

La responsabilidad contable

MIGUEL ÁNGEL TORRES MORATO

Consejero del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

La presente exposición pone de manifiesto los elementos característicos y esenciales de la responsabilidad contable, a la luz de los pronunciamientos jurisprudenciales y de los recientes cambios legislativos, en relación con el régimen jurídico de otras disciplinas jurídicas, como son el derecho penal y el derecho administrativo. Especial interés tiene delimitar el ámbito de dicha responsabilidad contable, desde el punto de vista subjetivo y objetivo, así como examinar los distintos supuestos que pueden dar lugar a la indicada responsabilidad. Se contempla la configuración normativa de la pieza separada, instrumento que articula la función fiscalizadora y la de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. También se llama la atención sobre las diferencias existentes entre el ejercicio de la acción de responsabilidad civil derivada del delito y el ejercicio de la acción de responsabilidad contable, lo que, a veces, ha producido ciertas dificultades de comprensión respecto de los contornos de la propia jurisdicción contable.

PALABRAS CLAVE

Jurisdicción contable | Caudales públicos
Alcance | Malversación contable | Pieza separada

ABSTRACT

This article explains the characteristic and essential elements of accounting liability in the light of judicial pronouncements and recent legislative changes, in relation to the legal regime of other legal disciplines, such as criminal law and administrative law. It is of particular interest to delimit the scope of this accounting liability, from the subjective and objective point of view, as well as to examine the different cases that may give rise to the liability. The normative configuration of the separate piece as an instrument that articulates the auditing function, and the prosecution of accounting liability function of the Spanish Court of Audit is explained. The differences between the exercise of the civil liability action derived from the crime and the exercise of the accounting liability action are also explained, which, on occasions, has led to certain difficulties of understanding regarding the limits of the accounting jurisdiction itself.

KEYWORDS

Accounting jurisdiction | Public funds
Repayment for debtor balance
Accounting misappropriation | Separate piece

I. Concepto, naturaleza y clases de responsabilidad contable

El Tribunal de Cuentas es un órgano de relevancia constitucional que goza de naturaleza híbrida o mixta, dado que tiene encomendadas dos funciones (fiscalizadora y jurisdiccional) de contenido diferente, pero complementario, pues ambas competencias se encuentran interrelacionadas.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tiene como objeto el control externo de los ingresos y de los gastos del sector público, por oposición al control interno que desempeñan los Interventores de las distintas Administraciones Públicas.

Como consecuencia de la actuación fiscalizadora, pueden detectarse indicios de la existencia de responsabilidad contable y, en su labor de enjuiciamiento, el Tribunal contempla la actividad del sector público.

Los puntos de conexión que acotan el ámbito de esta Institución son comunes a sus dos funciones, fiscalizadora y jurisdiccional. Así, podemos distinguir el ámbito objetivo (los caudales públicos), el subjetivo (sector público) y el formal (las cuentas)¹.

Dentro de la función de enjuiciamiento, corresponde delimitar su objeto y para ello debemos abordar el contenido propio de la responsabilidad contable, diferenciándolo de otro tipo de responsabilidades de naturaleza patrimonial.

En principio, debe señalarse que las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas pueden incurrir en responsabilidades patrimoniales distintas de las contables, como consecuencia de la vía de regreso, en cuyo supuesto el ente público pretende resarcirse de la indemnización satisfecha a particulares por los daños causados por su personal, o bien directamente, por los daños y perjuicios causados en los bienes o derechos de la Administración Pública por dichas autoridades y demás personal (artículo 36 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

Así, la STS, Sala 3^a, de 7 de junio de 1999, afirma:

«que la responsabilidad contable no se identifica, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes, sin estar vinculados al servicio de la misma o estándolo pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o causales públicos, causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. En estos casos, no se estará ante supuesto alguno de responsabilidad contable, sino ante una situación de «responsabilidad civil frente a la Administración pública», para cuya determinación ésta, a falta de un precepto legal que la habilite, habrá de acudir a la Jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho».

En cambio, la responsabilidad contable se origina, de acuerdo con lo establecido en los artículos 176 y 177.1.f) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), cuando estemos en presencia de gestores de fondos públicos que adopten resoluciones o realicen actos con infracción de la mencionada ley, es decir, infracciones de naturaleza presupuestaria (Cf. STS, Sala 3^a, de 17 de abril de 2008, con cita de la STS, de 7 de junio de 1999).

1. Cf. De Mendizábal Allende, Rafael. «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas». *Revista de Administración Pública*. Núms. 100-102. Enero-diciembre 1983. Pág. 1330.

En este sentido, el artículo 15.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu) afirma que: *«El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos»*.

Completa esa normativa lo previsto en el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu), que establece:

«La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad 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. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable».

Con ello se circunscribe adecuadamente la extensión de la responsabilidad contable, que, de manera genérica, aparece definida en términos muy amplios en el artículo 38.1 LOTCu, cuando dispone que *«El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados»*.

Del conjunto de esos preceptos se considera que existe responsabilidad contable, cuando el gestor de fondos públicos, con ocasión de su utilización, incurra en infracción presupuestaria o contable y cause daño en los caudales públicos, mediando dolo, culpa o negligencia graves. Asimismo, se da lugar a dicha responsabilidad en el supuesto de que se obtengan ilegalmente o no se justifiquen, en debida forma, las subvenciones o ayudas recibidas por personas o entidades públicas o privadas, siempre que procedan del sector público.

Por otra parte, en lo que se refiere al objeto material del ilícito contable, la normativa habla de caudales o efectos públicos, por lo que resulta necesario precisar esos conceptos.

De acuerdo con Pascual García y Rodríguez Castaño²,

«Por caudales, si nos atenemos a su significación gramatical, puede entenderse cualquier conjunto de bienes o cosas, o bien solo una determinada clase: el dinero o los bienes fácilmente convertibles en dinero, es decir, todos los que el artículo 90 de la Ley General Presupuestaria engloba bajo la expresión “recursos financieros”. Claramente, tanto la LGP como la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), cuando utilizan el término, se sitúan en su significación más restringida. No todos los bienes del Estado son fondos públicos, sino solo los elementos patrimoniales que integran los “recursos financieros”. Los términos “fondos”, “valores” o “efectos” pueden considerarse equivalentes al de “caudales”. Dentro de los recursos citados no se incluyen ni bienes inmuebles ni bienes muebles que no sean de naturaleza financiera».

En consecuencia, cuando el ordenamiento presupuestario se refiere a los caudales públicos se está refiriendo a los recursos financieros (dinero, valores o créditos de titularidad pública).

2. Pascual García, José; y Rodríguez Castaño, Antonio Ramón. «Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control». *BOE*. 7ª edición. Pág. 794.

En cuanto a la naturaleza de la responsabilidad contable, procede indicar que es una subespecie de la responsabilidad civil extracontractual (ver FD 14º STCu 8/2016, de 18 de julio) y tiene por finalidad la reparación de los daños o menoscabos y perjuicios ocasionados a los fondos públicos, careciendo de aspecto sancionador o punitivo.

Al respecto, el Auto del Tribunal Constitucional 371/1993, de 16 de diciembre, señala que *«la responsabilidad contable es una especie de la responsabilidad civil, no de la penal. Así se desprende inequívocamente de la legislación en vigor y en este sentido la entiende el Tribunal de Cuentas»*.

Si bien, en los primeros años de la entrada en vigor de la LOTCu y de la LFTCu, la jurisdicción contable afirmaba la procedencia de aplicar el principio de presunción de inocencia³, posteriormente la doctrina de la Sala de Justicia del TCu ha consagrado el criterio de que, en materia de responsabilidad contable, no procede aplicar dicho principio, sino el de reparto de la carga de la prueba, como corresponde a la naturaleza de las pretensiones que se enjuician ante esta jurisdicción (SSTCu 20/2001; 11/2002, de 19 de diciembre; 5/2013, de 6 de febrero; y 15/2018, de 10 de octubre; entre otras muchas).

En el proceso contable, la carga de la prueba recae sobre quien afirma los hechos, conforme al artículo 217 de la LEC, de forma que las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba recaerán en quien tenga la carga de la misma.

En este sentido, la STS, Sala 3ª, de 17 de abril de 2008, indica que la responsabilidad contable surge en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de fondos públicos teniendo aquélla dos actos o momentos de vital trascendencia, a saber, el cargo o entrega de los fondos, y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos.

Por tanto, corresponde al demandante, en el proceso contable, probar la entrega de los fondos y el que los recibe debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca la data, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados de su inversión, o bien sea bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas o entrega de las cantidades recibidas en interés de un tercero. Acreditado un cargo y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que se denomina alcance de fondos.

Respecto de las clases de responsabilidad contable, la legislación distingue entre responsabilidad directa y subsidiaria (artículo 38.2 LOTCu).

La directa se atribuye a quien ejecuta, fuerza o induce a ejecutar o coopera en la comisión de los hechos o participa con posterioridad para ocultarlos o impide su persecución (artículo 42.1 LOTCu).

La responsabilidad directa es de naturaleza solidaria y afecta a todas las personas que intervienen causalmente en el daño. Comprende todos los perjuicios causados (artículo 38.3 LOTCu), por lo que al responsable se le reclaman los intereses desde la fecha en que cometió los hechos.

3. Cubillo Rodríguez, Carlos. *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Editorial Comares. 1999. Págs. 249 a 251.

En consecuencia, la entidad pública perjudicada puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los responsables sin necesidad de dividir la reclamación.

La responsabilidad solidaria no da lugar al litisconsorcio pasivo necesario que se regula en el artículo 12.2 LEC, pues no provoca una situación en que la pretensión que constituye el objeto del juicio «solo pueda hacerse efectiva frente a varios sujetos conjuntamente considerados».

Según afirma la STCu 2/2018, de 28 de febrero:

«El rechazo del litisconsorcio pasivo necesario no supone extender los efectos del proceso a sujetos que no han sido demandados, ya que la sentencia que le ponga fin no será título ejecutivo frente a ningún sujeto que no haya sido demandado y condenado, como expresamente dispone el artículo 542.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, ni, por otro lado, tendrá efecto prejudicial alguno en eventuales procesos posteriores en que pudieran reclamarse responsabilidades contables derivadas de los mismos hechos a sujetos distintos, atendiendo a los límites subjetivos de la eficacia de cosa juzgada material que resultan de lo dispuesto en el artículo 222 de la misma Ley».

La responsabilidad subsidiaria se imputa a quien por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las leyes o reglamentos haya 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 la responsabilidad directa (artículo 43.1 LOTCu).

La responsabilidad subsidiaria solo procede cuando no haya podido hacerse efectiva la directa (artículo 43.2 LOTCu). Su cuantía se limitará a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos y los intereses solo se devengan desde la fecha en que se reclamen al responsable subsidiario.

El artículo 38.4 LOTCu faculta al Tribunal para moderar de forma prudencial y equitativa la responsabilidad subsidiaria.

Igualmente, en relación con la responsabilidad subsidiaria, es posible la exención de responsabilidad cuando se pruebe que el presunto responsable no pudo cumplir las obligaciones, cuya omisión es causa de aquélla, con los medios personales y materiales que tuviere a su disposición en el momento de producirse los hechos. Cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de tales obligaciones, pero el esfuerzo que hubiera de exigirse al funcionario para ello resultara desproporcionado por el correspondiente a la naturaleza de su cargo, podrá atenuarse la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 38 LOTCu (artículo 40 LOTCu).

Existen dos circunstancias que eximen de responsabilidad contable, tanto directa como subsidiaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 LOTCu. La primera consiste en haber actuado en virtud de obediencia debida, siempre que se hubiere advertido por escrito la imprudencia o legalidad de la correspondiente orden, con las correspondientes razones. La segunda exención se produce cuando el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que conste por escrito.

Al tratarse de una obligación de naturaleza civil, es posible que la responsabilidad contable pueda transmitirse *mortis causa*, tanto antes de que sea declarada en sentencia firme como después.

En efecto, el artículo 38.5 LOTCu regula dicha transmisión de la responsabilidad, al disponer que *«Las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma»*.

A través de esta previsión, según afirma Cubillo Rodríguez⁴, *«se intenta conseguir que aquella parte de la herencia del responsable contable que se componga de bienes y derechos que no debieran formar parte de la misma por derivar de un perjuicio injusto provocado al patrimonio público, no pasen por vía hereditaria ilegítimamente a los sucesores del causante»*.

La responsabilidad contable se puede transmitir, aunque el fallecimiento se hubiera producido con anterioridad a la iniciación del procedimiento, pues dicha responsabilidad existe desde que se hayan producido los elementos que la configuran, con independencia de que se inicie y culmine el procedimiento que la declare.

Al respecto, la STCu 15/2007, de 24 de julio, establece que:

«si el fallecido era un presunto responsable, la aceptación de la herencia por parte de los causahabientes los posiciona como legitimados pasivos en el correspondiente proceso contable, de acuerdo con lo previsto en el art. 55.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Otra interpretación diferente implicaría que no pudieran resarcirse los daños causados a los fondos públicos por el hecho de haber ocurrido el fallecimiento del presunto responsable. La responsabilidad contable es una subespecie de la civil, y su exigencia tiene como finalidad básica conseguir reparar los daños causados a los bienes, caudales y efectos públicos por quien de forma subjetiva puede ser considerado responsable contable (por recaudar, intervenir, administrar, custodiar, manejar o utilizar dichos caudales públicos), o por quien, por sucesión, de acuerdo con lo previsto tanto en la LOTCu y en la LFTCu, ocupe la posición del responsable, ya condenado, o del presunto responsable, ya demandado, o incluso antes, sin estar demandado, si el fallecimiento ocurriera en fase de actuaciones previas, de diligencias preliminares o de cualquier otra diligencia o procedimiento administrativo previo (artículo 47.1.c. de la LFTCu)».

La STS, Sala 3^a, de 16 de enero de 1998, Fundamento Jurídico 2^o, entiende que la aceptación de la herencia constituye, conforme a las exigencias del artículo 38.5 LOTCu, un requisito esencial para que se opere la transmisión de las responsabilidades contables, tanto directas como subsidiarias, a los causahabientes de los responsables, con la limitación de la cuantía a que ascienda el importe líquido de la herencia.

En cuanto a la posibilidad de limitar la condena de la responsabilidad al importe líquido percibido por cada heredero, dicho planteamiento es rechazado por la STCu 11/2013, de 11 de abril, dado que el artículo 38.5 LOTCu tiene la naturaleza jurídica de legislación especial en materia de transmisión mortis causa de responsabilidades contables y establece una responsabilidad intra vires sin necesidad de que la aceptación de la herencia se haya efectuado a beneficio de inventario. Así, es razonable sostener, como ha señalado la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 30 de noviembre de 1983, RJ/1983/7036, que, en el ámbito de la jurisdicción contable propia del Tribunal de Cuentas, la responsabilidad de los herederos por deudas de su causante se rija por las normas generales, en cuanto no resulten afectadas por disposiciones especiales sobre la materia, tales como el mencionado artículo 38.5 LOTCu. Por ello, la responsabilidad objeto de transmisión debe fijarse en función del quantum a que asciende el importe líquido de la herencia y

4. Cubillo Rodríguez, Carlos. *Aspectos Jurídicos del Despilfarro en la Gestión de los Fondos Públicos*. Dykinson. 2019. Pág. 294.

puede hacerse efectiva, no obstante, el beneficio de inventario, con la reiterada limitación de cuantía, no sólo sobre los bienes hereditarios, sino, eventualmente, sobre los bienes propios de los herederos⁵.

Finalmente, debe indicarse que es posible declarar la responsabilidad contable de una entidad pública, en el supuesto de que resulte beneficiaria de una subvención o ayuda y haya causado un perjuicio a los fondos públicos.

II. Características de la jurisdicción contable

La Constitución reconoce en su artículo 136.2, párrafo segundo, la existencia de una propia jurisdicción, de naturaleza contable.

Al respecto señala dicho precepto que *«El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido»*.

El Tribunal de Cuentas es un órgano judicial al margen de la estructura de la Administración pública, que ejerce una jurisdicción especial.

Según De Mendizábal Allende:

*«Desde una perspectiva formal, la circunstancia de que no aparezca (el Tribunal de Cuentas) encuadrado tampoco dentro del poder judicial provoca una especialidad de doble grado. Por una parte, ha de predicarse tal cualidad frente a la denominada jurisdicción ordinaria (civil y penal), y, por otra, se produce también frente a la contencioso-administrativa, juez de Derecho común según la terminología francesa, o fuero natural de la Administración pública, si bien aquella no sea en realidad, una auténtica jurisdicción especial, sino más bien un complejo orgánico especializado dentro del tronco común de la Administración de Justicia»*⁶.

Como señala la Memoria del Proyecto de Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la citada jurisdicción, circunscrita al enjuiciamiento de las pretensiones de responsabilidad contable, responde al significado estricto y técnico que la jurisdicción tiene y no al genérico de competencia, que puede englobar, indistintamente, actividades fiscalizadoras (función de control de la gestión económico-financiera del sector público) con otras de carácter jurisdiccional.

En este sentido, el artículo 17.1 LOTCu, establece que la jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena. Está delimitada frente a los restantes órdenes jurisdiccionales (artículo 16 LOTCu) y tiene la potestad de fallar y ejecutar sus resoluciones.

En la discusión parlamentaria del referido artículo 136 de la Constitución, se sustituyó deliberadamente la frase *«sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos»*, que figuraba en las redacciones iniciales, por la de *«sin perjuicio de su propia jurisdicción»*, que fue, a la postre, la que resultó aceptada, con explicaciones adicionales claramente indicativas de que el propósito del legislador constituyente fue el de reconocer al Tribunal de Cuentas una verdadera potestad jurisdiccional.

5. Cf. Rueda García, Luis. «La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario». *Revista Española de Control Externo*. Número 45. 2013. Págs. 201-209.

6. De Mendizábal Allende, Rafael. *Op. cit.* Págs. 1359 y 1360.

Dicha potestad tiene una consolidada tradición legislativa anterior, según ponen de manifiesto los artículos 66, 67, 79 y 80 del Reglamento del Tribunal de Cuentas de la República, de 16 de julio de 1935, en gran parte vigente hasta la LFTCu.

El principio de unidad jurisdiccional debe ser formulado teniendo en cuenta la totalidad del texto constitucional y no exclusivamente las excepciones señaladas en el Título VI.

Debe destacarse que los miembros del Tribunal de Cuentas están sujetos al mismo estatuto de los Jueces ordinarios y su independencia está tan garantizada por la Constitución y por su LOTCu, como la de éstos.

No puede haber, por tanto, quebranto de la unidad jurisdiccional allí donde la propia Constitución reconoce una auténtica potestad jurisdiccional. De ahí, que la LOPJ señale, en su artículo 3.1, que «*La jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta Ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos*».

La Constitución y la LOTCu únicamente pretenden que la jurisdicción contable conozca de responsabilidades de naturaleza contable⁷. Dichos textos no plantean la atribución indiscriminada de pretensiones de responsabilidad civil por daños a los caudales y efectos públicos.

El término contable, aplicable a jurisdicción y responsabilidad, delimita el ámbito de conocimiento de la potestad que le ha sido atribuida al Tribunal de Cuentas.

III. Requisitos para apreciar la existencia de responsabilidad contable

La determinación de la responsabilidad contable se ha de efectuar con base en los requisitos establecidos en los artículos 38.1 de la LOTCu y 49.1 de la LFTCu, que son los siguientes:

- a. Acción u omisión que ocasione daño o perjuicio en los caudales públicos.

La responsabilidad contable es una responsabilidad por daños. En consecuencia, siendo imprescindible el incumplimiento por parte del gestor de las obligaciones que le competen, no se deriva directamente del hecho mismo de dicho incumplimiento, sino de la probada existencia y realidad de los daños individualizados, que son los que generan el deber de resarcimiento. El menoscabo, por tanto, debe ser efectivo con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente.

- b. Que el perjuicio esté originado por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los caudales públicos⁸.

De acuerdo con el artículo 2.b) de la LOTCu, corresponde a este Tribunal «*el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el mane-*

7. Cf. Blanco Higuera, Alfonso. «La necesaria, inaplazable e irrenunciable jurisdicción contable. Una piedra en el camino». *Auditoría Pública* nº 79.

8. Cf. Sánchez Lerma, Gemma Angélica. «Responsabilidad contable y gestión en las sociedades públicas». *Auditoría Pública* nº 64 (2014). Pág. 105-122.

jo de caudales o efectos públicos». El artículo 15.1 de la misma Ley dispone 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».* Por su parte, el artículo 49.1 de la LFTCu establece que *«la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos».*

Y el artículo 72.1 de la LFTCu, al definir el alcance, parte de que solamente pueden incurrir en él *«las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas».* De los anteriores preceptos se desprende cómo ha de entenderse el concepto de cuentadante en cuanto requisito necesario para poder ser declarado responsable contable. Se trata, sin duda, de un concepto más amplio que el de cuentadante en sentido de persona obligada a presentar formalmente las cuentas de los fondos que gestiona ante este Tribunal de Cuentas, pues comprende a cualquier sujeto *«que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos»*, circunstancia que no solamente concurre en quienes han de cumplir dicha obligación formal.

En este sentido, la rendición de cuentas a que se refieren los artículos 15.1 de la LOTCu y 49.1 de la LFTCu ha de entenderse, en sentido amplio, referida al deber genérico que pesa sobre cualquier gestor de fondos públicos de justificar el empleo que haya dado a los mismos, deber que debe considerarse existente para todos los sujetos que tengan capacidad de decisión en materia de gasto público, estén o no obligados a presentar periódicamente rendiciones de cuentas formales. Por contraste, haría referencia a la rendición de cuentas en sentido formal y estricto la condición de «cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas» mencionada en el artículo 72.1 LFTCu para excluir que su concurrencia sea necesaria para incurrir en responsabilidad contable por alcance. Así viene entendiendo el concepto de cuentadante, a los efectos que nos ocupan, la jurisprudencia de la Sala de Justicia de este Tribunal.

Cabe citar, al respecto, la STCu 8/2012, de 8 de mayo, que se pronuncia en el sentido siguiente:

«(...) el concepto de cuentadante que ha sido defendido, de manera reiterada por esta Sala (ver, por todas, Sentencia 14/05, de 6 de octubre) no queda restringido solo a quien tiene que elevar un documento contable, que sea definido por una norma jurídica con el estricto nombre de cuenta. Ese formalismo, que ligaría el concepto de cuentadante al de elaborador necesario de una cuenta general o parcial de una entidad pública, vaciaría de gran parte de contenido a nuestra jurisdicción. De lo que se trata, en cada caso, es de analizar si el demandado ante la jurisdicción contable administró, custodió, intervino o recaudó fondos, efectos o caudales públicos».

En la misma línea, la STCu 28/2017, de 13 de julio, pone de manifiesto que:

«(...) tampoco puede olvidarse que se ha perfilado un concepto amplio de gestor y de cuentadante en los términos recogidos, entre otras, en las sentencias 21/99 de 26 de noviembre, 11/04 de 6 de abril de 2004, 12/1996 de 20 de noviembre, y 8/2007 de 6 de junio de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. La sentencia nº 3 de 12 de febrero de 2012 de la Sala de Justicia, resume la doctrina emanada de la misma sobre esta cuestión y concluye que la legitimación pasiva en los juicios de responsabilidad contable concurre en quienes "al menos" hayan participado de forma relevante en la gestión económico-financiera de la entidad que dispuso de los fondos públicos a su cargo (sentencia 7/2006, de 29 de marzo), que la condición de gestor de

caudales y efectos públicos sólo concurre en quienes los recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen (sentencia 18/04, de 13 de septiembre). Añade la sentencia de la Sala de Justicia de 12 de febrero de 2012, que la condición de cuentadante concurre en quien formalmente elabora y rinde una cuenta acreditativa de los caudales recibidos o cargados y justificativa de la inversión dada a los mismos, o data de valores, y también concurre en la persona que interviene en el proceso de la gestión o administración de fondos públicos, esto es, que de alguna manera se sitúa como un eslabón más en la cadena del ingreso o del gasto público, tomando decisiones en relación con la actividad económico-financiera del Sector Público y debiendo rendir cuenta de su labor, si bien cuando ostente capacidad de decisión sobre su uso (sentencia 4/2006, de 29 de marzo y sentencia 15/1998, de 25 de septiembre)».

- c. Infracción dolosa, o con culpa o negligencia graves, de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad.

Conforme al artículo 42.1 de la LOTCu la responsabilidad contable directa nace de cualquier acto de ejecución, o de forzar o inducir a otro a ejecutar los hechos causantes del daño, pero también de cualquier acto de cooperación en la comisión de los hechos, no excluyéndose, por tanto, la responsabilidad contable de quienes, no habiendo adoptado la decisión determinante del gasto, cooperan de manera relevante con su actuación en la ejecución de dicha decisión. En estos casos, podría entrar en juego la obediencia debida como causa de exclusión de la responsabilidad contable, pero para ello es necesario que quien invoca tal obediencia hubiese realizado, antes de cumplir lo que se le ordenaba, la advertencia escrita a que se refiere el artículo 39.1 de la LOTCu (FD 13º de la Sentencia, de 12 de noviembre de 2018, del Departamento 2º de la Sección de Enjuiciamiento).

La conducta debe ajustarse a los deberes de previsibilidad y evitación del daño y de agotamiento de la diligencia que exige la Sala de Justicia de este Tribunal de Cuentas para que no concurra negligencia grave en la acción u omisión de un gestor de fondos públicos y que son consecuencia del carácter cualificado de la diligencia profesional que se exige para la administración de los bienes y derechos de titularidad pública (SSTCu 22/2012, de 9 de diciembre; 15/2012, de 20 de junio; y 8/2008, de 28 de mayo, entre otras muchas).

- d. Relación de causa a efecto entre la acción u omisión y el daño producido.

La STCu 11/2020, de 6 de julio, al pronunciarse en relación con el requisito de la necesaria relación de causalidad entre la acción u omisión del presunto responsable contable y el daño efectivamente producido, se remite a la STCu 18/2004, de 13 de septiembre, y a la STS de 26 de septiembre de 1998, indicando que, para que haya nexo causal entre la actuación del responsable y el daño patrimonial producido, los hechos deben serle directamente atribuibles. Dicha doctrina jurisprudencial manifiesta, además, que es causa eficiente para producir el daño aquella que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complete la acción de la causa última, de manera que sea por sí misma suficiente y adecuada para dar lugar al quebrantamiento patrimonial injusto. Por otra parte, esta misma Sala de Justicia (Sentencia 25/1993, de 22 de julio) ha venido manteniendo de manera uniforme que no se incurre en responsabilidad contable por el mero hecho de ocupar un puesto o cargo que implique la gestión de unos caudales públicos que han resultado dañados, sino por haber participado en la producción de tales daños mediante el ejercicio antijurídico y doloso o gravemente negligente de las competencias propias de dicho puesto o cargo.

IV. Supuestos de responsabilidad contable

Dentro de los supuestos de la responsabilidad contable, procede distinguir el alcance, la malversación contable y un tercer género que agrupa diferentes infracciones de la legislación presupuestaria y contable.

1. Alcance

El artículo 72.1 LFTCu define el alcance como:

«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 cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas».

La Sala de Justicia de este Tribunal (Sentencias 16/2009, de 22 de julio, 6/2015, de 11 de noviembre, 18/2016, de 14 de diciembre, 26/2017, de 13 de julio, y 34/2017, de 28 de noviembre) considera alcance de los fondos, caudales o efectos de titularidad pública, no sólo los supuestos de ausencia de numerario en una cuenta o de su justificación, sino también aquellos en que resulta imposible la justificación de la inversión o destino dado a dichos fondos. Para determinar, por tanto, si los hechos enjuiciados pueden ser calificados como alcance conforme al artículo 72.1 de la LFTCu, es necesario analizar si los pagos realizados por el gestor han dado lugar a una salida de fondos sin justificar. Esto es, si, tal y como exige la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas al amparo del artículo 59.1 de la LFTCu, han producido un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a bienes o derechos determinados, pertenecientes a un ente público.

La STCu 9/2011, de 29 de junio, afirma que:

«es indiferente, al efecto de imputar responsabilidad contable por alcance, que el descubierto obedezca a la simple ausencia de numerario o a la falta de justificación por falta de soportes documentales. El alcance nace de un descubierto injustificado que surge de una cuenta, en sentido amplio, que deben rendir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales públicos, y su origen puede ser tanto la ausencia de numerario, como la ausencia de su justificación por falta de los necesarios soportes documentales».

Por su parte, la STCu 18/1997, de 3 de noviembre, establece que:

«el saldo deudor injustificado producido en la gestión llevada a cabo por el declarado responsable contable es constitutivo de alcance, en aplicación de los artículos 38.1 de la LOTCu y 49.1 de la LFTCu, en relación con el artículo 72.1 de este mismo texto legal, pues a efectos de delimitar el alcance, como ilícito contable que es, basta con que tenga lugar la falta de justificación de una partida en las cuentas que deben rendirse».

Se trata de un criterio reiteradamente sostenido por la Sala de Justicia de este Tribunal (por todas, Sentencias 4/2011, de 24 de marzo, 10/2011, de 20 de julio, y 29/2017, de 26 de septiembre).

El alcance en los fondos públicos se produce también cuando el destino que se haya dado a los mismos es ajeno a las finalidades públicas propias de la entidad pública de que se trate. Así, las SSTCu 18/2016, de 14 de diciembre, y 34/2017, de 28 de noviembre, consideran que puede nacer responsabilidad contable cuando la contraprestación que se paga con fondos públicos está completamente desconectada de las finalidades públicas a las que legalmente sirva la entidad con cuyos fondos se realiza el pago. Estos gastos en atenciones completamente ajenas a las finalidades públicas son equiparables a los pagos sin contraprestación, dado que el bien o servicio que se retribuye en este caso no redundará en provecho ni sirve a los fines

de la entidad pública con cuyos fondos se paga, por lo que ésta, en realidad, nada recibe a cambio del pago que realiza.

En la misma línea, se encuentran las SSTCu 6/2015, de 11 de noviembre, y 26/2017, de 13 de julio.

Según criterio de la Sentencia del Departamento 2º de la Sección de Enjuiciamiento, de 12 de noviembre de 2018, la doctrina establecida en las conocidas SSTs, de la Sala 3ª, de 18 de enero y 28 de noviembre de 2012, 27 de octubre de 2011 y 21 de enero de 2015, no impide que pueda ser calificado como alcance el saldo deudor generado como consecuencia de pagos cuya finalidad no forme parte de las finalidades públicas legalmente confiadas a la entidad pública afectada.

«En algunas de ellas —prosigue la indicada Sentencia— se menciona especialmente el caso de los pagos indebidos, previsto en el artículo 141.1.d) de la derogada Ley General Presupuestaria de 1988, insistiendo en que considerar incluidos los pagos indebidos en el concepto de alcance del apartado a) de dicho precepto supondría vaciar de contenido el apartado d). Ahora bien, en la vigente Ley General Presupuestaria de 2003, el precepto que se refiere a los supuestos de responsabilidad contable es el artículo 177, en cuyo apartado 1.d) no se mencionan ya los “pagos indebidos”, sino de manera más precisa, los “pagos reintegrables”, con remisión expresa para entender este concepto a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley. Pues bien, este último precepto dispone que “a los efectos de esta Ley se entiende por pago indebido el que se realiza por error material, aritmético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que excede de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor”. Resulta evidente, por tanto, que los pagos a que se refieren las demandas no encajan en este concepto de “pago indebido” del artículo 77 de la LGP vigente ni, por tanto, en el de “pago reintegrable” del artículo 177.1.d) de la misma Ley. Por lo demás, los pagos realizados para finalidades ajenas a las finalidades públicas legalmente atribuidas a la entidad pública tampoco encajan en ninguno de los demás supuestos de responsabilidad contable distinta del alcance del artículo 177.1 de la LGP por lo que considerar que el saldo deudor generado por dichos pagos en las cuentas de la entidad pública constituye alcance no vacía de contenido ninguno de esos otros supuestos».

Por otra parte, afirma dicha resolución, en los casos relativos a pagos en concepto de retribuciones a empleados municipales en cantidades superiores a las legalmente autorizadas, sí se contemplaba una situación de pago de cantidades no debidas a sus destinatarios, y podía entrar en juego, por tanto, un procedimiento administrativo de reintegro. En el caso objeto del presente procedimiento, por el contrario, no se cuestiona que los pagos realizados eran debidos a sus destinatarios (las empresas que prestaron los diferentes servicios a que se refiere la demanda). En estos casos es evidente que no cabe exigir el reintegro de los fondos a quienes los percibieron, y lo único que está en cuestión es si los bienes y servicios prestados y pagados se adquirieron y contrataron en atención a alguna finalidad pública comprendida en las competencias de la entidad pública perjudicada, para, en caso de que no fuera así, exigir, no el reintegro a los perceptores de los pagos, sino la indemnización del daño a los gestores de fondos públicos que los decidieron.

Desde otra perspectiva (FD 8º de la citada Sentencia de 12 de noviembre de 2018, del Departamento 2º de la Sección de Enjuiciamiento), la jurisprudencia de la Sala de Justicia de este Tribunal de Cuentas ha establecido que el cumplimiento de las formalidades legalmente previstas en los procedimientos de gasto público no excluye que un gasto pueda ser considerado alcance, cuando el gasto se haya realizado con una finalidad extraña a los fines públicos legalmente confiados a la entidad, de la misma manera que, en sentido contrario, la infracción de las normas que regulan los procedimientos de gasto no genera por sí sola responsabilidad contable por alcance, cuando el gasto esté justificado en razón de esos fines públicos.



Los citados pronunciamientos fueron confirmados por la STCu 14/2019, de 26 de julio. A su vez, dicha sentencia de apelación ha devenido firme, dado que la Sala 3ª del TS ha inadmitido a trámite todos los recursos de casación interpuestos contra la misma.

En la misma línea, la STCu 29/2017, de 26 de septiembre, afirma lo siguiente:

«Siendo muy importante la formalidad en los documentos justificativos, cabe matizar (...) que la obligación que incumbe a todo gestor de fondos públicos de rendir cuentas de su gestión no puede entenderse cumplida simplemente con la justificación formal de los pagos realizados, sino que debe explicar, con la imprescindible actividad probatoria, el destino o inversión dado a los fondos públicos cuya gestión tiene encomendada. Es cierto, por tanto, que la justificación, en ningún caso, puede quedar al libre arbitrio del que gestiona y maneja los caudales o efectos públicos, sino que ha de acomodarse a lo legal y reglamentariamente dispuesto, de suerte que los documentos que sirvan de soporte a los pagos realizados reúnan una serie de requisitos formales. Pero, además, es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos sea el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso, puede entenderse debidamente cumplida la obligación personalísima de rendir cuentas que incumbe a todo el que tiene a su cargo la gestión de caudales o fondos públicos.»

El Tribunal Constitucional, en relación con la potestad de gasto público con cargo a los propios presupuestos, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, tiene declarado que esta potestad no puede erigirse *«en núcleo que absorba competencias de las que se carece, ni la financiación o subvención tiene otra justificación que la de ser aplicada a actividades en las que, por razón de la materia, la Administración, sea estatal o autonómica, ostente competencias (SSTC, entre otras, 30/1982, de 30 de junio; 95/1986, de 10 de julio; 146/1986, de 25 de noviembre; y 201/1988, de 27 de octubre)»* [STC 14/1989, de 26 de enero, FJ 2].

En la misma dirección, con una referencia ya más específica a la potestad de gasto de las Comunidades Autónomas, ha señalado también que su autonomía financiera, si bien garantiza la plena disposición de medios financieros, no supone que dicha potestad *«permita a las Comunidades Autónomas financiar o subvencionar cualquier clase de actividad, sino tan solo aquellas sobre las cuales tengan competencias, pues la potestad de gasto no es título competencial que pueda alterar el orden de competencias diseñado por la Constitución y los EE.AA., y así bien claramente lo establece el art. 1.1. de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, al vincular la autonomía financiera al “desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyen las Leyes y sus respectivos Estatutos”»* (*ibídem*).

En igual sentido, el artículo 133.4 de nuestro texto constitucional señala que las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos, de acuerdo con las leyes.

En lo que afecta al margen de actuación de los gestores de los fondos públicos, la STCu 18/2016, de 14 de diciembre, con cita de la STCu 14/2009, de 8 de julio, proclama con especial énfasis que la responsabilidad contable no puede surgir en el contexto de controversias relativas a la oportunidad de determinada decisión económica y financiera, a la eficiencia en la administración de los factores productivos o a la eficacia en la consecución de los objetivos marcados (Cf. STS, Sala 3ª, de 2 de noviembre de 2005, Roj 8398/2005).

La mencionada doctrina (SSTCu 8/2013, de 6 de marzo; 2/2011, de 28 de febrero; y 1/2011, de 28 de febrero) distingue entre la función fiscalizadora del Tribunal, que sí tiene en cuenta los indicados principios, y la función jurisdiccional, cuyos reproches se atienen estrictamente a la infracción de la legalidad vigente.

Un criterio más matizado se encuentra en la Sentencia 4/2021, de 2 de junio, del Departamento 1º de la Sección de Enjuiciamiento del TCu, que, con fundamento en el artículo 31.2 de la Constitución, la STS, Sala 3ª, de 30 de enero de 2012, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, y la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, señala que el daño al erario público se produce no solo cuando se pagan con dinero público servicios que no se reciben, sino también cuando los recibidos no se ajustan cuantitativamente al precio pagado por ellos —que debió ser inferior— o cuando tales servicios no resultan **necesarios** para el cumplimiento de los **finés** oficiales, públicos e institucionales de la administración que los ha contratado.

En tal sentido, prosigue esta última resolución, *«la ineficiencia extrema en la gestión de los bienes y derechos de titularidad pública implica despilfarro y puede generar responsabilidad contable»*.

Este criterio estaría en consonancia con lo manifestado en el FD 3º de la STS, Sala 2ª, 277/2018 (caso Noos) de fecha, 8 de junio, cuando afirma, sobre el supuesto enjuiciado, que:

«Puede debatirse que fuese una inversión rentable, que eran fácilmente imaginables otras fórmulas económicamente preferibles para alcanzar los mismos o más logrados objetivos, que el gasto era superfluo... Pero todas esas valoraciones, al menos antes de la reforma de 2015, quedaban al margen del derecho penal (a salvo de la eventual prevaricación): ese tipo de conductas podían hacerse acreedores de un reproche político, y también, muy probablemente, a través del mecanismo de responsabilidad contable merecer una contundente reacción jurídica; pero no el reproche penal que incorporaba entonces el delito de malversación»⁹.

2. Malversación contable

El artículo 72.2 LFTCu considera, a los mismos efectos que el alcance, que estamos en presencia de malversación de caudales o efectos públicos cuando se produzca *«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»*.

Según el Diccionario de la RAE el término sustraer no sólo es la acción de apropiación, sino «apartar o separar», por lo que dentro de la acción de sustraer se inserta la acción de disponer de forma definitiva (STS, Sala 2ª, nº 749/2022, de 13 de septiembre).

Procede señalar que vuelve a constatarse cierto paralelismo entre la malversación contable y la figura de la malversación penal, después de la reforma del Capítulo VII del Título XIX del Libro II del Código Penal (artículos 432 a 435 bis), llevada a cabo en virtud de la Ley Orgánica 14/2022, de 22 de diciembre.

Dicha reforma, según el Auto de 13 de febrero de 2023, Causa Especial nº 20907/2017, de la Sala 2ª del TS, diferencia la apropiación de fondos por parte del autor, ya sea para sí o para un tercero (artículo 432); el uso privado y temporal de bienes públicos sin el propósito de apoderamiento (artículo 432 bis); y el simple desvío presupuestario de fondos o gastos de difícil justificación (artículo 433).

9. Cubillo Rodríguez, Carlos. *Aspectos Jurídicos del Despilfarro en la Gestión de los Fondos Públicos*. Dykinson. 2019. Págs. 285 y 286. Dicho autor indica que *«responsable contable sería el gestor que provoca un despilfarro patrimonial en el Sector Público en el que actúa, pero lo hace mediante el incumplimiento de una determinada normativa, la reguladora de la actividad económico-financiera pública, esto es, la que rige los requisitos materiales y formales exigibles a las operaciones de ingresos y gastos en el Sector Público»*.

Según proclama el mencionado Auto, el artículo 432 CP incluye, en su tipicidad, tanto a quien se apropia de los fondos públicos como a quien, quebrantando su deber de lealtad en la administración, decide darles una finalidad inequívocamente ilegal.

«De ahí —continúa la citada Resolución— que los actos de manifiesta deslealtad en la administración de los fondos públicos seguirán teniendo cobertura en el artículo 432 del CP. Entender que los “tres niveles de malversación” a que se refiere la Exposición de Motivos, con la consiguiente reordenación de los nuevos tipos penales, ha degradado la relevancia típica de la administración de los fondos públicos no puede ser aceptado. De hecho, conduciría a la inadmisibile incongruencia de premiar al funcionario que administra fondos públicos frente al particular que toma decisiones sólo relevantes para un patrimonio privado. No se olvide que el artículo 252 del CP castiga al particular con penas que pueden llegar, en función de las circunstancias agravatorias precisadas en el artículo 250 del CP, hasta los 8 años de prisión —10 años si se tratara de un delito continuado—, siempre que infrinja las facultades que le hayan sido concedidas para administrar un patrimonio ajeno, excediéndose en el ejercicio de las mismas. Admitir que los actos de deslealtad de una autoridad o funcionario público ya no tienen cabida en la definición de “apropiarse” y han de ser tratados con arreglo a los nuevos arts. 432 bis y 433, nos situaría en un escenario de inasumible incongruencia. El particular que excede de la habilitación que le ha sido concedida para definir el destino de los fondos privados cuya administración le ha sido atribuida puede ser castigado con penas de hasta 8 años de prisión y la autoridad o funcionario que hace lo propio con fondos públicos puede ser premiado, en función de los casos, hasta con pena de multa».

Teniendo en cuenta lo expuesto, debe concluirse que, en el ámbito de la jurisdicción contable, resulta coherente sostener que la utilización del verbo sustraer en la definición de la malversación contable (artículo 72.2 LFTCu) comporta que la responsabilidad contable tiene lugar no sólo ante la apropiación de los fondos públicos, sino también en los casos de manifiesta deslealtad en su administración.

El Decreto de la Fiscalía General del Estado, de fecha 25 de enero de 2023, sostiene que:

«Los supuestos excepcionales de despilfarro punible castigados con arreglo al artículo 432.1 (versión LO 1/2015) en los que, a pesar de ofrecerse una aplicación pública —aunque desviada— al patrimonio gestionado, se constate un perjuicio para el erario, pueden considerarse ahora simultáneamente subsumibles en los arts. 252 y 433 CP. La Sala Segunda del Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de castigar el despilfarro con arreglo al artículo 432.1 CP. En concreto, la STS 277/2018, de 8 de junio, precisa que “la gestión desidiosa o incluso desleal o dilapidadora (inversiones en fines o bienes de dudosa utilidad social) —el despilfarro— no quedaban ineludiblemente inculcados en la malversación. Ahora eso es más factible por la remodelación que se ha efectuado de esa tipicidad asimilándola a la administración desleal (art. 252 CP)”».

Consideramos que, desde el punto de vista de la responsabilidad contable, acciones tales como la enajenación de bienes del Erario público a un precio muy inferior a su valor real de mercado, la adquisición de bienes y servicios por un precio muy superior a su valor real (sobrecostes de obras públicas que no tienen explicación) o la ordenación de gastos injustificados debieran subsumirse, al menos, en la figura del alcance.

Por otra parte, la previsión establecida en el mencionado artículo 72.2 LFTCu sobre la aplicación a usos propios o ajenos por parte de la persona que tenga a su cargo los caudales o efectos públicos está directamente relacionada con el artículo 432 bis CP.

En efecto, dicho precepto castiga a la autoridad o funcionario público que, sin ánimo de apropiárselo, destinare a usos privativos el patrimonio público puesto a su cargo por razón de sus funciones o con ocasión de las mismas.

Se trata de la malversación de uso, que ha tenido un reconocimiento restrictivo por parte de la jurisprudencia (ver ATS, de 13 de febrero de 2023, con cita de las SSTs de 30 de noviembre de 1994, 3 de febrero de 1995, 657/2004, de 19 de mayo, y 497/2012, de 4 de junio).

En el ámbito contable, tanto la sustracción de fondos públicos como su aplicación a usos propios o ajenos comportará para su agente la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados.

Debe destacarse que, si bien la aplicación de los caudales o efectos objeto de la malversación contable puede serlo a usos propios o ajenos, éstos deben tener carácter privado, bien de quien los tenga a su cargo, bien de persona diferente.

Ahora bien, el desvío presupuestario contemplado en el artículo 433 CP no constituye un supuesto de malversación contable, pues el artículo 72.2 LFTCu no incluye la acción de dar a los fondos públicos un destino de naturaleza pública diferente al que tenían asignado por la normativa presupuestaria correspondiente, sin perjuicio de que el mencionado hecho pueda ser constitutivo de responsabilidad contable distinta del alcance o de la malversación contable, que examinaremos posteriormente.

A este respecto, procede señalar que la LFTCu acude a fuentes penales, a fin de configurar la malversación contable del artículo 72.2, y en el texto se aprecia la recepción de los artículos 394 y 396 del CP de 1973, pero no de lo establecido en el artículo 397 del mencionado texto punitivo.

Resultan especialmente interesantes, a efectos de declarar dicha responsabilidad contable distinta del alcance o de la malversación contable, las consideraciones que realiza la Sala Penal del TS en el Auto citado, de fecha 13 de febrero de 2023, en relación con el vigente artículo 433 CP, por su evidente conexión con la legislación presupuestaria, que enumera los diferentes supuestos de responsabilidad contable.

La Sala 2ª manifiesta lo siguiente:

«El precepto introducido por la reforma de 2022 (se refiere al artículo 433 CP) es una copia literal del predemocrático art. 397 del CP. La única diferencia radica en que, mientras que el Código Penal ya histórico castigaba esa conducta con las penas de multa e inhabilitación, ahora el delito puede castigarse, en su forma agravada, con una pena de prisión cuando “...resultare daño o entorpecimiento graves al servicio público”. El legislador ha entendido que en supuestos de ausencia de ánimo de lucro, en los que el patrimonio público se vincula a una finalidad pública, eso sí, distinta de aquella a la que inicialmente estuviere destinado, la pena ha de atenuarse sensiblemente, hasta el punto de que, en aquellos casos en que no queda acreditado ese daño o entorpecimiento graves, las penas pueden limitarse a una multa e inhabilitación.

Bajo la vigencia del Código Penal de 1995, que derogó el precepto cuyo enunciado ahora se restablece, la jurisprudencia había declarado reiteradamente el carácter atípico del destino de los caudales públicos a un fin ajeno —pero también público— al expresamente previsto (por todas, cfr. SSTS 914/2012, 9 de noviembre).

Tiene toda la lógica que en aquellos casos en los que la decisión de la autoridad o funcionario público encargado de la administración del patrimonio del Estado se limite a una corrección presupuestaria operada fuera de los términos legales, el legislador advierta una diferencia valorativa frente a otros actos apoderativos o de simple utilización no lucrativa.

Cuestión distinta es que la infracción de las normas reguladoras de las transferencias de una partida a otra presupuestaria adquiera ahora relevancia penal. De hecho, la dogmática siempre mostró un criterio contrario a la vigencia del art. 397 —ahora reescrito por el artículo 433—, al estimar que contrariaba el principio de intervención mínima que ha de informar la aplicación de la norma penal.

Sostener que esas transferencias no tienen que ser constitutivas de delito no significa apostar por su irrelevancia jurídica. De hecho, la Directiva 2017/1371, 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho Penal, incluye en el concepto de malversación “...utilizar activos de forma contraria a los fines para los que estaban previstos”, pero condiciona su protección reforzada a que esa utilización “...perjudique de cualquier manera a los intereses financieros de la Unión».

Ya en el ámbito del derecho administrativo, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, consagra en su artículo 42 el principio de especialidad de los créditos y establece que: “los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley”. Y el art. 51 señala que “la cuantía y finalidad de los créditos contenidos en los presupuestos de gastos sólo podrán ser modificadas durante el ejercicio, dentro de los límites y con arreglo al procedimiento establecido...».

La vulneración de esas normas puede generar una responsabilidad patrimonial que se define y sanciona en los artículos 176 y 177 de la Ley Presupuestaria».

Dicha responsabilidad patrimonial es de naturaleza contable, de acuerdo con lo indicado en el artículo 180 de la Ley General Presupuestaria (en adelante LGP) y en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el título VII de la Ley General Presupuestaria.

Cabe constatar que la redacción de la malversación contable, según los estrictos términos en que aparece configurada en el artículo 72.2 LFTCu, habilita claramente para el enjuiciamiento contable de aquellas conductas que supongan el uso indebido de los fondos públicos en las formas que han sido analizadas en este epígrafe, con independencia de que exista causa penal que investigue tales hechos, por cuanto la fase probatoria del proceso contable puede determinar, conforme a su legislación sustantiva y procesal, la existencia del ilícito contable en el ámbito de su competencia.

3. Responsabilidades distintas del alcance o de la malversación contable

Junto a la responsabilidad derivada del alcance y de la malversación contable, la legislación contempla otras acciones que pueden dar lugar a la existencia de responsabilidad contable.

No existe un tratamiento sistemático de las mismas en la LOTCu ni en la LFTCu, sino que debe acudir a la legislación presupuestaria. Ello tiene consecuencias en la forma en que se lleva a cabo su determinación y respecto de los procedimientos previstos para la exigencia de tales responsabilidades.

El artículo 177.1 LGP, después de mencionar el alcance y la malversación en la administración de los fondos públicos, consigna las siguientes infracciones:

- 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.
- Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.
- No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones.
- Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurren los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta ley.

Este último precepto indica que:

«Las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el artículo 2 de esta ley que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta ley, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquellos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder».

En todo caso, debe destacarse que la mera infracción formal del procedimiento presupuestario o contable no conlleva necesariamente la existencia de la mencionada responsabilidad. Resulta imprescindible que se haya producido un perjuicio cuantificable en los fondos públicos y que la conducta, al menos, sea calificada como gravemente culposa o negligente.

Cuando existan indicios de alcance o malversación contable, la responsabilidad será exigida por el Tribunal de Cuentas mediante el procedimiento de reintegro por alcance, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 y 74 LFTCu.

En los supuestos previstos en los apartados b) a f) del apartado 1 del artículo 177 LGP, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas, a los efectos prevenidos en el artículo 41, apartado 1, de la LOTCu, la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado.

Conviene hacer dos precisiones en este último caso. La primera es que el artículo 41.1 LOTCu regula la facultad de avocación por parte del Tribunal de Cuentas respecto de los expedientes administrativos de responsabilidad contable, con obligación de la Autoridad que acordase la incoación de comunicarlo al Tribunal. Por otra parte, compete al Tribunal, a través de la Sala de Justicia (artículo 54.1.a) LFTCu), la revisión jurisdiccional de las resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en las que se declaren responsabilidades contables.

Como señala Cortell Giner ¹⁰, ni la LOTCu ni la LFTCu regulan la potestad de las Administraciones para incoar estos procedimientos administrativos, sino que corresponde a la legislación administrativa específica atribuir, a las diferentes Administraciones, en régimen de autotutela, la potestad de exigir estas responsabilidades contables.

La regulación de la exigencia de responsabilidad contable por vía administrativa se inicia con la LGP, de 4 de enero de 1977, y con ciertas modificaciones pasa al Texto Refundido de la LGP, de 23 de septiembre de 1988 (artículos 140 a 146).

En la actualidad, la normativa está residenciada en los artículos 176 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, según se ha indicado anteriormente.

Según observa Cubillo Rodríguez¹¹, los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance se reiteran en el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que añade como infracciones económico-presupuestarias diversas vulneraciones de la legalidad de sostenibilidad financiera y estabilidad presupuestaria.

Al respecto, el artículo 31.1 de la mencionada Ley 19/2013 dispone que tales hechos se pondrán en conocimiento del Tribunal de Cuentas por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable. Cabe entender, por tanto, que el legislador establece nuevas responsabilidades contables, a la vista de los perjuicios econó-

10. Cortell Giner, Robert P. *Auditoría Pública: revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*. Nº 19, 1999. «Los expedientes administrativos de responsabilidad contable». Págs. 64-67.

11. Cubillo Rodríguez, Carlos. *Consejo General del Poder Judicial. Formación Continua. Encuentro con el Tribunal de Cuentas*, 26-28 de septiembre de 2016. «La responsabilidad contable: nuevas perspectivas». Pág. 21.

micos que se pueden originar en los caudales públicos como consecuencia de la inobservancia de las obligaciones establecidas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

El artículo 26.2.b).8º de la referida Ley 19/2013 concretamente determina que las personas comprendidas en el ámbito de su actuación «*gestionarán, protegerán y conservarán adecuadamente los recursos públicos, que no podrán ser utilizados para actividades que no sean las permitidas por la normativa que sea de aplicación*».

Ciertamente, será el Pleno del TCu el que decida la avocación del conocimiento del asunto, pero, en todo caso, conviene destacar que aquellas personas encargadas de la gestión o control de los fondos públicos tienen la obligación de poner en conocimiento de los órganos competentes la existencia de indicios de responsabilidad contable, a fin de que se inicie el correspondiente expediente administrativo.

Si se produce la avocación, el artículo 3 e) de la LFTCu indica que el expediente será trasladado a la Sección de Enjuiciamiento, a fin de que el Consejero de Cuentas proceda a la incoación del juicio de cuentas, de acuerdo con el artículo 68.1 de la LFTCu¹².

En el caso de que el Pleno del TCu se pronuncie por la no avocación, deberá estarse a lo estipulado en el Título VII de la LGP.

El artículo 180 LGP señala que:

«El acuerdo de incoación, el nombramiento de instructor y la resolución del expediente corresponderán al Gobierno cuando se trate de personas que, de conformidad con el ordenamiento vigente, tengan la condición de autoridad, y en los demás casos al Ministro de Hacienda. Las competencias atribuidas al Ministro de Hacienda, corresponderán al de Trabajo y Asuntos Sociales, en las responsabilidades relativas a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social».

El procedimiento se regula en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el título VII de la Ley General Presupuestaria.

Conforme al artículo 2 del citado Real Decreto, los expedientes podrán originarse por alguna de las siguientes vías: a) En virtud de comunicaciones que dirijan al Ministro de Economía y Hacienda los Jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos; b) Por los informes de auditoría y demás actuaciones que competen a la Intervención General de la Administración del Estado; c) Por las inspecciones de servicios que se realicen; y d) Por denuncia, investigación administrativa u otra causa que ponga de manifiesto la posible existencia de dichas infracciones.

Las comunicaciones, informes o documentos que, a tales efectos, se remitan al Ministerio de Economía y Hacienda deberán contener los datos, antecedentes y precisiones necesarias para que se pueda efectuar la calificación de las posibles infracciones y la identificación del presunto o presuntos responsables. Si las comunicaciones, informes y documentación recibida por el Ministerio de Economía y Hacienda carecieran de tales precisiones, o no incluyeran los datos y antecedentes necesarios a los fines indicados, dicho Departamento recabará la am-

12. Sola Fernández, Mariano F. *Tribunal de Cuentas. Seminarios 1994-1995*. «La avocación de expedientes administrativos de responsabilidad contable». Dicho autor afirma que la avocación participa de la naturaleza jurídica de las actuaciones previas, orientadas al enjuiciamiento contable. Pág. 229.

pliación de datos que sea pertinente. En su caso, el Ministro de Economía y Hacienda podrá acordar la instrucción de una información reservada, con anterioridad al acuerdo de incoación de expediente por el Órgano competente (artículo 2.2 y 2.3 del Decreto 700/1988).

El plazo máximo de tramitación y notificación de la resolución de los expedientes administrativos será de seis meses (artículo 3.3 del RD 700/1988, introducido por la disposición final 1ª del RD 716/2019, de 5 de diciembre).

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, se tendrán en cuentas sus respectivas Leyes de Hacienda Pública, en cuanto a las infracciones contables, procedimiento y plazo de tramitación¹³. En caso contrario, se aplicará la legislación estatal¹⁴.

Debe destacarse que la Ley 14/2014, de 29 de diciembre, de finanzas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, amplía los supuestos de responsabilidad contable, por cuanto incluye el incumplimiento de las obligaciones de suministro de información y de transparencia derivadas de la legislación en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (artículo 142.1 f). El número 2 del artículo 142, en este sentido, dispone que «*constituirán acciones y omisiones de las que resultan la obligación de indemnizar a la hacienda de la comunidad autónoma o a la correspondiente entidad instrumental las previstas en el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno*». Las mencionadas responsabilidades se exigirán mediante expediente administrativo, de conformidad con el artículo 143.1 de la citada Ley 14/2014.

El artículo 28 de la Ley 19/2013 establece como infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria, entre otras, el incumplimiento de la obligación de destinar íntegramente los ingresos obtenidos por encima de los previstos en el presupuesto a la reducción del nivel de deuda pública de conformidad con lo previsto en el artículo 12.5 de LO 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y el incumplimiento de la obligación del destino del superávit presupuestario a la reducción del nivel de endeudamiento neto en los términos previstos en el artículo 32 de dicha Ley; la realización de operaciones de crédito y emisiones de deudas que no cuenten con la preceptiva autorización o, habiéndola obtenido, no se cumpla con lo en ella previsto o se superen los límites previstos en la LO 2/2012, de 27 de abril, la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RDL 2/2004, de 5 de marzo; la no adopción en plazo de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento, cuando se haya formulado la advertencia prevista en el artículo 19 de la LO 2/2012; y la suscripción de un Convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas previsto en el artículo 20.3 de la LO 2/2012.

13. Ver Ley de Cantabria 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas (artículos 166 y ss); Ley 11/2013, de 21 de octubre, de Hacienda Pública de La Rioja (artículos 169 y ss); Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley de Hacienda de Castilla-La Mancha (artículos 115 y ss); Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria (artículos 155 y ss); Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones de la Comunitat Valenciana (artículos 144 y ss); y Ley 5/2007, de 19 de abril, General de Hacienda Pública de Extremadura (artículos 153 y ss).

14. El Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido del Régimen Económico y Presupuestario de Asturias determina, en su artículo 66, las autoridades, funcionarios y personal responsable contablemente, pero no enumera las infracciones ni regula el procedimiento, por lo que se estará, en tales aspectos a la legislación estatal.

Por otra parte, el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, Texto Refundido de la Ley General de Hacienda Pública de la Junta de Andalucía; la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra; el Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, Texto Refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia; la Ley 2/2006, de 3 de mayo, de la Hacienda y del Sector Público de la Comunidad de Castilla y León; el Decreto Legislativo 1/2000, de 29 de junio, Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón; el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, Texto Refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña; la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid; y el Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia, introducen como supuesto de responsabilidad contable la no rendición de cuentas, hacerlo con notable retraso o presentarlas con graves defectos, además de los previstos en el RD 700/1988, de 1 de julio.

En el ámbito de las entidades locales, la potestad para iniciar este procedimiento viene siendo reconocida a través del artículo 78.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, o bien con base en el artículo 145.3 de la Ley 30/1992, hoy sustituido por el artículo 36.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, donde se dispone que *«la Administración instruirá igual procedimiento a las autoridades y demás personal a su servicio por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiere concurrido dolo, o culpa o negligencia graves»*. Se entiende que tal atribución lleva implícita la facultad de exigir responsabilidades contables por vía administrativa. De manera supletoria, procede que los entes locales apliquen el citado RD 700/1988¹⁵.

La Sala de Justicia del TCu mantiene dicho criterio, cuando resuelve los recursos que cabe interponer, de acuerdo con el artículo 41.2 LOTCu, contra las resoluciones de los expedientes administrativos, que declaran la existencia de responsabilidades contables, tramitados por las Corporaciones Locales (SS 20/2005, de 28 de octubre; 3/2009, de 25 de febrero; y 13/2011, de 21 de julio).

Procede identificar, dentro de la Administración Local, la debida correspondencia con los cargos previstos en el RD 700/1988, de 1 de julio. El acuerdo de incoación, el nombramiento de instructor y la resolución del expediente corresponderán al Pleno cuando se trate de personas que, de conformidad con el ordenamiento vigente, tengan la condición de autoridad, y en los demás casos al alcalde, con base en lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases del Régimen Local. La Intervención y/o Tesorería Municipal asumen las funciones de la Inspección General del Ministerio, y la Secretaría General del Ayuntamiento las de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.

La sentencia 3/2009, de 25 de febrero, de la Sala de Justicia señala que *«no hay obstáculo legal alguno, por tanto, para reconocer al alcalde competencia legal para decidir sobre la incoación de este tipo de expedientes»*.

15. En este sentido se pronuncia Fortes González, Ana Isabel. Tesis Doctoral. «La responsabilidad administrativa de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas». Universidad de Salamanca, Campus de Excelencia Internacional. Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Salamanca 2013. Págs. 451 y 452.

Por medio de este expediente se puede exigir la correspondiente indemnización al recaudador municipal por haber dado lugar a la prescripción de valores.

En efecto, la responsabilidad contable derivada de la administración de recursos públicos sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro (artículo 177.1 b) de la LGP), nace como consecuencia del vencimiento del plazo de prescripción fiscal, es decir, cuando los valores de los que era titular el Ayuntamiento, gestionados por el recaudador, quedan perjudicados de tal manera que no pueden ser exigibles a los particulares titulares de esa deuda. En el supuesto de que haya tenido lugar la prescripción extintiva de derechos económicos de titularidad municipal, existe un perjuicio real, evaluable económicamente e individualizado en las cuentas concretas de la Corporación municipal, lo que legitima a esta última para exigir el reintegro de los daños y abono de intereses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59.1 LFTCu (sentencia de la Sala 3ª TS, de 26 de mayo de 2011).

En este contexto, debe mencionarse el artículo 4 del RD 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. El precepto hace referencia al control interno de la gestión económico-financiera y presupuestaria y a la función de contabilidad.

El control interno comprende la función interventora y el control financiero en las modalidades de función de control permanente y la auditoría pública, incluyéndose en ambas el control de eficacia referido en el artículo 213 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

El ejercicio del control financiero incluye el control de subvenciones y ayudas públicas, el informe de los proyectos de presupuestos y de los expedientes de modificación de estos, la emisión de informe previo a la concertación o modificación de las operaciones de crédito, la emisión de informe previo a la aprobación de la liquidación del presupuesto, la emisión de informes, dictámenes y propuestas sobre materia económico-financiera o presupuestaria, y la emisión de informes y certificados de la misma naturaleza y su remisión a los órganos que establezca su normativa específica.

Especial importancia tiene el artículo 5.2 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Dicho precepto señala que, cuando en la práctica de un control, el órgano interventor aprecie que los hechos pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales lo pondrá en conocimiento del órgano competente, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a. Cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito, las responsabilidades se exigirán ante los Tribunales de Justicia competentes y se tramitarán por el procedimiento ordinario aplicable, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas conozca, en el ámbito de sus competencias, de aquellos hechos que hayan originado menoscabo de fondos públicos.
- b. En el caso de que se trate de hechos relativos a infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria de las previstas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, dará traslado de las actuaciones al órgano competente, sin perjuicio de poner los hechos en conocimiento del Tribunal de Cuentas a los oportunos efectos.

c. En los demás casos, se estará con carácter general a lo previsto en la LOTCu y la LFTCu.

La mencionada regulación constituye un modelo actualizado de colaboración entre el control interno y externo, en el ámbito de los entes locales, pues hace referencia a las infracciones contenidas en la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que tienen un relevante impacto en la gestión económica y presupuestaria de dichos entes.

En el ámbito de las universidades públicas, la sentencia 15/2010, de 8 de julio, de la Sala de Justicia del TCU, también reconoce la aplicación del RD 700/1988, de 1 de julio, en relación con un concreto supuesto de exigencia de responsabilidad contable.

Por su parte, la STCu 18/2013, de 17 de septiembre, inadmite, por falta de jurisdicción, el recurso interpuesto contra la Resolución Rectoral de la Universidad Politécnica de Madrid, pues considera competente para el enjuiciamiento de la cuestión controvertida a la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que lo interesado es la declaración de nulidad del acto administrativo.

Según expone dicha sentencia, la resolución recurrida puso fin a un procedimiento administrativo de reintegro de las cantidades satisfechas indebidamente en nómina a un docente (recurrente) al exceder del límite fijado por el artículo 5.1.a) del RD 1930/1984, que desarrolla el artículo 45.1 de la Ley de Reforma Universitaria, y no a un procedimiento administrativo de responsabilidad contable regulado por el RD 700/1988, de 1 de julio. La propia Resolución Rectoral, objeto del recurso, señala que se ha tenido en cuenta para la tramitación del expediente administrativo la Orden del Consejero de Presidencia y Hacienda de la Comunidad de Madrid, de fecha 23 de mayo de 2001, por la que se establece el procedimiento de reintegro de las cantidades satisfechas indebidamente en nómina al personal de la Comunidad de Madrid, y es esta Orden la que determina la obligación de reintegro por parte del perceptor de las retribuciones percibidas en exceso.

Señala la reiterada S. 18/2013 que los expedientes administrativos de responsabilidad contable se incoan, a diferencia de los procedimientos administrativos de responsabilidad patrimonial, no al perceptor de las retribuciones, sino a las autoridades y personal que adopten la resolución o realicen el acto determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública (artículo 131 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, de la Hacienda de la Comunidad de Madrid), por el daño producido a los fondos públicos como consecuencia de la comisión de alguna de las infracciones contempladas, en el presente caso, en los apartados b) al g) del número 1 del artículo 130 de la mencionada Ley de Hacienda de la Comunidad de Madrid, es decir, que se originen por administrar los recursos de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, sin sujetarse a las disposiciones que regulan su reconocimiento y recaudación en la Tesorería, comprometer gastos y reconocer obligaciones sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la Ley de Hacienda o en la de Presupuestos que sea aplicable, dar lugar a pagos indebidos al reconocer las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas, no rendir las cuentas reglamentarias exigidas o presentarlas con graves defectos, no justificar la inversión de los fondos relativos a la expedición de órdenes de pagos a justificar a los anticipos de caja fija y cualquier otro acto o resolución que se realice con infracción de dicha Ley.

V. Formación de pieza separada

En relación con la exigencia de responsabilidades distintas del alcance o de la malversación contable, cabe señalar que, cuando los hechos son detectados una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, seguidos como consecuencia del ejercicio de la potestad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, lo procedente es la formación de la denominada pieza separada, que compete acordar al Consejero de Cuentas del pertinente departamento de fiscalización, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Abogado del Estado, con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, a fin de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos (artículo 45 LFTCu).

Dispone el apartado 2 del referido artículo que la pieza separada:

«contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada y cuantos soliciten el Ministerio Fiscal, el Letrado del Estado o el presunto responsable si hubiere comparecido. Una vez ultimada se remitirá la pieza a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas».

Respecto de la naturaleza de esta actuación, debe indicarse que si bien la STS, Sala 3ª, de 27 de mayo de 1995, afirma que esa fase tiene carácter jurisdiccional, después de analizar los fundamentos de la pieza separada y de tener en cuenta posteriores pronunciamientos de la Sala 3ª TS, cabe concluir que estamos en presencia de una actuación de carácter administrativo, que es la que corresponde al conjunto de las actuaciones previas recogidas en el Capítulo XI del Título IV LFTCu, donde se ubica el artículo 45 LFTCu.

En este sentido, el propio Informe del Pleno del Consejo General del Poder Judicial, de fecha 29 de enero de 1986, en relación con el Anteproyecto de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se muestra contrario a que se atribuya naturaleza judicial a esa fase previa, por cuanto se trata más bien de un expediente administrativo.

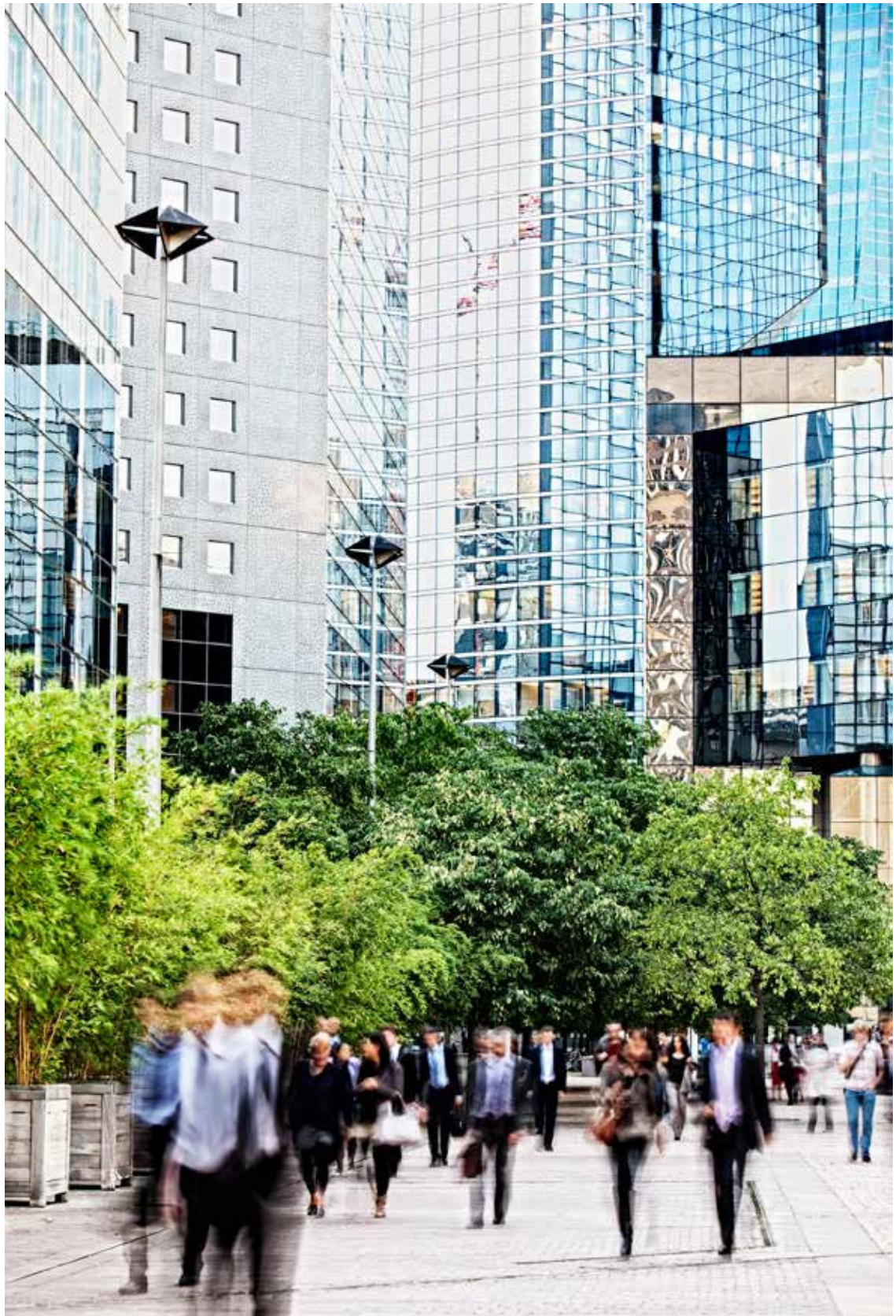
Además, la Memoria que acompaña al Proyecto de LFTCu afirma taxativamente que no pueden configurarse las actuaciones previas al ejercicio de pretensiones de responsabilidad contable como de naturaleza jurisdiccional, por estar equiparadas al expediente administrativo.

Por otra parte, debe indicarse que únicamente el Presidente de la Sección de Enjuiciamiento y los Consejeros adscritos a dicha Sección son los que tienen atribuida la potestad jurisdiccional contable, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11, 12, 14, 68.1, 73.1 y 76.1 LFTCu.

Los Consejeros de la Sección de Fiscalización no tienen, en ningún caso, la consideración de órganos de la jurisdicción contable (Auto de la Sala de Justicia del TCu, de fecha 25 de noviembre de 1999).

En el mismo sentido, el Auto de la Sala de Justicia del TCu, de 23 de octubre de 1995, señala que:

«En lo que respecta a la naturaleza, no es hoy nada novedoso afirmar, a la luz de la doctrina vertida por nuestro Tribunal Constitucional, primordialmente en el fundamento jurídico 4º de la Sentencia 18/1991, de 31 de enero, que las actuaciones previas —y la pieza separada lo es— no tienen naturaleza jurisdiccional (piénsese que las funciones jurisdiccionales contables se atribuyen, ex arts. 24 y 25 de la Ley Orgánica, 11, 12, 52, 53 y 54 de la de Funcionamiento y preceptos concordantes de ambos textos, a los Consejeros de Cuentas integrados en la Sección



de Enjuiciamiento, bien como órganos de primera instancia o adscritos a la Sala, y que reconocérselas a los de la Sección de Fiscalización que forman y tramitan la pieza separada sería tanto como darles consideración de juez ordinario predeterminado por la Ley) pero, en todo caso, “están estrechamente vinculadas al enjuiciamiento estricto por responsabilidades contables”».

La STS, Sala 3ª, nº 1244/19, de fecha 25 de septiembre de 2019, analiza la configuración de la fase previa al procedimiento de reintegro por alcance (artículos 46 y 47 LFTCu) y concluye que se trata de actuaciones de naturaleza administrativa.

Dado que tanto la pieza separada como las actuaciones previstas en los artículos 46 y 47 LFTCu tienen la misma finalidad de preparación de la ulterior fase jurisdiccional, procede aplicar la doctrina de la mencionada resolución también a la pieza separada¹⁶.

Por tanto, la pieza separada no tiene naturaleza jurisdiccional y deriva de un procedimiento de fiscalización terminado.

Asimismo, la ley habla de formación de pieza separada y no de instrucción. Ello se debe a que la pieza se incoa una vez finalizado el procedimiento de fiscalización, lo que, sin duda, implica que se han practicado numerosas actuaciones que hacen innecesaria la práctica de una verda-

16. Al respecto, la STS, Sala 3ª, nº 1244/19, de fecha 25 de septiembre de 2019, realiza los siguientes pronunciamientos:

- No cabe estar a un criterio formalista basado en la compartimentación de los procedimientos seguidos ante el Tribunal de Cuentas aunque, ciertamente, las fases de actuaciones previas y de enjuiciamiento contable constituyen procedimientos distintos por su naturaleza y finalidad.
- Las diligencias preliminares son el filtro en el que se decide o el archivo de asuntos que de forma clara no revisten caracteres de alcance o bien su continuación.
- De apreciar indicios bastantes, es cuando se inicia la fase de actuaciones previas en la que se designa al Delegado Instructor. Dichas actuaciones previas tienen por finalidad concretar los hechos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable, los posibles responsables y el importe total de los daños y perjuicios producidos.
- La designación de Delegado Instructor es el presupuesto procedimental para la realización de las actuaciones inspectoras relacionadas en el artículo 47 de la LFTCu.
- El Tribunal Constitucional (cf. sentencia 18/1991) indica que las actuaciones previas son «actividades de instrucción» ordenadas a preparar la actividad de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, pero no son estrictamente jurisdiccionales sino de naturaleza administrativa; ahora bien, cabe no aplicar a dichas actuaciones previas o instructoras las normas de los procedimientos administrativos al no finalizar con una resolución que decida definitivamente sobre el asunto.
- En la Exposición de Motivos de la LFTCu, se considera a dichas actuaciones como el necesario soporte de la actividad enjuiciadora posterior «tal y como sucede con el expediente administrativo respecto del proceso contencioso administrativo», siendo ya el procedimiento de reintegro por alcance de naturaleza jurisdiccional.
- Se está ante fases en las que una —la de actuaciones previas— es respecto de la subsiguiente de enjuiciamiento contable su «presupuesto inexcusable», en expresión de las sentencias de esta Sala, Sección Segunda y antigua Sección Octava, de 2 de noviembre de 2005 y de 19 de julio de 2010 (recursos de casación 1945/2000 y 1233/2008).
- Contra la resolución del delegado instructor con la que finalizan esas actuaciones previas, el único recurso posible es el del artículo 48 LFTCu, que resuelve la Sala de Justicia cuya decisión definitiva no es recurrible, sin perjuicio de lo que se acordare al respecto en el procedimiento jurisdiccional y de los posteriores recursos jurisdiccionales.
- El recurso del artículo 48 LFTCu es un recurso sumario, «pues su cognición queda ceñida a revisar las resoluciones que no accedan a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o en que se les causare indefensión. No se entra en cuestiones de fondo, ni cabe entender que pueda plantearse por medio de él un vicio de origen como sería una irregularidad en la designación del delegado instructor que pudiera enviciar las actuaciones instructoras. Esta cuestión podrá ser de aquellas que se consideren controvertidas y objeto de decisión en sentencia (cf. artículo 74.3ª en relación con el artículo 71.3ª de la LFTCu), y que éste último precepto prevea que la sentencia siempre será sobre el fondo lo que indica es que no abordará los presupuestos procedimentales del procedimiento de reintegro por alcance (cf. artículo 68.1 in fine en relación con el artículo 73.1 de la LFTCu)».

dera instrucción, a diferencia de lo que ocurre con las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance (artículos 46 y 47), cuyo origen puede obedecer a una simple denuncia.

La pieza separada se formará si la responsabilidad contable se detecta en la fiscalización. El expediente administrativo de responsabilidad contable se instruirá si dicha responsabilidad aparece al margen de un procedimiento fiscalizador.

VI. Diferencias entre el ejercicio de la acción de responsabilidad civil derivada del delito y el ejercicio de la acción de responsabilidad contable

Parece conveniente llamar la atención sobre la circunstancia de que la responsabilidad civil derivada de los delitos, en concreto de aquellos que afectan a la integridad del patrimonio público, puede no resultar equivalente a la responsabilidad contable que se declara como consecuencia del ejercicio de la acción contable, aun cuando los hechos sean los mismos o se hallen en relación de conexidad¹⁷.

Al respecto, se considera oportuno tener en cuenta los siguientes elementos:

- 1) De lo dispuesto en el artículo 100 LECrim se desprende que de la infracción penal pueden surgir dos acciones, una de naturaleza penal, inexcusablemente, y otra, contingente, civil, que puede darse o no, según el carácter del hecho criminoso. Se trata de dos acciones diferentes y no de una misma con doble efecto.

En el proceso penal, la fuerza impulsora corresponde únicamente a la acción penal, por lo que si esta no se ejercita, la acción civil no tiene lugar, es decir, queda imprejuizada. De ahí, que pueda formularse ulteriormente (artículo 116 LECrim).

- 2) La acción civil en tanto que es accesoria de la acción penal, dentro del proceso criminal, tiene que soportar las consecuencias o el curso de la acción principal, lo que ciertamente no ocurre cuando la acción civil se ejercita independientemente.
- 3) La acción civil se encuentra en una situación de subsidiariedad y subordinación respecto de la acción penal, desde un punto de vista procesal.
- 4) La propia Sala 2ª del TS, en su sentencia de 22 de marzo de 2017, de manera muy expresiva, indica que *«La Sala limita su ámbito de conocimiento a los delitos por los que se ha formulado acusación. No se cuestiona si la aplicación económica de fondos públicos, promovida por el acusado en abierta y franca contradicción con el mandato emanado del Tribunal Constitucional, tiene o no relevancia penal.»*

De ahí, que esa gestión económica pueda ser enjuiciada por la jurisdicción contable. Los objetos procesales, penal y contable, son diferentes.

- 5) Los demandados en el proceso contable y los investigados, procesados, acusados o condenados en las causas penales pueden ser distintos.

17. Sobre los interesantes problemas que plantea el tratamiento de la responsabilidad civil en el proceso penal, puede consultarse la obra *La responsabilidad civil «ex delicto»*. Quintero Olivares, Gonzalo; Cavanillas Múgica, Santiago; y De Llera Suárez-Bárcena, Emilio. Aranzadi. 2002. Especialmente, las páginas 177 y siguientes.

- 6) La prescripción de la acción civil derivada del delito y la prescripción de la responsabilidad contable tienen un régimen jurídico diverso (Disposición Adicional Tercera de la LFTCu)¹⁸.
- 7) La responsabilidad contable es una subespecie de la responsabilidad civil, pero tiene características claramente diferenciadas de la responsabilidad civil derivada del ilícito penal.

Al respecto, la STS, Sala 2ª, 277/2018, de 8 de junio, FD 15º, afirma:

«...nuestro ordenamiento empodera al juez penal para resolver determinadas consecuencias civiles derivadas de un delito; aunque no todas. Solo aquellas que están ligadas directamente a la comisión del delito, que son consecuencia de él; y siempre que exista un título legal habilitante que atribuya esa competencia al juez penal. No cualquier efecto extrapenal conectado con el delito se puede ventilar en el proceso penal. Las pretensiones no penales (civiles, laborales, administrativas) vinculadas al delito tienen cabida en el proceso penal tan solo cuando una ley confíe su conocimiento al orden jurisdiccional penal. Lo hacen así con carácter general los arts. 100 y 108 LECrim puestos en relación con el art. 110 CP, y, sensu contrario, art. 109.2 CP. Pero no es así siempre. Hay acciones civiles enlazables con el hecho delictivo que no pueden ejercitarse en el proceso penal bien por faltar título legal habilitante para que la jurisdicción penal atraiga esa competencia (v. gr., la declaración de nulidad de un matrimonio: vid. STS 60/2000, de 17 de enero); bien por existir una previsión legal que lo excepcione (con muchos matices derivados de una praxis no siempre uniforme y la jurisprudencia de esta Sala, legislación del Tribunal de Cuentas: arts 18.2 LOTCu y 49 de la Ley 7/1998, de 5 de abril de funcionamiento del Tribunal de Cuentas)».

- 8) En particular, el momento en que se produce el perjuicio patrimonial contemplado en la malversación penal es distinto del considerado en la responsabilidad contable.

Según indica la reciente doctrina de la Sala 2ª del TS (ver SS 281/2019, de 30 de mayo; y 459/2019, de 14 de octubre), en relación con la ejecución del delito de malversación, el perjuicio a los fondos públicos se produce en el momento en que la Administración Pública asume una obligación indebidamente.

Así, la primera de dichas sentencias afirma que:

«...el nuevo tipo de malversación reprueba la conducta de la autoridad o funcionario público encargado del patrimonio público que, quebrantando los vínculos de fidelidad y lealtad que le corresponden por el ejercicio de su función y abusando de las funciones de su cargo, causa un perjuicio al patrimonio administrado. Esta modalidad típica es mucho más amplia que la que definía al delito de malversación con anterioridad a la reforma y en ella caben actuaciones distintas de la mera sustracción tales como la asunción indebida de obligaciones».

En el mismo sentido, la STS, Sala 2ª, número 749/2022, de fecha 13 de septiembre, se afirma que:

«En materia de contratación, sin embargo, dada la relación sinalagmática que la caracteriza, se ha considerado que el momento de consumación del delito se produce con el reconocimiento de la obligación, ya que desde ese momento nace la obligación de exigibilidad, siendo irrelevante el pago ulterior (STS 459/2019, de 14 de octubre)».

18. La referida Disposición Adicional dispone lo siguiente:

- «1. Las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen.
2. Esto no obstante, las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, prescribirán por el transcurso de tres años contados desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia quedó firme.
3. El plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.
4. Si los hechos fueren constitutivos de delito, las responsabilidades contables prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las civiles derivadas de los mismos».

Consideramos que dicha doctrina, sobre el momento en que se produce el perjuicio al patrimonio público, debiera aplicarse también en la jurisdicción contable, de acuerdo con la regla de servicio hecho, que implica que las obligaciones económicas de la Administración pública devienen exigibles por su acreedor cuando este ha cumplido o garantizado su correlativa contraprestación.¹⁹

Sin embargo, en la jurisdicción contable no se sigue este criterio, exigiendo para que se produzca el perjuicio una salida de fondos en la Administración pública afectada.

En definitiva, el Tribunal de Cuentas sigue el principio de caja (corriente monetaria o flujo financiero) en vez del principio de devengo, que atiende a la corriente real de bienes y servicios.

Las resoluciones de la Sala de Justicia del TCu, por tanto, no atienden al tiempo de la asunción ilegal de las obligaciones, sino a la ejecución material de las mismas a través de los correspondientes pagos (sentencias 9/2007, de 2 de julio; 1/2008, de 5 de febrero; 9/2011, de 29 de junio; 9/2015, de 15 de diciembre; y 18/2016, de 14 de diciembre; entre otras).

9) El régimen de legitimación también es desigual en dos aspectos fundamentales.

En cuanto al ejercicio de la acción civil, el artículo 108 LECrim dispone que el Ministerio Fiscal entablará conjuntamente dicha acción con la penal, haya o no en el proceso acusador particular, *«pero si el ofendido renunciare expresamente a su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables»*.

Ello no ocurre en la jurisdicción contable, pues el artículo 58.3 LFTCu establece que:

«El desistimiento o renuncia de la Administración o Entidad del sector público perjudicada no supondrá el sobreseimiento de las actuaciones, que podrá continuar con las demás partes, o sólo con el Ministerio Fiscal, hasta la resolución definitiva».

Por tanto, la renuncia de la entidad pública perjudicada no impide que el Ministerio Fiscal pueda ejercer la correspondiente acción de responsabilidad contable. La razón reside en el hecho de que se trata de fondos públicos.

Por otra parte, la doctrina de la Sala 2ª del TS afirma reiteradamente la falta de legitimación de la acción popular para instar un pronunciamiento de responsabilidad civil como consecuencia de su propio significado procesal. No vinculada al perjuicio ocasionado por el delito, la jurisprudencia le niega capacidad para promover el ejercicio de la acción civil. Lo único que es público es el ejercicio de la acción penal, no el de la acción civil, que responde a principios rectores distintos de aquellos que disciplinan el proceso penal. Así lo ha entendido esa Sala en numerosos precedentes (cfr. SSTs 12 marzo 1992; 21 marzo 1994 y 2 febrero 1996, y 459/2019, de 14 de octubre, entre otras muchas).

Por el contrario, el artículo 47.3 LOTCu establece que la acción para la exigencia de la responsabilidad contable es pública en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas.

19. Cf. «La contratación irregular en el sector público como supuesto de responsabilidad contable». Torres Morato, Miguel Ángel; y Góngora Zurro, Ignacio. *Diario La Ley*, nº 9478, Sección Tribuna, 16 de septiembre de 2019. Wolters Kluwer.

A pesar de la denominación que utiliza dicho precepto (acción pública), en realidad se trata de una auténtica acción popular (Autos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 11 de enero de 1986 y 29 de octubre de 1993).

El fundamento de la acción popular contable radica en el derecho de los ciudadanos a conocer y exigir la adecuada utilización de los bienes, caudales y efectos públicos.

Tales diferencias entre la acción civil y la acción contable aconsejan que los Fiscales intervinientes, en las respectivas jurisdicciones, se encuentren debidamente coordinados, a fin de evitar disfunciones que puedan ocasionar perjuicio a los fondos públicos.

En el mismo sentido, resulta conveniente que estas valoraciones sean realizadas por los órganos de la jurisdicción penal en la tramitación de la correspondiente pieza de responsabilidad civil.

VII. Jurisdicción contable y jurisdicción penal

Tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SS de 26 de julio de 1983 y 21 de mayo de 1984) como la doctrina de la Sala de Justicia del TCu (SS 11/1993, de 26 de febrero, y 19/1994, de 30 de junio), coinciden en señalar que es legalmente posible el enjuiciamiento de unos mismos hechos por ambas jurisdicciones (penal y contable), con plena autonomía, relativa tanto a la apreciación y valoración de unos determinados hechos probados, como a la concreción de las consecuencias jurídicas que pueden desprenderse de los mismos, pues en una y otra jurisdicción son distintos los criterios de enjuiciamiento y, además, las normas aplicables en sede penal y en sede contable son de estructura finalista distinta y de diferente eficacia jurídica.

En las SSTCu 18/1997, de 3 de noviembre, 10/2003, de 23 de julio, y 8/2007, de 6 de junio, se sostiene que las resoluciones que se dictan en la jurisdicción penal no producen efecto de cosa juzgada en los restantes órdenes jurisdiccionales, salvo en lo que se refiere a los hechos probados o a la inexistencia de los mismos. El principio de cosa juzgada debe interpretarse, en el ámbito de la jurisdicción contable, en consonancia con la compatibilidad de esta función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas con la actuación del orden jurisdiccional penal, cuyos fundamentos legales se encuentran en los artículos 18 de la LOTCu y 49.3 de la LFTCu²⁰.

Ambas jurisdicciones examinan los hechos desde la perspectiva de su propia competencia, de forma que en sede penal se decide si se han cometido delitos y las sanciones que corresponde imponer por los mismos, mientras que lo que se dilucida ante el Tribunal de Cuentas es si se ha producido un menoscabo en los caudales públicos que deba ser reparado.

20. El artículo 18 de la LOTCu dispone: «1. 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. 2. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable».

Por su parte, el artículo 49.3 de la LFTCu establece que «Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, 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».

En este sentido, la sentencia 11/2016, de 29 de junio, del Departamento 1º de la Sección de Enjuiciamiento del TCu, indica que:

«En lo que a la responsabilidad civil derivada de los delitos se refiere, la Sala de Justicia ha venido manteniendo la competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas para conocer de ella cuando reúne los requisitos de la responsabilidad contable. Así, en la sentencia de la Sala 8/2007, de 6 de junio, que se basa en la fundamentación jurídica de las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1991 y 11 de octubre de 1991, se dispone que la jurisdicción contable prevalece sobre la penal en cuanto a la fijación de la responsabilidad civil derivada del delito, en la medida en que ésta sea coincidente con la contable, no correspondiendo a la jurisdicción penal entrar en la cuestión de las consecuencias civiles derivadas del delito, que son competencia del Tribunal de Cuentas. Este mismo criterio se sigue en otras resoluciones de la Sala, como en la sentencia 19/1994, de 30 de junio, en la que se dispone que la jurisdicción contable es la única competente para decidir sobre la responsabilidad contable derivada de los delitos y que, si el órgano jurisdiccional penal fija una cuantía y el órgano de la jurisdicción contable otra, debe prevalecer esta última».

Dicha resolución ha sido confirmada por la STCu 21/2017, de 13 de julio, que afirma que:

«debe destacarse que el Tribunal Supremo, entre otras en la sentencia 262/2016, de 20 de abril, ha declarado respecto a la vinculación de los pronunciamientos penales que: «En suma, como ha reiterado la jurisprudencia (SSTS de 31 de mayo 2011, Rc. 1899/2007 y 11 de enero de 2012, Rc. 2120/2009, entre otras) las sentencias penales absolutorias no crean cosa juzgada vinculante para el proceso civil, salvo que se declare expresamente probado que el hecho no ocurrió en la realidad. Es por ello que, salvo el caso indicado, la absolución o sobreseimiento penal no impide probar y apreciar otras circunstancias relevantes para la acción civil ejercitada».

En este sentido, la STCu 8/2019, de 21 de junio, analiza la distinción entre la declaración de unos hechos «no probados» y la de «inexistencia» de los mismos, y afirma que:

«un hecho que no resulta probado como verdadero no se considera falso o inexistente, solo por esa falta de prueba, quedando abierta, en cambio, la posibilidad de que el “hecho no probado” en un procedimiento penal pueda serlo en otro posterior, sea por la incorporación de pruebas no presentes en dicho procedimiento penal, sea porque los elementos de prueba que al Juez penal no le permitieron destruir la presunción de inocencia, sí se consideren suficientes para tenerlo por probado en el seno de este segundo procedimiento, en nuestro caso, el procedimiento contable».

Por su parte, la STC 26/2018, de 5 de marzo, señala que:

«La jurisdicción penal solo entra a conocer de cuestiones civiles, administrativas o constitucionales a los meros efectos de la represión (art. 3 de la Ley de enjuiciamiento criminal). Las decisiones de archivo penal que afecten a derechos fundamentales de las partes acusadoras no resuelven por completo sobre los derechos fundamentales sustantivos de quienes ejercen la acusación, sino únicamente desde la perspectiva penal. Ello supone que ni prejuzgan, ni entorpecen la decisión que, en su caso, haya de adoptarse por la jurisdicción competente en el orden no represivo (STC 41/1997, FJ 6, y ATC 175/1997, FJ 4)».

La conducta malversadora penal conlleva un perjuicio para el patrimonio público, como se desprende del vigente artículo 432 del Código Penal.

Según pone de manifiesto la doctrina²¹, el concepto de patrimonio público es un concepto más amplio que el de caudales o fondos públicos, que es el empleado por el artículo 72

21. Mir Puig, Carlos. «La malversación y el nuevo delito de administración desleal en la reforma de 2015 del Código Penal español». *ADPCP*, Vol. LXVIII, 2015. Páginas 215 y 216. Dicho autor indica que «al referirse el texto al patrimonio público y no sólo a los caudales o efectos públicos, puede ser objeto del delito no sólo los bienes muebles sino también los inmuebles, así como los activos patrimoniales, que también forman parte del patrimonio público».

Pascual García y Rodríguez Castaño señalan que el concepto de patrimonio público, a partir de la reforma operada por la LO 1/2015 CP, «habrá de entenderse que hace referencia al conjunto de bienes y derechos de cualquier clase, de naturaleza o titularidad pública, es decir, que el concepto rebasa, aunque lo incluya el anterior de caudales y efectos, así como el de patrimonio que formula el artículo 3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, del que, como sabemos, quedan excluidos el dinero y demás recursos financieros (cf. Cap. 2, apartado 4.2)». *Op. Cit.* Pág. 996.

LOTCu, aun cuando la Sala de Justicia del TCu hace referencia al menoscabo en los bienes y derechos de titularidad pública (Cf. STCu 18/2016, de 14 de diciembre de 2016).

Sobre esta cuestión debe destacarse que la reforma del CP efectuada por LO 14/2022, de 22 de diciembre, ha venido a complicar la definición del ámbito subjetivo de protección del delito de malversación, pues el término Administraciones públicas, empleado por el nuevo artículo 433 ter CP, es más reducido que el de sector público.

Así, el artículo 433 ter CP dispone que «A los efectos de este Código, se entenderá por patrimonio público todo el conjunto de bienes y derechos, de contenido económico patrimonial, pertenecientes a las Administraciones públicas».

Este precepto ha sido criticado²², por cuanto de acuerdo con el artículo 2.3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, el patrimonio público, a efectos penales, estaría comprendido por los bienes y derechos pertenecientes a la Administración General del Estado, a las Administraciones de las Comunidades Autónomas, a las Entidades que integran la Administración Local y a los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2.

En consecuencia, no quedarían comprendidos los bienes y derechos pertenecientes a otros entes del Sector Público, como son las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas y las Universidades públicas.

Esta interpretación modificaría la doctrina de la Sala 2ª del TS establecida en el Acuerdo no Jurisdiccional del Pleno de 25 de mayo de 2017, relativo a la naturaleza jurídica de los fondos integrantes del patrimonio de las sociedades mercantiles participadas por las Administraciones públicas.²³

22. Rodríguez Ramos, Luis. «La derogación de la sedición y la contrarreforma de la malversación». *El Notario del Siglo XXI*. Nº 108, marzo/abril 2023. Págs. 31 a 35. Considera que se ha producido una restricción del patrimonio público, sin incluir el vinculado a sociedades mercantiles y a otras entidades que no tengan esa condición.

Roca de Agapito, Luis. *Diario La Ley*, Nº 10230, Sección Doctrina, 16 de febrero de 2023. Entiende que el artículo 433 ter CP resulta superfluo, insuficiente y confuso. No resuelve los casos que ofrecen los mayores problemas interpretativos, como pueden ser los bienes de las entidades de Derecho Público, pero con régimen jurídico privado, o también los de las empresas públicas, particularmente las sociedades de economía mixta.

23. El Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de 25 de mayo de 2017, establece lo siguiente:

«1. Los bienes, efectos, caudales o cualesquiera otros de cualquier índole que integren el patrimonio de las sociedades mercantiles participadas por el Estado u otras Administraciones u Organismos Públicos, deben tener la consideración de patrimonio público y, por tanto, pueden ser objeto material del delito de malversación siempre que concurra alguno de los supuestos siguientes:

1.1. Cuando la sociedad mercantil esté participada en su totalidad por las personas públicas referidas.

1.2. Cuando esté participada mayoritariamente por las mismas.

1.3. Siempre que la sociedad pueda ser considerada como pública en atención a las circunstancias concretas que concurran, pudiéndose valorar las siguientes o cualesquiera otras de similar naturaleza:

1.3.1. Que el objeto de la sociedad participada sea la prestación, directa o indirecta, de servicios públicos o participen del sector público.

1.3.2. Que la sociedad mixta se encuentre sometida directa o indirectamente a órganos de control, inspección, intervención o fiscalización del Estado o de otras Administraciones Públicas.

1.3.3. Que la sociedad participada haya percibido subvenciones públicas en cuantía relevante, cualquiera que fuera la Administración que las haya concedido, para desarrollar su objeto social y actividad».

Aboga por un criterio más amplio, con la plena subsistencia del referido Acuerdo, el Decreto de la Fiscalía General del Estado, de 25 de enero de 2023, que mantiene que:

«el concepto de fondos o patrimonio público debe ser interpretado instrumentalmente por referencia al ejercicio de la función pública que en la actualidad se desarrolla bajo distintas formas jurídicas... El acuerdo adoptado por el Pleno, de fecha 25 de mayo de 2017, contribuyó a disminuir notablemente la complejidad de esta materia al ofrecer diversas pautas a través de las que discernir en qué supuestos deberá estimarse que el patrimonio de las sociedades mercantiles debe ser reputado público».

Por su parte, la jurisdicción contable conoce de las pretensiones que afecten a la integridad de los caudales o efectos públicos de las entidades del sector público, con la extensión señalada en los artículos 4.1 LOTCu y 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen del Sector Público, así como respecto de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

En este sentido, la STCu 18/2004, de 9 de abril, señala que las sociedades estatales forman parte del sector público, ámbito subjetivo de fiscalización del Tribunal de Cuentas y de posible enjuiciamiento contable, dado que las dos funciones atribuidas a dicho Tribunal (la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público y el enjuiciamiento contable) deben interpretarse de forma coordinada, es decir, como vertiente de una única potestad de control. El ATCu, de 22 de diciembre de 1999, indica que la jurisdicción contable tiene una particular naturaleza que le confiere cierto carácter instrumental respecto de la función fiscalizadora en sentido amplio. Ello implica que toda responsabilidad reparatoria surgida de una gestión de caudales o fondos públicos, sujeta a fiscalización, debe ser exigida por los órganos de la jurisdicción contable.

En todo caso, la determinación temporal del daño o perjuicio en los fondos públicos, como se ha expuesto anteriormente, resulta relevante para el ejercicio de la pretensión contable, por lo que ello constituye una característica diferenciadora de dicha responsabilidad.

Desde el punto de vista objetivo, los conceptos de malversación penal y de responsabilidad contable no resultan coincidentes, por lo que evidentemente los objetos procesales difieren y comportan que las responsabilidades civiles también puedan ser distintas.

En el ámbito de la atribución de la responsabilidad, también puede haber diferencias, pues los preceptos sustantivos que regulan las obligaciones en que incurren las personas que se relacionan con el patrimonio público o los caudales públicos varían de manera significativa, según estemos en la esfera penal o contable.

Todo ello ha ocasionado pronunciamientos clarificadores de la Sala 2ª del TS, a fin de acotar convenientemente el ámbito de actuación de cada jurisdicción.

En este sentido, la STS 149/2015, de 11 de marzo, con cita de la STS 784/2012, de 5 de octubre, y de la STC 126/2011, de 18 de julio, establece los siguientes criterios:

- 1) Cuando el Tribunal Penal estime que una determinada responsabilidad civil *ex delicto* es separable o diferenciable de la contable como consecuencia de la concurrencia de alguno de estos supuestos: no conste aún que el responsable penal tenga la cualidad de responsable contable; exista una pluralidad de responsables del delito, alguno de los cuales

no sea necesariamente responsable contable o pueda no concurrir contablemente la misma solidaridad entre los responsables que en el ámbito penal; concurrencia de partícipes a título lucrativo; posible existencia de responsabilidades prescritas en el ámbito contable que no lo estén en el ámbito de la responsabilidad civil *ex delicto*; constancia de otros perjudicados por el delito distintos de las entidades del sector público; etcétera; en tales casos la responsabilidad civil nacida del delito deberá ser precisada en la resolución penal de acuerdo con las normas del Código Penal sobre el particular.

- 2) Cuando no se aprecie una causa que justifique en el caso específico la diferenciación entre la responsabilidad civil *ex delicto* y la responsabilidad contable (lo que corresponde valorar al Tribunal Penal), por concurrir las tres identidades de sujeto responsable, entidad perjudicada y conducta dolosa que constituya la fuente de la responsabilidad, y dado que la determinación de la responsabilidad contable corresponde legalmente al Tribunal de Cuentas, el Tribunal Penal debe respetar la cuantificación de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos que determine dicho Tribunal. Especialmente cuando esta responsabilidad ya haya sido cuantificada por el Tribunal de Cuentas, para evitar duplicidades e incongruencias.

Dicho criterio se mantiene en la STS, Sala 2ª, 277/15, de 3 de junio.

Entendemos que también dentro de la responsabilidad contable debe contemplarse el concepto personal de patrimonio, elaborado en la doctrina penal²⁴, como una unidad personal, donde se atiende al uso de la cosa por parte de la Administración pública afectada, de modo que existirá perjuicio cuando se frustren los fines perseguidos por dicha Administración en la operación realizada por el gestor, aunque el valor económico no cambie.

La STS, Sala 2ª, de 23 de abril de 1992 (caso colza), toma en consideración la finalidad patrimonial del titular de los bienes.

En consecuencia, en los supuestos en los que la contraprestación no sea de menor valor objetivo, pero implique una frustración de aquella finalidad, se debe apreciar también daño económico²⁵.

Como es sabido (STC 229/2003, de 18 de diciembre), en materia penal rige el denominado principio de intervención mínima, conforme al cual la intromisión del Derecho Penal debe quedar reducida al mínimo indispensable para el control social. De modo tal que la sanción punitiva, como mecanismo de satisfacción o respuesta, se presenta como *ul-*

24. Cf. Mir Puig, Carlos. *Op. cit.* Páginas 212 y 213.

25. Roca de Agapito, Luis, cita el *Informe del Consejo Fiscal* de 8 de enero de 2013 al Anteproyecto de reforma del CP, que acabaría convirtiéndose en la LO 1/2015, del siguiente tenor: «Sería mejor que el prelegislador hiciera mención a un criterio individual-objetivo de daño conforme al cual se considera dañoso el acto que, aunque no produzca una pérdida contable, porque las cosas compradas tienen como contrapartida las cosas adquiridas, se compromete la finalidad de la empresa, su funcionamiento futuro u obliga a reducciones en las prestaciones a que está vinculada, como ocurriría en el caso en que un administrador de una compañía de gas comprara 600 obras de arte lujosas sin justificación, concepto que por otra parte sería de gran utilidad para los tipos de malversación». *Op. cit.*

tima ratio, reservada para aquellos casos de mayor gravedad y siempre sometida a las exigencias de los principios de legalidad y tipicidad.

En cambio, la jurisdicción contable no tiene carácter sancionatorio, sino resarcitorio, por lo que no opera con tales criterios restrictivos.

Por otra parte, la responsabilidad contable del cuentadante puede deducirse tanto de su conducta dolosa como de la gravemente negligente, a diferencia de lo que sucede en la malversación penal, que solo es punible cuando concurre dolo.

VIII. Jurisdicción contable y jurisdicción contencioso-administrativa

La jurisprudencia admite en numerosos pronunciamientos la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la jurisdicción contencioso-administrativa.

Las cuestiones coincidentes pueden ser amplias, desde actuaciones que comprometen los caudales de la Seguridad Social a la contratación administrativa, así como en lo relativo al ámbito de las subvenciones y ayudas públicas.

En este sentido, la STS, Sala 3ª, nº 113/2016, de 26 de enero, contempla la responsabilidad contable de una Mutua Patronal gestora de fondos de la Seguridad Social, cuya exigencia puede ser compatible con el enjuiciamiento, en sede contencioso-administrativa, de los resultados de las Auditorías llevadas a cabo por la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.

Como se dispone en el FJ 4º de la STS, Sala 3ª, de 16 de abril de 2013, rec. casación 1278/12, si bien las Mutuas Patronales son asociaciones empresariales, art. 68 y siguientes del RDL 1/1994, de 20 de junio, Texto Refundido Ley General de la Seguridad Social, se integran en el sector público por razón de su actividad de colaboración en la gestión de la Seguridad Social.

Por ello, sus cuentas deben no solo ser auditadas por la Intervención General de la Seguridad Social, art. 71 RDL 1/1994, de 20 de junio, sino que también pueden ser revisadas por el Tribunal de Cuentas (FJ 4º de la citada STS, de 16 de abril de 2013).

Actualmente, la materia viene regulada en los artículos 79 y siguientes del RDL 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

La STS, Sala 3ª, de 13 de noviembre de 2012, rec. casación 5749/2011, afirma que *«también procede recordar aquí las obligaciones que asume (la Mutua) como gestora de fondos públicos, de custodia, de aplicación a sus fines específicos, y de rendición de cuentas. Y, derivado de ello, el deber de reintegrar todos aquellos de los que disponga si no logra acreditar que su disposición se ha ajustado a las normas que le son de aplicación»*.

Por su parte, la STS, Sala 3ª, de 2 de noviembre de 2005, analiza un supuesto de reintegro de subvenciones, que ha dado origen a la tramitación de sendos procedimientos en la jurisdicción contencioso-administrativa y en la jurisdicción contable. Después de considerar compatibles ambos procesos, establece la siguiente distinción:

- a. El procedimiento de reintegro de subvenciones, cuya legalidad examina la jurisdicción contencioso-administrativa, sólo exige el incumplimiento por el beneficiario de la obligación de justificación del destino de la subvención. Por ello la resolución acordando la procedencia sobre la devolución de los fondos entregados se adopta por el órgano que concedió la subvención con la expresión motivada de las causas objetivas que la originan. Estamos, pues, ante un puro acto administrativo cuya anulación, en su caso, incumbe exclusivamente a la jurisdicción contencioso-administrativa. Incumbirá al ente subvencionado probar el adecuado destino de los fondos recibidos mientras el ente subvencionador estará gravado con la carga de probar el incumplimiento de las obligaciones legalmente establecidas.
- b. El proceso de responsabilidad contable tiene como requisito ineludible que el menoscabo de caudales se produzca por dolo, culpa o negligencia graves del sujeto o entidad receptora de la subvención. Por tanto, la sentencia condenatoria respecto al alcance de fondos o, en su caso, otra resolución que suponga la terminación del proceso, como el auto de sobreseimiento, se dicta por el Tribunal de Cuentas como jurisdicción responsable del enjuiciamiento contable, con el razonamiento motivado acerca de la concurrencia de aquel dolo, culpa o negligencia graves. Es decir, requiere la concurrencia de una causa absolutamente subjetiva como es la realización de una conducta con conciencia y voluntad o una omisión grave. El fin último es la eliminación del perjuicio económico causado al otorgante de la subvención transfiriendo la responsabilidad al causante sin incidencia alguna sobre el acto administrativo del que pueda traer causa fiscalizable ante este orden jurisdiccional. También las partes deberán aportar al proceso el material probatorio pertinente.

En definitiva, la jurisdicción contencioso-administrativa pone el énfasis en el acto administrativo, mientras que la jurisdicción contable centra su examen en la existencia de perjuicio en los fondos públicos y en su cuantificación.

Todo ello, sin perjuicio de que, cuando se produzca una doble condena, ambas jurisdicciones se coordinen a fin de evitar supuestos de enriquecimiento ilícito por parte de la Administración.

Por último, debe indicarse, como señala Pascual García²⁶, que los gestores *públicos* de las subvenciones pueden incurrir en responsabilidad contable bien como consecuencia de actos propios, sin participación culposa del beneficiario, o como responsables directos y solidarios con el perceptor.

26. Pascual García, José. «Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas». *BOE*. 6ª Edición. Pág. 687.

Bibliografía

- De Mendizábal Allende, Rafael. *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*. Revista de Administración Pública. Núms. 100-102. Enero-diciembre 1983.
- Pascual García, José y Rodríguez Castaño, Antonio Ramón. *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control*. BOE. 7ª edición.
- Cubillo Rodríguez, Carlos. *Aspectos Jurídicos del Despilfarro en la Gestión de los Fondos Públicos*. Dykinson. 2019.
- Cubillo Rodríguez, Carlos. *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*. Editorial Comares. 1999.
- Rueda García, Luis. *La transmisión de la responsabilidad contable a los causahabientes. Los efectos de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario*. Revista Española de Control Externo. Número 45. 2013.
- Blanco Higuera, Alfonso. *La necesaria, inaplazable e irrenunciable jurisdicción contable. «Una piedra en el camino»*. Auditoría Pública nº 79.
- Sánchez Lerma, Gemma Angélica. *Responsabilidad contable y gestión en las sociedades públicas*. Auditoría Pública nº 64 (2014).
- Cortell Giner, Robert P. *Los expedientes administrativos de responsabilidad contable*. Auditoría Pública: revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 19, 1999.
- Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable: nuevas perspectivas*. Consejo General del Poder Judicial. Formación Continua. Encuentro con el Tribunal de Cuentas, 26-28 de septiembre de 2016.
- Sola Fernández, Mariano F. *La avocación de expedientes administrativos de responsabilidad contable*. Tribunal de Cuentas. Seminarios 1994-1995.
- Fortes González, Ana Isabel. Tesis Doctoral. *La responsabilidad administrativa de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas*. Universidad de Salamanca, Campus de Excelencia Internacional. Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, Salamanca 2013.
- Quintero Olivares, Gonzalo; Cavanillas Múgica, Santiago; y De Llera Suárez-Bárcena, Emilio. *La responsabilidad civil «ex delicto»*. Aranzadi. 2002.
- Torres Morato, Miguel Ángel, y Góngora Zurro, Ignacio. *La contratación irregular en el sector público como supuesto de responsabilidad contable*. Diario La Ley, nº 9478, Sección Tribunal, 16 de septiembre de 2019. Wolters Kluwer.
- Mir Puig, Carlos. *La malversación y el nuevo delito de administración desleal en la reforma de 2015 del Código Penal español*. ADPCP, Vol. LXVIII, 2015.
- Rodríguez Ramos, Luis. *La derogación de la sedición y la contrarreforma de la malversación*. El Notario del Siglo XXI. Nº 108, Marzo/Abril 2023.
- Roca de Agapito, Luis. Diario La Ley, Nº 10230, Sección Doctrina, 16 de febrero de 2023.
- Pascual García, José. *Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas*. BOE. 6ª Edición.