

4. NORMATIVA REGULADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Modificación del concepto de alcance: artículo 72.1 LFTCu

Puede observarse que, desde hace veinte años aproximadamente, la Sala de Justicia del TCu ha venido manteniendo un concepto amplio de alcance que incluye no sólo los supuestos descritos literalmente en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del TCu, sino otros que estaban regulados en los diferentes apartados del artículo 141.1 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (actualmente artículo 177.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre), tales como los apartados c) y d), es decir, comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto legalmente y realizar pagos indebidos, en la medida en que exista una salida de efectivo de las arcas públicas sin causa y, por tanto, carente de justificación.

La evolución de dicho concepto de alcance y su extensión ha dado lugar a la práctica inaplicación del juicio de cuentas, como lo demuestra la estadística de la Sección de Enjuiciamiento.

Sin embargo, la mencionada ampliación del concepto de alcance no ha sido admitida por la reciente jurisprudencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo.

Así, la STS de 18 de enero de 2012, señala que «en la medida en que los distintos supuestos se diferencian en la Ley, no es aceptable, en una correcta interpretación de aquella, que el supuesto del apartado d) pueda vaciarse en el del apartado a), que es lo que, sin decirlo expresamente, viene a hacer la sentencia recurrida, que no se olvide, se dicta en el marco de un procedimiento de reintegro por alcance».

En el mismo sentido, la STS 28 de noviembre de 2012, afirma que «el artículo 74.1 de la LFTCu precisa, así, que en el procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance los hechos se concretarán, exclusivamente, a supuestos de malversación o alcance en los términos en los que los define la propia Ley. Como se desprende de lo que ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 2012 (Casación 11/2010) deben diferenciarse adecuadamente los supuestos de responsabilidad contable por alcance, ilícito presupuestario tipificado en los artículos 72 de la LOFTCu y 141.1.a) de la LGP de 23 de septiembre de 1988, vigente en el momento en que se cometieron los hechos enjuiciados (artículo 177.1 a) de la LGP

de 26-11-2003) de otras infracciones contables distintas, como la preceptuada en el apartado 141.1.d) de la mencionada Ley Presupuestaria de 1988 (177.1 d) LGP) consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas. Como se advirtió ya en aquella sentencia, y ahora reiteramos, en la medida en que los distintos supuestos se diferencian en la Ley, es inadmisibles en una correcta interpretación de aquélla, que el supuesto del apartado d) pueda vaciarse siempre y necesariamente en el del apartado a) empleando para ello la interpretación amplia del concepto de alcance que acoge erróneamente el fundamento noveno de la sentencia recurrida y el cauce procesal inadecuado de los procedimientos de reintegro por alcance, destinados a enjuiciar la posible responsabilidad derivada de un saldo deudor injustificado en las correspondientes cuentas del sector público. En definitiva, el concepto de «pagos indebidos», que se discute en el motivo, no puede identificarse genéricamente, a los efectos derivados de la eventual exigencia de responsabilidades contables, con el alcance o malversación en la administración de fondos públicos... La existencia de un alcance de cuentas dimana necesariamente, como hemos dicho, de un ilícito contable del artículo 141.1.a) de la LGP de 1988. La Sala de apelación no debió extender, por ello, el ejercicio de su jurisdicción hasta el punto de declarar *–incidenter tantum–* la ilegalidad del artículo 33 del convenio colectivo (cuestión prejudicial) porque esa ilegalidad condiciona la existencia de un ilícito presupuestario del artículo 141.1.d) de la misma Ley General Presupuestaria, pero no guarda la relación directa que exige el artículo 17.2 *in fine* de la LFTCu con la cuestión principal resuelta, que es un reintegro por alcance. La nulidad del convenio colectivo no era en este caso antecedente lógico-jurídico de la declaración de alcance de cuentas por lo que su examen, que no condicionaba la resolución del proceso principal, correspondía a la jurisdicción del orden contencioso-administrativo, ante la que no consta que haya sido impugnado y no al ámbito de la jurisdicción contable como cuestión prejudicial no devolutiva.

Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado en las SSTS de 21 de enero y 20 de febrero de 2015, entre otras.

Por ello, resulta aconsejable que se reforme el artículo 72.1 LFTCu en el sentido de ampliar el concepto de alcance a los supuestos señalados en el artículo 177.1.c) y d) LGP, al menos, con el objeto de que pueda exigirse la pertinente responsabilidad contable sin necesidad de tener que acudir a la formación de pieza separada y, posteriormente, al procedimiento establecido para el juicio de cuentas. Además, entendido así el alcance, no existiría obstáculo legal para que el Tribunal de

Cuentas, al amparo del artículo 17.2 LOTCu, analizara por vía prejudicial la legalidad del acto administrativo cuestionado, pronunciándose sobre si este último se ajusta o no a las normas presupuestarias y contables. El problema de la calificación del hecho causante de la responsabilidad contable y su imputación quedaría resuelto en el mismo proceso. La cuestión prejudicial (validez del acto administrativo) constituiría elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estaría relacionada directamente con ella.

Modificación del concepto de malversación contable: artículo 72.1 LFTCu

La Ley 1/2015, de 30 de marzo, modificadora de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, introduce cambios sustanciales en la redacción del delito de malversación (art. 432 del Código Penal).

A pesar de la evidente relación que existe entre el mencionado delito y la responsabilidad contable, no se ha reformado el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del TCu, cuyo apartado 2 sigue disponiendo que «se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo».

Como es sabido, la malversación, además de la respuesta penal, conlleva la obligación de reparar el daño causado al Tesoro Público. Esa responsabilidad civil es un supuesto típico de responsabilidad contable, según recoge el precepto transcrito.

Los actos que dan lugar a la malversación contable están tomados de los artículos 394 párrafo 1.º y 396 párrafo 1.º del Código Penal de 1973.

El contenido de dichos preceptos fue trasladado a la redacción originaria del CP de 1995, de tal manera que ha existido, hasta la reforma de 2015, paralelismo entre la regulación penal y la contable.

Ahora bien, la LO 1/2015 altera de manera significativa la redacción del artículo 432 del CP.

En efecto, como señala el Preámbulo de la citada Ley, la reforma introduce una nueva tipificación de la malversación como un supuesto de administración desleal de fondos públicos. De este modo se incluyen dentro del ámbito de la norma, junto con las conductas de desviación y sustracción de los fondos públicos, otros supuestos de gestión desleal con perjuicio para el patrimonio público.

Por tanto, se ha ampliado el concepto de malversación penal, dado que, por la vía de la gestión desleal, se castiga a los que teniendo facultades para administrar un patrimonio ajeno, emanadas de la ley, encomendadas por la autoridad o asumidas mediante un negocio jurídico, las infrinjan excediéndose en el ejercicio de las mismas y, de esa manera, causen un perjuicio al administrado.

Tal enunciado no puede subsumirse en el señalado apartado 2 del artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del TCu, que estaría conectado únicamente con conductas consistentes en la desviación o sustracción de fondos públicos.

Por otra parte, el alcance, definido en apartado 1 del artículo 72 de la citada Ley de Funcionamiento como «el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o 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» no contempla los supuestos comprendidos en la gestión desleal, tal y como son elaborados por la doctrina científica y jurisprudencial.

La consecuencia es que la malversación contable tiene un ámbito menor que la malversación penal, lo que no tiene mucho sentido, pues la jurisdicción contable fue concebida específicamente para la exigencia de responsabilidades a los gestores que incurrieran en malversación, tomando siempre como referencia los supuestos penales.

Por ello, se considera que debe llevarse a cabo la modificación del artículo 72.2 de la Ley de Funcionamiento del TCu, introduciendo dentro de la malversación contable tanto los actos de administración desleal del patrimonio público como los supuestos de apropiación indebida. Con ello se restablecería el paralelismo tradicional entre el citado artículo 72.2 y el artículo 432 del CP.

Legitimación pasiva: exigencia de responsabilidad al *extraneus*

La posición adoptada por la Sala 3.^a del Tribunal Supremo sobre la determinación de las personas que resultan responsables contablemente descansa en la afirmación de que «sólo pueden ser sujeto de responsabilidad contable aquéllos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones y otras ayudas del Sector Público» (STS de 17 de abril de 2008, casación n.º 7452/2002). Por tanto, el cooperador necesario queda fuera del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, criterio reiterado por las SSTS de 21 de julio

de 2011 (casación 1018/2008) y 30 de enero de 2012 (casación n.º 6275/2009).

Sin embargo, ha de considerarse que, si la acción se dirige contra un cuentadante y un tercero por razón de unos mismos hechos, existiendo concierto de voluntades y malversación de caudales públicos, la jurisdicción contable debiera ser la competente para conocer de la responsabilidad contable de todos los implicados, incluidos los cooperadores necesarios, aunque no sean cuentadantes, para evitar que se divida la continencia de la causa. Este es el sentido de la reforma que se propone.

Al igual que ha ocurrido con la modificación del artículo 65.3 del Código Penal, operada por la LO 15/2003, de 25 de noviembre, sería conveniente introducir en la LOTCu y la LFTCu las oportunas reformas dirigidas a permitir la exigencia de responsabilidad contable a los coautores o cooperadores necesarios, aunque no sean gestores de los fondos públicos, del ilícito contable en el que han participado. Este criterio aparece razonablemente expuesto en los votos particulares de las SSTS, Sala 3.ª de 17 de abril de 2008 y 4 de febrero de 2009, y en la sentencia, de 12 de noviembre de 2015, del Departamento 3.º de la Sección de Enjuiciamiento del TCU.

Al respecto, tales votos particulares afirman que «subordinar la legitimación pasiva de todos los responsables a que sean cuentadantes, de hecho o de derecho, prescindiendo de quienes no sean parte de la relación jurídico-contable, cualquiera que sea la participación que hayan tenido en el menoscabo que sufran los caudales públicos, supone desconocer la más moderna jurisprudencia penal que admite la participación del *extraneus* en los tipos delictivos específicos previstos para castigar sujetos activos caracterizados por su especial cualificación.

Así, la Sala Segunda, en sentencias, entre otras, de 21 de Diciembre de 1999, 28 de Marzo de 2001 y 25 de Julio de 2002, condena a terceras personas por haber contribuido en la comisión de delitos especialmente tipificados para los que ostentan la condición de funcionario público o autoridad o reúnen la circunstancia de disponibilidad de caudales públicos, declarando que el tercero que coopera al hecho, aunque no sea funcionario o no tenga la disponibilidad de caudales públicos, no podrá cometerlo conforme al n.º 1 del artículo 28 del Código Penal, pero sí puede hacerlo, según el núm. 2 de este artículo, si es consciente y colabora a que estos caudales, cuya naturaleza conoce, sean dilapidados por la persona encargada de su custodia.

Incluso, no puede dejarse de reconocer que para salvar el principio de legalidad, en cuanto el Tribunal Supremo aplicaba en estos casos la atenuante analógica 6.^a del artículo 21 del Código Penal, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que reforma el Código Penal, añadió un nuevo número al artículo 65, contemplándose, ahora de forma expresa, la participación del *extraneus* en un delito especial propio, y estableciendo que "cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor los Jueces o Tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la Ley para la infracción de que se trate".

Pues bien, si la punibilidad del *extraneus* se admite sin discusión en la actualidad, teniendo ahora el debido soporte legal, no resulta razonable mantener que esta solución no resulta aplicable al ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, por falta de regulación específica, cuando le corresponde la fijación de la indemnización derivada de delitos que suponen menoscabo de caudales públicos, ante lo que disponen los artículos 18.2 de la LOTCU y 49.3 de la LFTCU.

Además, en el presente caso no hay que olvidar que la Sala Segunda, en cuanto a la responsabilidad civil, declaró que no procedía hacer pronunciamiento, no sólo por la indeterminación precisa de lo apropiado, sino también para dejar a salvo la responsabilidad que, en su ámbito y, en su caso, determinase el Tribunal de Cuentas, sin excluir la responsabilidad de los terceros.

Por todo ello, no puedo compartir el criterio de la mayoría, entendiendo que la Sala debió dar un paso más en la interpretación de la normativa existente, superando su deficiente regulación, sin que todo ello implique desconocer el ámbito subjetivo y objetivo de la jurisdicción contable, puesto que una cosa es que su actuación tenga que circunscribirse a la responsabilidad de quienes reciben caudales públicos para su gestión, y otra que no pueda extenderse también frente a quienes, sin ostentar tal condición, participan en el hecho y colaboran en el menoscabo.

Además, esta solución agiliza la tramitación, evita disfunciones no deseables y sobre todo el peregrinaje jurídico-judicial, máxime cuando la concreción de los daños a los fondos públicos corresponde al Tribunal de Cuentas.

De mantenerse el criterio de la mayoría en caso de indeterminación de lo apropiado en el momento de la sentencia, tendría que ser el Tribunal Penal quien tuviera que proseguir las actuaciones en la pieza de responsabilidad civil, sólo respecto de los terceros, lo que no resulta lógico.

Además, tampoco cabe desconocer que el orden civil tampoco podría decidir en estos casos hasta que el Tribunal de Cuentas resolviese conforme a su competencia, al quedar vinculados los tribunales civiles a la decisión que se adopte, como establece el artículo 42.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil».

Plazo de prescripción de la acción contable

Las recientes SSTS, Sala 3.^a, de 28 de febrero de 2013 y 25 de febrero de 2016 establecen una nueva interpretación sobre los requisitos que deben cumplirse para que se produzca la interrupción del plazo establecido para la exigencia de responsabilidad contable.

Ello puede tener el efecto indeseado de que se declaren prescritas dichas responsabilidades, debido a que cuando se lleva a cabo la fiscalización de un ente público es posible que se vean afectadas numerosas personas, cuya determinación a veces resulta problemática, que ocupan o han ocupado cargos de gestión o manejo de fondos públicos, dependiendo del período fiscalizado. Ello dificulta la puesta en conocimiento de tal actuación fiscalizadora, a fin de lograr la interrupción del breve plazo de tres años establecido en la disposición adicional 3.^a de la LFTCu.

En consecuencia, parece oportuno llamar la atención sobre la necesidad de que sea reformado dicho plazo de prescripción de las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador, contado desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente, a fin de que sea ampliado.

Dada la complejidad de las cuentas que se analizan en algunos supuestos, muy especialmente en el caso de la Cuenta General del Estado, la detección de los ilícitos contables puede resultar complicada, exigiendo investigaciones ulteriores, que se llevan a cabo una vez finalizada la fiscalización, momento en que el plazo prescriptivo comienza a computarse.

El TS señala que el procedimiento fiscalizador tiene una finalidad preparatoria del juicio de cuentas o del procedimiento de reintegro por alcance y, en consecuencia, la iniciación de un procedimiento fiscalizador contra cualquiera de los entes, organismos o sociedades, que integran el Sector Público (artículo 4.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas), significa ya el comienzo del mecanismo legalmente previsto para exigir, individualmente, a las concretas personas que encarnen la dirección o administración de tales entes,

organismos o sociedades del Sector Público, las responsabilidades de naturaleza contable que puedan derivarse de los hechos que hayan sido objeto de la fiscalización. El hecho interruptor debe ser el acuerdo de fiscalización adoptado por el Pleno del Tribunal de Cuentas y no la citación para la liquidación provisional practicada en las actuaciones previas.

Igual eficacia interruptora ha de reconocerse a la actividad fiscalizadora de los OCEX, pues, si en el ejercicio de su función fiscalizadora dichos entes advirtieran la existencia de indicios de responsabilidad contable, lo trasladarán sin dilación al Tribunal de Cuentas a los efectos de su posible enjuiciamiento. Ello equivale a reconocer que esa actividad fiscalizadora de los OCEX es una fase preparatoria de la función de enjuiciamiento contable que legalmente tiene atribuida el Tribunal de Cuentas [en el artículo 2 b) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo].

El conocimiento personal de cualquier actuación pública interruptora de la prescripción es una garantía para dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), y hace necesario que la iniciación de los procedimientos de fiscalización del Tribunal de Cuentas, que puedan derivar en posibles procedimientos ulteriores correspondientes a su función de enjuiciamiento contable, se comuniquen personalmente a todos los miembros y componentes de las entidades, corporaciones, organismos y sociedades del sector público que sean sometidas a fiscalización y puedan ser declarados incurso en responsabilidad contable como consecuencia del resultado de esa fiscalización.

Ese conocimiento podrá tener lugar bien a través de la notificación formal y personal de la actuación interruptora a todos esos miembros (que será el instrumento más idóneo y seguro), bien a través de cualquier otro hecho o circunstancia que permita formar la razonable convicción de que ese conocimiento efectivamente tuvo lugar. Así lo impone la especial ponderación del sacrificio del valor justicia que toda prescripción extintiva conlleva en aras de la seguridad jurídica, y así lo viene a confirmar el artículo 132 (apartados 2 y 3) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, *de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común*, que, en orden a la interrupción de las infracciones administrativas y sus sanciones, se refiere únicamente al «conocimiento del interesado».

Modificación de los procesos contables

En la actualidad existen dos procesos contables. El primero es el denominado juicio de cuentas (arts. 68 a 71 LFTCu), previsto para los supuestos de responsabilidad contable que no son constitutivos de alcance. Con carácter previo a la demanda debe abrirse la correspondiente pieza separada por parte del Consejero del Departamento de Fiscalización, a fin de determinar la presunta autoría y cuantificar los daños causados. Dicho proceso se sigue por los trámites previstos en el recurso contencioso-administrativo.

El segundo proceso es el de reintegro por alcance (arts. 72 a 74 LFTCu). El objeto procesal es la reclamación de los perjuicios causados al Tesoro Público como consecuencia de alcance o malversación. Para su tramitación se siguen los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Existe en la doctrina un criterio amplio y consolidado acerca de la conveniencia de establecer un único procedimiento para la exigencia de las distintas responsabilidades contables, que estuviera perfectamente desarrollado en la Ley de Funcionamiento, sin necesidad de acudir a remisiones de otros cuerpos legales. Con ello se ganaría en seguridad jurídica y se evitarían dilaciones procesales.