

# Supuestos de responsabilidad contable

## RESUMEN/ABSTRACT:

El propósito de este trabajo es concretar, a la luz de la jurisprudencia contable más reciente, distintos supuestos de responsabilidad contable, así como plantear otros que poco a poco se van abriendo paso en las resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Se pretende con ello realizar una exposición lo más didáctica posible, que sirva de iniciación al estudio de la responsabilidad contable, sin dejar de plantear las grandes cuestiones que la misma suscita.

The aim of this study is to specify, in the light of the latest accounting jurisprudence, different cases of accounting responsibility, and to approach others cases that bit by bit are finding their way into sentences pronounced by the Court of Auditors. The idea is to make the presentation as didactic as possible, so it can also be an introduction to the study of accounting responsibility, although we will not leave aside the serious doubts it gives rise to.

## PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

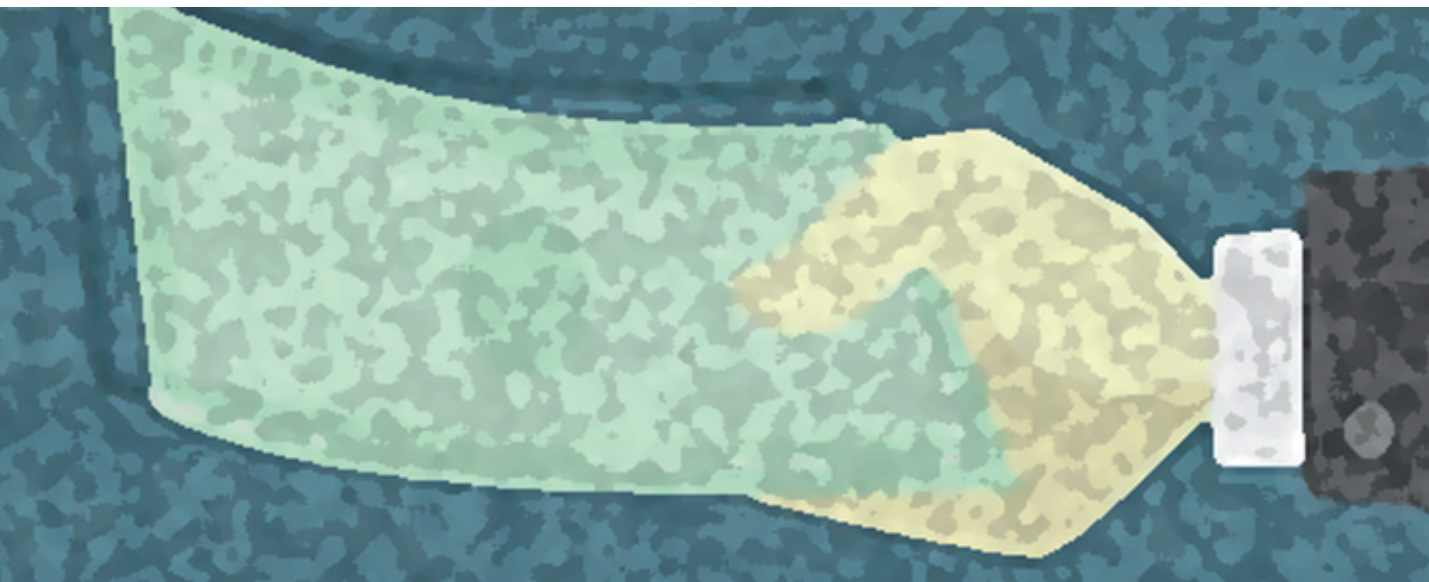
ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO, FIRMAS PRIVADAS, AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO, COLABORACIÓN, EXPERIENCIA PRÁCTICA.

ACCOUNTING RESPONSIBILITY, CONTRACTING, SUBSIDIES, ADMINISTRATIVE ACTION, DUE OBEDIENCE.

## I. INTRODUCCIÓN

La función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos se configura como una actividad de naturaleza jurisdiccional, a la que la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu), utilizando la expresión contenida en el artículo 136.2 de la Constitución, califica de jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas (artículo 15.1 LOTCu) y le atribuye las notas de necesaria e improrrogable, exclusiva y plena. Las resoluciones que dicte el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de la función de enjuiciamiento serán susceptibles, en los casos previstos en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu), del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo (artículo 49 LOTCu).

A diferencia de lo que ocurre con la función fiscalizadora, en la que el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, ya que la propia LOTCu presupone la existencia de órganos autonómicos de control externo; en el ejercicio de la función jurisdiccional contable, el Tribunal de Cuentas es único, pero no supremo



(sentencias del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre, y 18/1991, de 31 de enero, entre otras), de ahí que los órganos autonómicos de control externo, en este ámbito, sólo puedan actuar por delegación expresa de aquél y exclusivamente en la fase preparatoria de los procedimientos jurisdiccionales que tienen por objeto la responsabilidad contable.

El Tribunal de Cuentas, junto con el Tribunal Constitucional y los tribunales consuetudinarios y tradicionales, constituye uno de los supuestos en que la Constitución permite a un órgano no integrado en el Poder Judicial el ejercicio de funciones jurisdiccionales (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995).

## II. REQUISITOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Para que exista responsabilidad contable deben concurrir los siguientes requisitos (sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en adelante SJTCu, de 18 de abril de 1986 y 9 de septiembre de 1987, entre muchas otras):

1) Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

Este requisito plantea dos problemas, a saber: determinar cuándo nos encontramos ante caudales o

efectos públicos y quiénes son los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan los mismos. Los estudiaremos a continuación por separado:

a) Los caudales o efectos que merecen la consideración de públicos.

- En el aspecto temporal, los caudales son públicos a partir de la fecha en que un derecho está en condiciones de ser liquidado, por encontrarse en poder de la entidad titular del mismo la información legalmente prevista para practicar dicha liquidación.
- Un sector de la doctrina identifica los caudales o efectos públicos con los recursos financieros de la Hacienda Pública, es decir, ingresos o “derechos” y gastos u “obligaciones” de contenido económico (José Pascual García, en *Régimen jurídico del gasto público*, que cita el artículo 3º Ley Patrimonio Administraciones Públicas). Por su parte, Rosinyol i Vidal, en *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos (análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas)*, destaca que por caudales o efectos no se puede entender cualquier bien propiedad de un ente del sector público, sino que se hace referencia a unos tipos muy específicos como

son el dinero y los títulos que lo representan, así como los documentos de crédito, quedando excluido cualquier otro tipo de bien. La jurisprudencia contable, en general, se atiene a esta interpretación. No obstante, el artículo 15.1 de la LOTCu se refiere también a los bienes, además de a los caudales y efectos públicos, a efectos de delimitar el contenido de la jurisdicción contable.

- Los fondos manejados por las sociedades mercantiles públicas tienen naturaleza pública ya que los mismos forman parte del patrimonio de una entidad pública o de un ente con personificación pública, con independencia de que se rijan por normas de derecho público o privado. En el caso de que la participación de una Administración pública no sea de la totalidad del capital social, no existen pronunciamientos jurisprudenciales claros.
- El concepto de caudales y efectos públicos engloba las subvenciones públicas, pues se considera que si el Tribunal de Cuentas es competente para fiscalizar a los perceptores de subvenciones también lo debe ser para ejercer sus competencias jurisdiccionales. Actualmente, la disposición adicional primera, párrafo segundo, señala que el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones se regulará de acuerdo con la LOTCu y la LFTCu. El artículo 49.1 de la LFTCu extiende expresamente la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas a las personas o Entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales o ayudas procedentes del sector público.
  - b) Los que recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan caudales o efectos públicos.
- Todo gestor de un patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas y es responsable de la gestión. 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 (Mendizábal Allende, en *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*).

- Tanto los autores como los partícipes, los responsables directos como los subsidiarios, debe reunir la condición apuntada. Puede darse el caso, pues, de que en la infracción contable intervengan de uno u otro modo personas que están fuera de dicho círculo, pero no serán responsables contables. Es lo que se llama el “extraneus”. Según la Sentencia de la SJTCu 13/2008, de 20 de octubre, no pueden ser responsables contables quienes, pese a haber participado en los hechos generadores del menoscabo en los caudales públicos, no tuvieron la condición de gestores del patrimonio dañado, ya que ello supondría una invasión por la jurisdicción contable de las competencias de otros órdenes jurisdiccionales.
- No hace falta disponibilidad directa sobre los fondos perjudicados sino que basta con tener capacidad de decisión sobre su uso. La Sentencia de la SJTCu 12/1999, de 29 de septiembre, declara que la participación en las decisiones de gasto, o la involucración en la actividad económico-financiera de un ente público, hace a una persona susceptible de ser sujeto de responsabilidades contables. No puede circunscribirse la condición de enjuiciable contable al hecho estricto de la ordenación del gasto o de la ordenación del pago o de la ejecución material del mismo, sino que bastaría con tener capacidad de decisión en alguna de dichas actividades para poder imputar responsabilidad por los daños que a terceros puedan originar la ejecución de tales decisiones. Un ejemplo: lo que genera

responsabilidad es la pasividad en el desarrollo de la gestión que tenía encomendada, lo que se concretó en la ausencia de las comprobaciones, y ello con independencia de su falta de intervención directa (orden y firma) en la operación concreta de que se trate. Otro ejemplo: las funciones directivas de alto rango, al incluir competencias para organizar la actividad económica financiera de una entidad, tienen un contenido objetivo lo suficientemente relevante como para, en caso de actuación irregular, generar responsabilidad contable (Sentencia de la SJTCu 12/2008, de 13 de octubre).

- Se considera indiferente que el gestor cuente con un nombramiento formal, pues basta la delegación de hecho o de derecho o la simple adjudicación de facto, salvo que no hubieran contado en ningún momento con la correspondiente autorización, mandato o delegación, aunque fuera de hecho, de la superioridad (Sentencia de la SJTCu 5/2007, de 24 de abril). Un ejemplo: si la gestión de fondos públicos materialmente desarrollada no está incluida entre las funciones profesionales propias del puesto que ocupa el enjuiciado, ello puede dar lugar a una controversia laboral o administrativa entre el mismo y la entidad para la que trabaja, pero no evita que se le considere “gestor” a efectos de responsabilidad contable.

2) Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate:

- En relación con este requisito se plantea una problemática muy rica, que hasta la fecha ha sido poco tratada por el Tribunal de Cuentas, pues la vulneración de la normativa contable y presupuestaria se puede efectuar de distintas maneras:

\* El primer supuesto es que uno o varios gestores de caudales públicos realicen una actuación que vulnere las normas contables y presupuestarias directamente, es decir, sin que

existan actos administrativos previos procedentes de un órgano que no merezca la consideración de gestor de caudales públicos. Por ejemplo, se ordena un pago duplicado por el órgano competente. Se deja prescribir un derecho ya liquidado por no llevar a cabo un recaudador las actuaciones legalmente previstas para su cobro en tiempo y forma.

\* Otro supuesto distinto es que se produzca por el gestor de caudales públicos una vulneración directa de normas no contables ni presupuestarias, y que este incumplimiento determine la improcedencia de los pagos que se realicen. En estos casos se producirá un alcance, dado que dicha infracción contable —a la vista de la interpretación que ha venido desarrollando la SJTCu— se caracteriza por la falta de una obligación válida y legítima que justifique una salida de fondos, o la existencia de un derecho que indebidamente se deje de ingresar. Esta situación puede deberse al incumplimiento de normas no contables ni presupuestarias. En el alcance se puede dar, pues, la situación, que la infracción contable tenga su origen en una infracción extracontable. Ejemplo: un caso en que el Secretario-Interventor autorizó con su firma una serie de mandamientos que no deberían de haber sido librados, considerando la situación de incompatibilidad del perceptor. La conclusión a que se llega es que existe responsabilidad contable, habida cuenta que la expedición de los libramientos y su posterior pago son acciones que realizadas de forma culposa y grave han propiciado unos pagos que por indebidos son contrarios a la más esencial normativa contable y que correlativamente han perjudicado al Ayuntamiento de cuya caja salieron (Sentencia de la SJTCu de 1 de octubre de 1992).

\* El tercer supuesto es el siguiente: existe un acto administrativo realizado fuera del ámbito de la gestión de los caudales públicos, que

vulnera normas no contables ni presupuestarias, que da ocasión a que los gestores de caudales públicos realicen actos legalmente improcedentes. Un ejemplo de este supuesto lo encontramos en la Sentencia de la SJTCu 1/2003, de 26 de febrero, a saber: en el contexto de una actuación municipal orientada hacia la modificación y reestructuración de sus efectivos de personal, un alcalde alcanzó un acuerdo con el arquitecto municipal, en virtud del cual éste pasaría a la situación de excedencia voluntaria incentivada. La compensación consistía en 3.540.156 pesetas, en concepto de indemnización, y 5.234.043 pesetas en concepto de trabajos extraordinarios que hasta dicha fecha no habían sido objeto de remuneración. Además, se pactó que si dentro del plazo de cinco días siguientes a la aprobación plenaria del convenio, el arquitecto renunciaba definitivamente a la plaza de funcionario y, a su vez, presentaba un proyecto de urbanización, el Ayuntamiento le remuneraría con unos honorarios de 2.000.000 pesetas. Hubo dictamen jurídico favorable al convenio, elaborado por un abogado externo. El interventor municipal informó también dicho convenio, haciendo constar la necesidad de que el mismo fuera aprobado por el Pleno, así como la necesaria renuncia por parte del arquitecto municipal a la condición de funcionario, que debería ser aceptada por el Ayuntamiento, para poder celebrar con éste el contrato de elaboración del proyecto urbanístico. El secretario informó favorablemente el convenio. Los tres informes citados se emitieron por el orden citado en tres días sucesivos. El Pleno aprobó, tres días después al informe del secretario, el convenio con abstenciones pero sin ningún voto en contra. A los cinco días de aprobado el convenio, el arquitecto renunció a la plaza y presentó el proyecto de urbanización, que



fue aprobado y ejecutado por el Ayuntamiento. La orden de pago de 2.000.000 de pesetas se libró por el alcalde el mismo día que se presentó el proyecto. En primera instancia se estimó la pretensión relativa al reintegro por el indebido abono al arquitecto municipal de 2.000.000 de pesetas, por la redacción del proyecto de urbanización. Se declaró responsable directo al alcalde y se desestimó la pretensión de responsabilidad subsidiaria del interventor. En cambio, la Sala estima el recurso contra dicha sentencia y argumenta a estos efectos lo siguiente: el pago de honorarios se realiza en ejecución de una obligación asumida en un convenio aprobado por el Pleno, que es un acto administrativo definitivo adoptado por el órgano competente, y que como tal acto goza de presunción de legalidad y de virtualidad ejecutiva, lo que lleva consigo la obligación que pesa sobre el órgano encargado de la ejecución de llevar a término lo acordado, en tanto no se hubiere declarado la ineficacia del acto por los órganos y en la forma establecida en la ley. Se constata la ilegalidad del convenio, al

permitir simultanear la presentación de la renuncia a la condición de funcionario por parte del arquitecto municipal con la contratación de unos servicios profesionales y recepción y pago de los mismos, en lugar de haber exigido previamente la aceptación de dicha renuncia por parte del órgano municipal competente. Cuando se celebró el contrato de redacción de proyecto con el arquitecto éste aún incurría en la prohibición legal por incompatibilidad. La siguiente cuestión que analiza la Sala es si se ha producido o no menoscabo de los fondos públicos, por los 2.000.000 de pesetas pagados en concepto de honorarios profesionales en contrapartida al proyecto. La SJTCu llega a la conclusión de que dicho pago obedece a una mera contraprestación de un servicio de carácter profesional contratado primero y recibido después por el Ayuntamiento. Hay equivalencia de las prestaciones intercambiadas entre el Ayuntamiento y el arquitecto, en el contexto de una relación jurídica contractual. Lo decisivo es que la Sala no considera

probado que la elaboración del proyecto se llevara a cabo mientras el arquitecto municipal estaba en situación de servicio activo. La Sala no considera acreditada la existencia de daños a los fondos públicos. También considera que el alcalde actuó con la prudencia deseable y la diligencia debida, rodeándose de los pareceres de los técnicos apropiados para opinar al respecto, trasladando la decisión al órgano superior del gobierno municipal, y ejecutando lo acordado de modo literal. No se aprecia, pues, en su conducta ni dolo ni grave negligencia. ¿Qué hubiera ocurrido si la Sala hubiera considerado que no existe contraprestación adecuada? ¿Hubiera sido suficiente la existencia de acuerdo plenario para dispensar al Alcalde? En el caso de que el alcalde hubiera sido declarado responsable, ¿dicha responsabilidad se extendería a todos los miembros del Pleno que había votado a favor? En la Sentencia 23/2009, de 30 de septiembre, la SJTCu dice muy claramente que el Tribunal de Cuentas, aunque los tribunales contencioso-



administrativos no declaren previamente la nulidad de acto administrativo alguno, puede pronunciarse sobre la legalidad de los mismos a efectos de determinar si se ha producido o no un menoscabo en los fondos públicos.

\* El cuarto supuesto es el siguiente: existe una norma jurídica de rango reglamentario que es ilegal y da ocasión a que se produzcan actos por los gestores de caudales públicos jurídicamente improcedentes. Existen algunas sentencias que —a la vista de que existía una norma jurídica de carácter reglamentario— se han centrado en su aplicación, sin valorar su adecuación a la legalidad, que era bastante dudosa. Puede citarse la Sentencia de la SJTCu 14/2003, de 14 de noviembre, 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, de ahí que se diera por buena la interpretación de que era suficiente justificación un escrito del Alcalde poniendo de manifiesto que la cantidad de que se trata había sido invertida en su totalidad en los gastos para cuya finalidad se expidió el libramiento.

- Los supuestos tercero y cuarto plantean dudas. Desde un punto de vista conceptual, no debería haber ningún problema en considerar que tales supuestos sean susceptibles de originar ilícitos contables, pues la existencia de actos administrativos y normas jurídicas de valor reglamentario, aunque se presuman legítimos, no puede estar por encima de las leyes. No obstante, dado que el “extraneus” queda fuera del ámbito de la jurisdicción contable, en muchos casos se daría la paradoja de que el que dictó el acto o norma, cuyo cumplimiento origina que el gestor de caudales públicos realice un ilícito contable, no sería responsable y toda la posible responsabilidad contable recaería sobre dicho

gestor. Por lo demás, aun cuando se considerara que este último lleva a cabo acciones u omisiones antijurídicas, habría que valorar muy detenidamente si son culpables, en función de las circunstancias, dado que existe actos o normas que pueden haberse aprobado con unos informes favorables y con toda la apariencia de legalidad. Sería importante en estos casos ver si la ilegalidad es o no manifiesta. En cualquier caso, es un tema fundamental que la SJTCu deberá ir aclarando en el futuro.

- La jurisdicción contable 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 ellas relacionadas directamente (artículo 17.2 LOTCu). 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 producido un menoscabo efectivo en 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 de la SJTCu 21/2005, de 14 de noviembre, 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 su no ha quedado probada la contraprestación”.
- 3) Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos:

- Las sentencias de la SJTCu 4/1986, de 18 de abril, y 10/1987, de 10 de julio, entre otras, han declarado que este requisito ha de interpretarse en el sentido más amplio. Así, son cuentas las que deben rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos, tengan o no la condición legal de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. Por eso, puede haber responsables contables dentro del proceso normal de rendición de cuentas y también fuera de dicho procedimiento. Entiendo que una interpretación tan amplia hace que este requisito quede embebido en los dos anteriores, pues si un gestor de caudales públicos causa un menoscabo efectivo a la Hacienda Pública debido al incumplimiento de normas contables y presupuestarias, dado el concepto tan amplio que se maneja, difícilmente tal infracción no se desprenderá de las cuentas.
  - 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 (Sentencia de la SJTCu 13/2007, de 23 de julio).
  - El concepto de cuentadante a efectos de la jurisdicción contable no se corresponde de forma fiel con el mismo concepto a efectos de rendición formal de las cuentas. El primero responde del correcto destino dado a los caudales públicos, mientras que el segundo responde sólo de la veracidad de la información y de su rendición en tiempo y forma (Sentencia de la SJTCu 7/2007, de 25 de abril).
- 4) Dolo, culpa o negligencia graves:
- Negligente es el que no prevé pudiendo hacerlo o previendo no ha tomado las medidas necesarias y adecuadas para evitar el daño (Sentencia de la SJTCu 2/2007, 14 de marzo).
  - Diferencia entre negligencia grave y leve, en función de juicio de previsibilidad que se realice en cada caso concreto, que tendrá en cuenta circunstancias personales de tiempo y lugar del agente, sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta.
- Las deficiencias organizativas lejos de ser una causa de exoneración de la responsabilidad exigible a un gestor de fondos públicos refuerzan el deber de diligencia (Sentencia de la SJTCu 5/2008, de 1 de abril).
  - El posible incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias (Sentencia de la SJTCu 13/2007, 23 de julio).
  - Se exige a los gestores públicos una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones (Sentencia 1/2007, de 16 de enero).
  - La culpa o negligencia graves no se eliminan siquiera con el puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo, siendo preciso lo que se ha venido denominando como “agotar la diligencia” (Sentencia de la SJTCu 4/2006, de 29 de marzo, entre otras).
- 5) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente:
- La falta de título jurídico de una relación de servicios entre una Administración y un particular puede ser una irregularidad administrativa, pero si los pagos realizados corresponden a servicios necesarios y efectivamente prestados no hay alcance (Auto de la SJTCu 44/2007, de 20 de julio).
  - No en todos los casos el hecho de haberse probado los servicios puede fundamentar la inexistencia de perjuicio a los fondos públicos, pues si dichos servicios no son necesarios o no se ha justificado razonadamente que deben prestarse, originan un daño a los fondos públicos cuando se retribuyen, por lo que no tiene sentido hablar de enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Y ello no impide que el em-



pleado contratado pueda percibir las retribuciones que correspondan o las que determine el juez si aquéllas no están fijadas, pero no que la Administración tenga que soportar dicho gasto, el cual debe ser repercutido e imputado al responsable contable (Sentencia de la SJTCu 2/2007, de 14 de marzo).

- El conflicto que se suscita entre la estricta legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última sobre aquélla, cuando la Administración mediante actos externos inequívocos mueve al administrado a realizar una actividad que le origina unos necesarios desembolsos económicos.

#### 6) Relación de causalidad:

Existen varias teorías del nexo causal, que son aplicadas por el Tribunal de Cuentas en cada caso concreto, sin que se aprecie una opción clara por alguna de ellas. Estas teorías son las siguientes:

- Teoría de la causalidad adecuada. Conforme a ella, es causa en la producción del resultado no toda condición, sino aquella apropiada para producirlo. De acuerdo con la teoría de la causalidad adecuada, de las múltiples condiciones que intervienen en un acontecimiento, sólo tiene la consideración de causa la condición que conforme a la experiencia es adecuada para producir el resultado típico, es decir, aquélla que aparezca como apropiada (previsible) para producir el resultado. El Juez debe situarse en el momento de la acción para determinar si, de acuerdo con los conocimientos del hombre medio, el resultado concreto aparece como objetivamente previsible. Ejemplo: la conexión de causalidad (entre la conducta enjuiciada y el menoscabo producido) supone un enlace, al menos suficiente, entre ciertos actos comisivos u omisivos y un resultado determinado (Sentencia de la SJTCu 17 diciembre 1998).
- Teoría de la causalidad eficiente. Causa, en el sentido del Derecho, es la condición que ha

contribuido en mayor grado a la producción del efecto. Ejemplo: es causa eficiente para producir el resultado aquélla que, aún concurriendo con otras, prepare, condicione o concrete la acción de la causa última (Sentencia de la SJTCu 16/1999, de 30 de septiembre).

- Teoría de la imputación objetiva del resultado. Un sujeto sólo es responsable por sucesos que se encuentren dentro de la órbita de su competencia, pues sólo en ese caso tiene una posición de garante con respecto a la evitación del resultado. Así, responde aquel sujeto que defrauda las expectativas que nacen de su rol; es decir, si crea un riesgo jurídicamente desaprobado. Ejemplo: si bien los administradores de una sociedad mercantil pública pueden delegar sus facultades –salvo las que la Ley considera indelegables, entre las que se encuentra la formulación de las cuentas anuales–, dicha delegación no exime a los mismos de responsabilidad por los actos u omisiones de quien ejercita las facultades delegadas. A ellos les corresponde la responsabilidad última de la gestión social, sin que sirva como excusa, para desentenderse de dicha responsabilidad, el hecho de que contrataran un Abogado, un Economista y un Auditor para controlar la gestión del Gerente. En efecto, la labor desempeñada por aquéllos se puede conceptuar como auxiliar respecto de la principal que corresponde a los administradores pero, en ningún caso, sustitutiva de la misma. La delegación de facultades y competencias fue un acto voluntario de los administradores sociales, ni impuesto ni debido, por lo que no se puede tomar como excusa o causa de exención de responsabilidad (Sentencia de la SJTCu 2/2009, 18 de febrero).

### III. EL ALCANCE, LA MALVERSACIÓN Y LAS DEMÁS INFRACCIONES CONTABLES

El alcance y la malversación son dos supuestos de responsabilidad contable que merecen un tratamiento específico por el ordenamiento jurídico,

tanto en vía administrativa, pues a diferencia de lo que ocurre con el resto de supuestos en estos casos no se permite que la tramitación de expedientes administrativos de responsabilidad contable, como en vía jurisdiccional, donde existe a estos efectos el procedimiento de reintegro por alcance, que viene precedido por unas actuaciones previas que se pueden delegar en los órganos autonómicos de control externo.

En el alcance y en la malversación el menoscabo de los fondos públicos, como elemento objetivo calificador de la responsabilidad contable, es consustancial a la infracción misma (la acción u omisión anti-jurídica y culpable se concreta *ab initio* en un daño a los caudales o efectos de que se trate) a diferencia de las demás en que, a menudo, nos encontramos ante conductas en contra de las leyes presupuestarias y/o contables, que serán o no generadoras de responsabilidad contable en función de que realmente hayan ocasionado un daño a los fondos públicos.

En la actualidad, la inmensa mayoría de las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en adelante SJTCu, tiene que ver con supuestos de alcance, pues se ha realizado con los años una interpretación expansiva del concepto de alcance. En mi opinión, este fenómeno se ha producido como consecuencia de dos razones fundamentales:

- Evitar que surjan cuestiones prejudiciales penales que pudieran obligar a suspender el procedimiento jurisdiccional contable hasta que exista sentencia firme en vía penal. Así, el Auto de la SJTCu de 19 de abril de 1988, señala 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 Sen-

tencia, 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”.

- Las limitaciones en el acceso a la jurisdicción contable que la LFTCu introduce cuando se trata de supuestos distintos al alcance y la malversación, pues el juicio de cuentas es el procedimiento jurisdiccional previsto a estos efectos, y el mismo sólo puede incoarse a la vista del resultado de una fiscalización. Incluso el Tribunal de Cuentas ha mantenido en ocasiones que, en estos casos, la acción pública sólo puede admitirse a trámite si se ha realizado una fiscalización. Con lo cual el acceso a la jurisdicción vendrá condicionado por que una instancia extrajudicial, la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, decida realizar una fiscalización. En el caso de que el Tribunal de Cuentas avoque un expediente administrativo de responsabilidad contable ocurrirá igual, el órgano jurisdiccional vendrá en conocimiento de un asunto gracias a que en vía administrativa se ha decidido incoar un expediente.

El supuesto de infracción contable más claro que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas no ha asimilado al alcance es el de prescripción de derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. La Sentencia de la SJTCu 16/1999, de 30 de septiembre, ha declarado que la notificación de la liquidación tributaria es esencial en el procedimiento ya que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la obligación de satisfacer la deuda tributaria, quedando interrumpido el plazo de prescripción de la misma. Si no se ha notificado la liquidación no ha nacido su obligación de pago y no se le podrá exigir el mismo por la vía de apremio.

La omisión de la notificación de la liquidación debe calificarse de negligencia grave, ya que debió evitar el daño que el transcurso del tiempo, sin practicar correctamente la notificación, podía producir.

#### IV. CAUSAS DE EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD

1) La obediencia debida (principio de jerarquía):

- Quedarán exentos de responsabilidad quienes actúen en virtud de obediencia debida, siempre que hubieran advertido por escrito la imprudencia o ilegalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden (artículo 39.1 LOTCu).
- Sin embargo, el Código Penal no admite la eximente de obediencia debida y el Estatuto Básico del Empleado Público no obliga a cumplir las órdenes manifiestamente ilegales. Según el artículo 54.3 de esta última disposición, obedecerán las instrucciones y órdenes profesionales de los superiores, salvo que constituyan una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso las pondrán inmediatamente en conocimiento de los órganos de inspección procedentes.

2) La observancia del principio de competencia:

- La Sentencia 17/1998, de 16 de noviembre, pone de relieve las diferencias entre jerarquía y competencia. Así, señala que en el seno de la organización administrativa, la atribución de funciones exclusivas a unos órganos debilita el principio de jerarquía y los sustituye por el de dirección, con consecuencias importantes en el contenido de dicha relación. En este sentido, el órgano superior no puede respecto del inferior que tiene atribuidas competencias exclusivas dar órdenes o instrucciones respecto de las mismas, ni sustituirle, ni anular los actos del inferior pues, si así fuera, estaría ejerciendo competencias que el sistema normativo ha otorgado de manera exclusiva y excluyente al inferior. Por ello, en la relación de dirección el superior sólo cuenta con la posibilidad de condicionar la finalidad de la actividad del inferior, pero nunca puede predeterminar el contenido de sus actos. De la misma manera, en cuanto al régimen de responsabilidades, en las relaciones de jerarquía la conformidad del superior im-



plica asunción de responsabilidades, mientras que en las de dirección en las que no cabe tal aceptación cada órgano asume las cargas que derivan del régimen propio de competencias.

- 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 (artículo 179 LGP).
- En el caso de que interventores, ordenadores de pagos y tesoreros no realicen dichas advertencias, no por ello serán responsables automáticamente de los daños y perjuicios que se causen a la Hacienda Pública, pues habrá que examinar su actuación a efectos de determinar si existe dolo, culpa o negligencia por su parte.
- No se regula la existencia de límites. Parece lógico pensar que si nos encontramos ante la existencia de un delito, el interventor deberá advertirlo, el ordenador de pagos no deberá aprobar el pago ni el tesorero realizarlo y sí denunciarlo en vía penal.
- La Sentencia de la SJTCu 5/2000, de 28 de abril, señala que “la orden de pago recibida por el tesorero, siempre que esté debidamente intervenida, es una orden que está obligado a cumplir”.
- Respecto del resto de gestores de caudales públicos no se dice nada. Habrá que estar, pues, a una apreciación de su conducta, en función de las circunstancias, para determinar si es o no culpable. Piénsese en un liquidador que, en aplicación de una Ordenanza fiscal que indebidamente establece una exención tributaria, deja de liquidar. ¿Cómo va a exigirle a un ciudadano que pague mientras la Ordenanza

siga diciendo que existe la exención?, además, ¿cómo liquida si no hay norma que diga cómo debe determinar el importe de la deuda tributaria?

- 3) El incumplimiento por otra persona de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito (artículo 39.2 LOTCu). El responsable porque otro incumple sus obligaciones no debe dejar de cumplir las suyas y agotar la diligencia.
- 4) Exime de responsabilidad subsidiaria la falta de medios personales y materiales para cumplir las correspondientes obligaciones, siempre que se pruebe por el presunto responsable (artículo 40.1 LOTCu). La falta de medios materiales y personales no autoriza a dejar de cumplir las propias obligaciones y agotar la diligencia.

### V. SUPUESTOS CONCRETOS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

- 1) Falta de rendición de cuentas: en un caso de incumplimiento muy grave y reiterado de la obligación de rendir cuentas se ha ordenado la investigación a través de unas actuaciones previas. En sí mismo, no es un supuesto de responsabilidad contable, pero puede encubrir irregularidades contables que merezcan dicha consideración (Auto de la SJTCu de 23 octubre 2006).
- 2) Estado de abandono: se valora no sólo la falta de cuentas sino un conjunto de circunstancias que determinan dicho estado y se considera que el mismo es causa del daño producido, a efectos de determinar responsabilidad subsidiaria (Sentencia de la SJTCu 10/2007, de 18 de julio).
- 3) Diferencia de precio: en el ámbito penal, se ha declarado que hay malversación de caudales públicos en los supuestos de aprovechamiento de caudales públicos, sin entregar nada por ello, que es el supuesto ordinario y más elemental, y también cuando se 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 aquel que tuviere los que se entregó al estado o ente público (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 1991).

#### 4) Contratación:

- Las irregularidades que pudieran haberse producido respecto a la forma de adjudicación el contrato no originan por sí solas responsabilidades contables (Sentencia de la SJTCu 7/2008, de 28 de abril).
- La Sentencia 4/2001, de 28 de febrero señala que al margen de la posible incompatibilidad para celebrar contratos cuyo conocimiento no compete al Tribunal de Cuentas, es necesario determinar para declarar la existencia de alcance si concurren los requisitos que contempla el artículo 49 de la LFTCu siendo el primero de ellos que se haya producido un daño o perjuicio para el erario público.
- La Sentencia de la SJTCu 7/2002, que versa sobre un asunto en el que se pudo acreditar la interposición de empresas para la contratación de suministros, así como en la venta de productos elaborados, para conseguir un beneficio ilícito, de tal forma que entre la adquisición y la reventa los precios fueron superiores. Hubo condena penal por fraude en la contratación. Sin embargo, desde el punto de vista de la jurisdicción contable, no pudo condenarse a los contratistas al reintegro, por carecer de legitimación pasiva para ser demandados en juicio contable, mientras que, por los perjuicios producidos, sí fueron demandados y condenados los gestores públicos que intervinieron en tales negociaciones.
- En la Sentencia de la SJTCu 3/2004, de 5 de febrero, se confirmó la condena de responsabilidad dictada por la Sentencia de primera instancia, respecto de la responsabilidad de un Gerente de un ente de derecho público municipal, que encargó a un arquitecto privado diversos proyectos, efectuó la contratación y firmó

la hoja de encargo, sin aplicar la reducción del 20% de las tarifas de honorarios para el caso de obras públicas.

- Se ha planteado doctrinalmente si dejar de imponer una penalidad al contratista puede constituir un supuesto de responsabilidad contable. En mi opinión, la respuesta a esta cuestión debe ser negativa, ya que la imposición de la penalidad es un acto extracontable que debe llevar a cabo el órgano de contratación. Si no se impone no hay, pues, ningún derecho que liquidar.
- 5) Subvenciones: el régimen sancionador de la Ley General de Subvenciones no se dirige contra las autoridades y funcionarios que las tramitan y deciden sobre su concesión, ni el procedimiento de reintegro previsto en tal norma legal tampoco.
- La responsabilidad contable en materia de subvenciones se extiende: a) a las personas que no justificaron los fondos percibidos; b) a los gestores públicos que hubieren participado en la concesión de la ayuda o en la comprobación de los fines a que fue aplicada.
  - Pesa sobre el perceptor de la subvención la carga de la justificación, debiendo obtener los justificantes establecidos reglamentarios o bien incluso acreditar la realidad del gasto por cualquier otro medio preventivo (Sentencia de la SJTCu 4/2000, de 31 de marzo).
  - La Sentencia de la SJTCu 13/1999, de 29 de septiembre, se refiere a la falta de justificación de una subvención, y la distingue de aquellos casos en que la justificación se considera insuficiente. Para que exista responsabilidad contable no basta una irregularidad formal de la documentación, sino que es necesario acreditar que la cantidad subvencionada se destinó a financiar actividades distintas de las previstas inicialmente.
- 6) Se plantea la posible responsabilidad contable de los miembros de la Comisión de Gobierno de un Ayuntamiento por incorrecta liquidación de tasas

por licencias de construcción. Se declara la competencia de la jurisdicción contable para conocer de la acción pública en su día planteada. No se acepta el criterio mantenido en primera instancia de que “es una cuestión ajena a la jurisdicción contable, pues su conocimiento supondría invadir la competencia reservada al orden jurisdiccional contencioso-administrativo” (Sentencia de la SJTCu de 3 de julio de 2000).

7) La Sentencia de la SJTCu 14/2001, de 29 de junio, versa sobre un supuesto de extinción de contratos de alta dirección para el que ni la Ley ni los contratos suscritos preveían la entrega a los dimisionarios de indemnización o gratificación de tipo alguno, pese a lo cual se acordó reconocer a cada directivo el derecho al percibo de una

determinada cantidad. El pago realizado no obedecía a obligación alguna, por lo que se produjo una salida de fondos carente de justificación. Se declaró, pues, la existencia de alcance.

8) La realización de los arqueos podría haber evitado que el desfase entre el saldo real y el de caja y el saldo contable fuese creciendo, lo que, *a sensu contrario*, permite afirmar que la omisión de esta obligación fue causa directa y jurídicamente relevante de los daños y perjuicios ocasionados en los fondos de la caja de la empresa (Sentencia de la SJTCu 15/1998, de 25 de septiembre).

9) La delegación no exime de responsabilidad contable si no existe el debido control sobre el delegado (Sentencia de la SJTCu 18/2008, de 3 de diciembre).