”.

En el concepto de alcance deben comprenderse, entre otros supuestos, según se desprende de la letra del precepto, todos aquellos casos en que por falta de justificación documental se da alguna de las situaciones descritas en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento. A este respecto, cabe destacar que la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de 30 de septiembre de 1992, aclara que el alcance también se produce cuando “el que maneja caudales o efectos públicos es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, empleo o destino dado a los mismos y, consiguientemente, no puede justificar un saldo deudor en las cantidades que tenía a su cargo, con independencia de que físicamente no se haya apropiado o, si se quiere, malversado los fondos públicos cuya custodia le había confiado el Estado”.

No obstante lo anterior, cabe destacar que existe una doctrina jurisprudencial (Sentencias 4/1993, 11/1993 y 4/1994, entre otras, y Auto 8/95) favorable a un concepto extenso de alcance en los caudales o efectos públicos. De acuerdo con este criterio, el concepto de alcance vendría determinado por el resultado. Así, en dicho concepto quedaría comprendido el pago que no tenga su causa en una obligación económica válida y legítima, y también cuando sin causa legalmente justificada deje de ingresarse un determinado derecho.



Por otra parte, en la línea de extender el concepto de alcance, el auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de fecha 23 de octubre de 2006, considera que el incumplimiento muy grave y reiterado de la obligación de rendir cuentas por parte de quien gestiona fondos públicos puede ser, al menos indiciariamente, constitutivo de un alcance en los fondos de dicha naturaleza. Y ello, no por el hecho de la no rendición en sentido estricto sino “por las posibles irregularidades contables que pueden existir como consecuencia de esa falta de rendición, lo que, teniendo en cuenta que el artículo 46.2 de la Ley 7/88, de 5 de abril, anteriormente referenciada sólo permite el archivo de los hechos que manifiestamente no revistan carácter de alcance y dado que la decisión definitiva sobre la existencia o inexistencia de alcance en los fondos públicos no puede adoptarse en este momento procesal, resulta conveniente acometer una investigación que permita, en su caso, el posterior ejercicio de las acciones procedentes ante esta jurisdicción”.

Se trata, sin duda, de una importantísima aportación al instituto de la responsabilidad contable, que

no se ha podido muchas veces exigir dada la ausencia de cuentas. En el auto citado el Consejero entendió que debe adoptarse una actitud activa para evitar que el incumplimiento recalcitrante de la obligación de rendir cuentas pueda servir para esconder otras irregularidades contables determinantes de responsabilidad. Es claro que esta medida debería ir acompañada de la dotación de los medios adecuados para realizar las investigaciones necesarias en el curso de las actuaciones previas.

Cabe destacar, no obstante, la existencia de otros pronunciamientos jurisprudenciales que son renuentes a expandir el concepto de alcance. Así, 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”.

Sin embargo, es sabido que el artículo 31.2 de la Constitución ordena que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos,

y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. De acuerdo con este precepto constitucional, que es una norma de carácter presupuestario, parece razonable admitir, por ejemplo, que el derroche de los recursos públicos puede llegar a constituir un supuesto de responsabilidad contable.

8. IMPORTANCIA DE LAS ACTUACIONES PREVIAS

El preámbulo de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas reconoce que las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional se contemplan de tal manera que puedan servir de necesario soporte de la misma, tal y como sucede con el expediente administrativo respecto del proceso contencioso-administrativo. De ahí que puedan aplicarse a dichas actuaciones algunos aspectos de la doctrina elaborada por la Sala 4ª del Tribunal Supremo en relación con el expediente administrativo (a título de ejemplo, pueden citarse las Sentencias de 25 de noviembre de 1985, 19 de octubre de 1987 y 26 de septiembre de 1988).

Las actuaciones previas constituyen un título fundamental que el proceso seguido ante la jurisdicción contable integra en su desarrollo; de suerte que el órgano jurisdiccional ha de tomar en consideración todos los datos que figuren en dichas actuaciones, aunque no aparezcan en las alegaciones procesales de las partes.

Puede decirse que en el proceso seguido ante la jurisdicción contable, a través de la remisión de las actuaciones previas, el contenido de éstas queda vertido en el ámbito de la cognición judicial con una especial relevancia respecto de las partes, por cuanto que las actuaciones previas servirán de punto de partida para dar por acreditados unos hechos e intentar desvirtuar otros.

La doctrina ha destacado también la importancia de estas actuaciones previas, a las que se ha calificado de pieza fundamental, aunque no tenga carácter decisivo o vinculante, para el órgano de la jurisdicción contable a quien compete el conocimiento y fallo de la fase propiamente jurisdiccional y conten-

ciosa. Asimismo, se ha dicho que estas actuaciones constituyen el antecedente necesario del que surge la pretensión de los legitimados activamente en el proceso contable.

Dada esta importancia fundamental de las actuaciones previas, entendemos que en la instrucción de estas actuaciones debe respetarse un mínimo de garantías formales, para no vulnerar el derecho de defensa de los presuntos responsables.

El artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento establece como garantía de este derecho que “contra las resoluciones dictada en la pieza separada a que hace referencia el artículo 45 o en las actuaciones prevenidas en los artículos 46 y 47 de la presente Ley, en que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o en que se causare indefensión, se dará recurso ante la Sala del Tribunal que corresponda, a interponer dentro del plazo de cinco días”.

El Auto de 26 de febrero de 1993, establece que la intervención del presunto responsable en el acto de liquidación provisional satisface suficientemente el derecho de defensa, de ahí que no resulte necesario promover la participación efectiva de los presuntos responsables antes del trámite de liquidación provisional.

Sin embargo, no parece que el acto de liquidación provisional haya sido pensado por el legislador como un trámite idóneo a este fin, pues el mismo no tiene por objeto iniciar una controversia, sino declarar de una manera previa y provisional la existencia o inexistencia de alcance y los presuntos responsables contables, si los hay.

La liquidación provisional, por su propia naturaleza, presupone la práctica de cuantas diligencias hayan sido necesarias para averiguar los hechos y los presuntos responsables.

Los presuntos responsables deben tener oportunidad efectiva de formular alegaciones y proponer pruebas, así como tener acceso al expediente a efectos de vista y audiencia, antes de la liquidación provisional, pues sólo de este modo será efectivo el

derecho de defensa y recobrará el trámite de liquidación provisional su verdadera función.

Como consecuencia de la instrucción practicada, el órgano de control externo que tramita las actuaciones previas, puede considerar que concurren los elementos exigidos legalmente para que exista responsabilidad contable, en cuyo caso deberá declararla de manera previa y provisional. Ahora bien, si considera lo contrario, su obligación será abstenerse de efectuar tal declaración, pues no cabe limitar la capacidad de juicio del órgano instructor en un procedimiento que busca la verdad y que debe respetar el derecho de defensa del presunto responsable.

Por esta razón, nos parece equivocada la doctrina que se mantiene en ciertas resoluciones de la Sala de Justicia a propósito de las facultades del Delegado Instructor.

Dice el Auto de 2 de noviembre de 1992 que "la función del Delegado Instructor es dilucidar si los hechos de que se trata son o no constitutivos de alcance o de malversación contable en los términos previstos en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento y determinar quiénes sean los presuntos responsables por ser los encargados del manejo y custodia de los caudales o efectos alcanzados, reflejando todo ello en la liquidación provisional, y actuar, si así fuere, de conformidad a lo previsto en los apartados f) y g) del artículo 47.1 de la antecitada Ley. Cualquier otra valoración sobre la culpabilidad en la conducta de los presuntos responsables o sobre cualquier otro aspecto que sea definitorio para la apreciación de la responsabilidad contable queda reservado al procedimiento jurisdiccional correspondiente, que dimanará de las actuaciones previas, y será en esta sede y por el órgano de primera instancia de la jurisdicción contable donde se tomarán las decisiones y se realizarán las declaraciones al respecto".

Frente a lo que se declara en esta resolución, creo que las facultades del Delegado Instructor deben ser plenas para valorar los hechos y la conducta de los presuntos responsables, en virtud de las siguientes razones:

1ª. Las actuaciones previas no tienen por objeto adoptar, pura y simplemente, las medidas necesarias para asegurar las posibles responsabilidades. El aspecto fundamental de las actuaciones previas no es adoptar medidas cautelares, sino formar un expediente que contenga toda la información necesaria para posibilitar a las futuras partes del procedimiento jurisdiccional la formulación de sus posiciones respectivas.

2ª. Cuando el artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento admite un recurso ante la Sala de Justicia por no acceder a completar las diligencias con los extremos señalados por los comparecidos, o por indefensión, es porque entiende que el responsable debe tener posibilidades efectivas de defensa.

3ª. No puede obligarse al Delegado Instructor, que asume la responsabilidad de liquidar provisionalmente un alcance o malversación, a que impute objetivamente unas responsabilidades en la fase instructora, con independencia de sus convicciones acerca de la culpabilidad del presunto responsable.

En definitiva, consideramos que la regulación de las actuaciones previas está necesitada de una reforma clarificadora, que sitúe su régimen jurídico a la altura de la importancia de las funciones que deben cumplir, pues la experiencia demuestra que lo que no se hace en esa fase luego es difícil de subsanar en la fase jurisdiccional. Así, por ejemplo, en el caso de que sea preciso llevar a cabo una investigación para determinar y cuantificar las posibles responsabilidades contables, si aquélla no se realiza de manera previa al procedimiento jurisdiccional, es posible que ésta no llegue ni a iniciarse pues no se habrá realizado la actividad mínima imprescindible para poder detectar las posibles infracciones contables.

9. CONSIDERACIONES FINALES

El régimen jurídico de la responsabilidad contable plantea incertidumbres sobre aspectos fundamentales, que deberían ser objeto de una clarificación. Si ésta no se produce, consideramos que dicho instituto no podrá cumplir el importante papel al

que está llamado, con el consiguiente desaprovechamiento de los recursos puestos a su servicio.

Aunque resulta complicado dar una definición de la responsabilidad contable que acote perfectamente su ámbito, entendemos que en la situación actual existe la experiencia suficiente para intentarlo, a cuyo objeto está llamada a jugar un papel fundamental la jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, que debe aprovechar sus resoluciones para iluminar las zonas de sombra que actualmente existen.

Los informes de fiscalización deben también ayudar a despejar las dudas, adoptando una metodología que les permita concretar los supuestos de presunta responsabilidad contable que se detecten y dejando la debida constancia en el informe.

En este caso, como en muchos otros, una sana autocrítica resultaría muy saludable para renovar y mejorar el funcionamiento del Tribunal de Cuentas en el aspecto jurisdiccional y la colaboración que deben prestar los órganos autonómicos de control externo.

BIBLIOGRAFÍA

Cortell Giner, Robert P.: “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”, en *Revista Española de Control Externo*, vol. II, nº 4, Madrid 2000, Tribunal de Cuentas, págs. 105 y siguientes.

Martín López, Jorge: “A vueltas con la delimitación de las responsabilidades contables directas y subsidiarias”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 115, Madrid 2002, Civitas, págs. 493 y siguientes.

Mendizábal Allende, Rafael de: “La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”, en *El Tribunal de Cuentas de España*, vol. I, Madrid 1.982, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 84 y 86.