

3.5 Estudio doctrinal. La prescripción de la responsabilidad contable derivada del ilícito penal (prejudicialidad)

3.5.1 PLANTEAMIENTO

El marco jurídico en el que se desenvuelve la materia relativa a la prescripción de la responsabilidad contable se halla en la disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante DA 3.^a LFTCu).

Dicha disposición establece que las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen (DA 3.^a1 LFTCu).

El plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviere 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 (DA 3.^a3 LFTCu).

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 (DA 3.^a2 LFTCu).

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 (DA 3.^a4 LFTCu).

Según indica la sentencia n.º 14/2019 del Departamento 2.º de la Sección de Enjuiciamiento del TCu, la prescripción a que se refiere la DA 3.^a2 LFTCu debe relacionarse con lo señalado en la DA 3.^a1 de dicha Ley, de tal manera que iniciado un procedimiento fiscalizador o jurisdiccional después del plazo de cinco años desde la fecha en que se cometieron los hechos, la responsabilidad contable habrá prescrito, pero iniciado antes del citado plazo dicha responsabilidad no prescribirá hasta que transcurra el plazo de tres años desde la finalización del mencionado procedimiento.

En cuanto a la eficacia interruptora del plazo de prescripción de la responsabilidad contable como consecuencia de la existencia de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, la doctrina de la Sala 3.^a

del TS (ver sentencia de 25 de febrero de 2016), establece los siguientes criterios:

Los actos que pueden interrumpir el plazo de prescripción de la responsabilidad contable tendrán efectos interruptivos, aun cuando no hayan sido formalmente comunicados a los interesados, siempre que se haya probado en el proceso que tuvieron conocimiento material de dichos actos por vías distintas a la notificación formal.

La valoración de la prueba de que los interesados han tenido conocimiento material de algún acto interruptivo de su responsabilidad contable, que no les haya sido formalmente notificado, debe realizarse con criterio restrictivo, considerando probado el aludido conocimiento cuando resulte indubitado como consecuencia de una circunstancia que lo demuestre de forma inequívoca.

En aplicación de tales criterios, la jurisprudencia considera que unas determinadas actuaciones fiscalizadoras son materialmente conocidas por los gestores de las entidades afectadas por las referidas actuaciones, no pudiendo alegar desconocimiento de su práctica.

En todo caso, resulta muy conveniente que las instituciones de control externo adopten las medidas adecuadas para comunicar a todas las personas a las que les afecte la fiscalización, la tramitación del referido procedimiento, a fin de que se produzca la interrupción del plazo prescriptivo (art. 44.1 LFTCu).

La cuestión que pretende exponerse en la presente Memoria es la interpretación y aplicación de la mencionada DA 3.^a, apartado 4, de la LFTCu, es decir, cuando los hechos objeto de enjuiciamiento contable sean constitutivos de delito, en cuyo supuesto la Ley remite la prescripción de la responsabilidad contable al régimen de responsabilidad civil del delito. Y lo hace no solo respecto de los plazos, sino también respecto de la forma en que dicha prescripción se produce.

Cabe señalar que, en tal supuesto, el plazo de prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito debe comenzar a computarse a partir de la firmeza de la sentencia penal que declara dicha responsabilidad (arts. 1092 y 1971 del Código Civil). Ver, en este sentido, la STS, Sala 3.^a, de 9 de mayo de 2007.

Igualmente, la STS, Sala 1.^a, 721/2014, de 19 de diciembre, afirma que «La jurisprudencia general sobre la prescripción, apoyándose en el art. 1.969 CC, determina que, salvo que la Ley disponga expresamente otra cosa, el plazo debe comenzar a contarse desde el momento en que «las acciones pudieron ejercitarse», y el Tribunal Constitucional (Sentencia de 10 de marzo de 1997) ha declarado que el cómputo

debe realizarse de forma que el titular de la acción haya podido ejercerla sin impedimentos derivados de factores ajenos a su voluntad».

Ciertamente, a diferencia de lo establecido en el art. 114 de la Ley de Enjuiciamiento, en el ámbito de la responsabilidad contable el art. 18.1 LOTCu dispone la compatibilidad de dicha jurisdicción con la penal. Pero ello no impide que deban cohonestarse ambas jurisdicciones, a fin de dar cumplimiento al plazo de prescripción indicado en el apartado 4 de la DA 3.^a de la LFTCu.

3.5.2 DOCTRINA DE LA SALA DE JUSTICIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE LA IMPROCEDENCIA DE SUSPENDER EL PROCESO CONTABLE

Según reiterados pronunciamientos de la indicada Sala de Justicia (ver sentencia n.º 10/2019, de 21 de junio), no es la incoación de un proceso penal sobre los hechos lo que determina la aplicación de la regla del apartado 4 de la DA 3.^a LFTCu, sino la sentencia penal firme que declare los hechos constitutivos de delito.

La sentencia de la Sala de Justicia (en lo sucesivo STCu) n.º 15/2007, de 24 de julio, precisa que «la propia dicción literal del apartado cuarto de la disposición adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, deja claro que para que su contenido pueda aplicarse a un supuesto concreto, los hechos enjuiciados deben ser constitutivos de delito, es decir, deben haber sido calificados como delictivos por la jurisdicción penal, a través de la correspondiente Sentencia», concluyendo que para que sea aplicable el plazo de prescripción de la responsabilidad contable previsto en el párrafo 4.º de la DA 3.^a LFTCu «debe concurrir el requisito de la condena penal, pues, en otro caso, la responsabilidad contable, como especie de la responsabilidad civil, tendría el plazo más breve de prescripción, que es el de cinco años». Criterio mantenido en las SSTCu, de fecha 13 de julio de 2017, y n.º 11/2019, de 21 de junio.

Ahora bien, siendo cierto que el hecho constitutivo de delito solo puede ser declarado por sentencia penal firme, la cuestión relevante es la incidencia que la tramitación del proceso penal puede tener sobre el proceso contable, en relación con la prescripción.

La STCu, de 30 de mayo de 2018 (no firme por cuanto se halla pendiente de recurso de casación), y los autos de dicha Sala, de 28 de junio de 2019 y 14 de noviembre de 2019, afirman lo siguiente:

El art. 18 LOTCu, así como el art. 49.3 de la Ley de Funcionamiento, que lo desarrolla, establecen la compatibilidad entre las juris-

dicciones contable y penal. La jurisdicción contable es necesaria, improrrogable, exclusiva y plena (art. 17.1 LOTCu) y su actuación es compatible con la del orden jurisdiccional penal, compatibilidad que se basa en la autonomía de ambas jurisdicciones, únicamente limitada por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada, así como en la fijación de los hechos declarados probados, en los que tienen prevalencia los pronunciamientos del órgano jurisdiccional penal. En razón de la distinta naturaleza de la responsabilidad penal y de la contable, es legalmente posible el enjuiciamiento de cada una de ellas dentro de su ámbito, dado que la prevalencia del orden penal lo es solo respecto de la fijación de los hechos y la autoría de los mismos (Sentencias del Tribunal Constitucional 69/1983, de 26 de julio y 62/1984, de 21 de mayo), pero no en lo referente a la apreciación de los hechos (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1995), en los que regiría, para el Juez Contable, el principio de libre valoración de la prueba, respetando los criterios de la sana crítica. En consecuencia, la caracterización legal de la pretensión contable y, consiguientemente, de la responsabilidad de la misma naturaleza jurídica, de carácter patrimonial y reparatorio, determina, ante el enjuiciamiento de un mismo hecho por los dos órdenes jurisdiccionales, penal y contable, la no vulneración del principio general de *non bis in ídem*, pues resulta indudable que el mismo hecho se contempla desde diferentes perspectivas, al no existir una identidad objetiva de ámbito competencial entre una y otra jurisdicción.

Con carácter excepcional, se prevé la posibilidad de que concurra la previsión contenida en el apartado 2 in fine del art. 17 LOTCu, es decir, que aparezca una cuestión de prejudicialidad penal que constituya elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y esté con ella relacionada directamente. En este caso, el tratamiento legal de las cuestiones prejudiciales, en el ámbito de la jurisdicción contable, se atiene a lo prevenido en el art. 10 LOPJ, que dispone: «1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente. 2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la Ley establezca». Por su parte, el art. 40.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 73.2 LFTCu, al regular la prejudicialidad penal, exige la concurrencia de dos circunstancias para que pueda acordarse la suspensión del juicio: 1.º) Que se acredite

la existencia de causa criminal en la que se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno o algunos de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el proceso civil; y 2.º) Que la decisión del Tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto civil.

Debe verificarse, por lo tanto, si concurre o no, en el caso concreto, el requisito esencial exigido por el art. 17.2 LOTCu, para que entren en juego las previsiones del mismo, es decir, que la cuestión prejudicial penal constituya un elemento previo necesario, o decisivo, para la declaración de responsabilidad contable. Tal presupuesto es, también, avalado por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, la Sentencia de la Sala 3.ª de dicho Tribunal, de fecha 13 de septiembre de 2002, declaró, expresamente, en un supuesto aplicable a la jurisdicción contencioso-administrativa, que «...la interposición de una querela, por sí misma, no da lugar a la suspensión o paralización del recurso contencioso administrativo, que solo se producirá cuando la causa penal ostente tal relieve que resulte imposible decidir sobre lo planteado en dicho recurso contencioso». Esta Sala de Justicia, además, en Sentencia n.º 13/2009, de 29 de junio, F. J. 5.º considera que tal conclusión resulta trasladable, sin condiciones, al ámbito del enjuiciamiento contable.

El hecho de que se esté tramitando un proceso penal y otro contable por unos mismos hechos no impide que la sentencia del Tribunal de Cuentas, si es anterior a la penal, aplique, para decidir si la responsabilidad contable ha prescrito o no, el plazo general de prescripción de cinco años desde que se cometieron los hechos, que es el previsto en el apartado primero de la DA 3.ª LFTCu. De la propia redacción literal del apartado 4 de la citada disposición adicional, se desprende que solo puede ser aplicado a casos en los que ya exista una condena por un delito, y no cuando aún no se conoce si dicho delito se ha cometido porque el proceso penal se halla en tramitación.

Si se aceptara que existe prejudicialidad penal por el mero hecho de que haya un plazo de prescripción de la responsabilidad contable especial si los hechos son constitutivos de delito, habría que declarar dicha prejudicialidad siempre que se estuvieran tramitando actuaciones penales y contables a la vez, lo que vaciaría de contenido la compatibilidad entre la Jurisdicción Penal y la Contable prevista en los arts. 18 LOTCu y 49.3 LFTCu. En efecto, si resultara suficiente para estimar la prejudicialidad penal que una futura sentencia, en su caso, pudiera declarar un delito y ello pudiera dar lugar, a su vez, a que pudiera aplicarse el plazo especial de prescripción de la responsabili-

dad contable previsto en la disposición adicional tercera, apartado 4, LFTCu, habría que suspender todos los procesos de responsabilidad contable cuando la Jurisdicción Penal estuviera conociendo de los mismos hechos.

El art. 17.2 LOTCu dice que la jurisdicción contable se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentes, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ellas relacionadas directamente. Este precepto se refiere a pronunciamientos penales sin los cuales no se pueda decidir sobre la existencia o no de responsabilidad contable (por ejemplo, una falsedad documental), pero no puede deducirse del mismo que la jurisdicción contable tenga que esperar siempre a una resolución penal para poder decidir si la responsabilidad contable enjuiciada ha prescrito o no.

Si se aceptara que la prejudicialidad penal planteada por causa del plazo de prescripción de la responsabilidad contable debiera estimarse en todos los casos, ello provocaría como efecto que habiendo transcurrido el plazo de cinco años desde que se cometieron unos hechos que pudieran haber resultado, eventualmente, constitutivos de responsabilidad contable sin que se hubiera producido actuación alguna para investigarlos o enjuiciarlos, sin embargo no se considerarían prescritos, lo que implicaría el incumplimiento de la disposición adicional tercera, apartado 1, LFTCu. La responsabilidad contable, una vez prescrita, no puede «resucitar» por el hecho de que con posterioridad se dicte una Sentencia en la vía penal que aprecie, por los mismos hechos, la existencia de un delito. Esta solución resultaría contraria al principio de seguridad jurídica establecido en el art. 9.3 CE y también vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva de los afectados, prevista en el art. 24 también de la Constitución.

Que la responsabilidad contable declarada prescrita no se pueda reclamar por los órganos de la jurisdicción contable, en nada afecta a la competencia de los jueces y tribunales penales para condenar no solo por los delitos cometidos, sino también por las responsabilidades civiles derivadas de los mismos.

La futura resolución penal que establezca si los hechos enjuiciados son o no constitutivos de delito no constituye un *præius* necesario para que, en la primera instancia contable, atendiendo a los plazos de prescripción y a los motivos de interrupción de los mismos que se recogen en la disposición adicional tercera LFTCu, se pueda decidir si las responsabilidades contables enjuiciadas han prescrito o no. No aprecia esta Sala, en consecuencia, que concurra algún elemento que

permita soslayar la regla general de la compatibilidad de las jurisdicciones y sustituirla por la decisión excepcional de suspender el proceso de responsabilidad contable hasta la conclusión del proceso penal que se sigue por los mismos hechos.

3.5.3 OBJECIONES A LA CITADA DOCTRINA

La discrepancia se produce porque las precedentes afirmaciones de la Sala de Justicia niegan la aplicabilidad del apartado 4 de la DA 3.^a LFTCu, desde el momento en que entienden que no concurren los requisitos señalados en el art. 40 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC).

En consecuencia, la Sala declara prescrita la responsabilidad dimanante de unos hechos, que están incluidos en el objeto del proceso penal concurrente.

Así es como el debate sobre la prescripción, que es una cuestión de derecho sustantivo, se desplaza al ámbito procesal de la prejudicialidad.

En este último plano procesal, el tema se centra en el sentido gramatical de la expresión «influencia decisiva», que utiliza el art. 40.2. 2.^a LEC como parámetro definidor del vínculo o relación de dependencia que ha de existir entre la decisión del Tribunal Penal y la del Órgano encargado de resolver el asunto civil (en este caso, contable).

Las SSTS, Sala 3.^a, números 778 y 779, de 11 de mayo de 2018, establecen que «El objeto de la cuestión prejudicial penal responde al designio de garantizar la coherencia en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, evitando que unos mismos hechos, relevantes para el enjuiciamiento en distintos órdenes jurisdiccionales, sean determinados de forma eventualmente contradictoria. Es por ello que se declara la prioridad del orden jurisdiccional penal, bajo los presupuestos que establece el art. 40.2 de la LEC» (en el mismo sentido, la STS, Sala 3.^a, n.º 503/2018, de 22 de marzo).

Frente a la argumentación expuesta de la Sala de Justicia del TCu, cabe señalar que dichas resoluciones contienen un factor de incoherencia y potencial contradicción con el posible fallo del proceso penal. Ello por dos razones.

a) En el plano jurídico, porque al negar la prejudicialidad procesal penal, el Tribunal de Cuentas reduce drásticamente el marco jurídico de aplicación de la DA 3.^a 4 LFTCu, que es una norma especial de derecho sustantivo en materia de prescripción, y que a tal efecto remite al régimen de la responsabilidad civil derivada del delito.

b) En el terreno fáctico, es decir de delimitación del objeto material del proceso, porque esa norma puede resultar verdaderamente decisiva para identificar y delimitar los hechos mismos de los que puede entrar a conocer la jurisdicción contable. Al obviar su aplicación y no esperar a la terminación del proceso penal, el Tribunal de Cuentas limita su propio ámbito de cognición de los hechos a los no prescritos conforme al apartado 1 de la DA 3.^a LFTCu, recortando la plenitud de su jurisdicción en contra de la patente voluntad del legislador, que ha querido que, cuando se trate de hechos delictivos, la jurisdicción contable se extienda a todos los que no están prescritos de acuerdo con la normativa que rige la responsabilidad civil por delito (apartado 4 de la misma DA).

El Auto de la Sala de Justicia, de fecha 28 de junio de 2019, parte de la base de que la DA 3.^a 4 LFTCu «solo resulta de aplicación cuando existe un delito ya declarado en sentencia firme, de manera que el hecho de que se esté tramitando un proceso penal y otro contable por unos mismos hechos no impide que la sentencia del Tribunal de Cuentas, si es anterior a la penal, aplique, para decidir si la responsabilidad contable ha prescrito o no, el plazo general de prescripción de 5 años desde que se cometieron los hechos, que es el previsto en el apartado primero de la aludida disposición adicional. De la propia redacción literal del apartado 4 de la disposición adicional tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se desprende que solo puede ser aplicado a casos en los que ya exista una condena por un delito y no cuando aún no se conoce si dicho delito se ha cometido porque el proceso penal se halla en tramitación».

Es preciso poner de manifiesto que justamente la afirmación de que el delito no existe hasta que se declara así por sentencia firme es lo que determina la influencia del proceso penal sobre el contable y obliga a la suspensión de este último.

La interpretación que realiza la Sala de Justicia de la DA 3.^a 4 LFTCu resulta contraria a la previsión legislativa desde la perspectiva de su pleno desarrollo, en relación con lo establecido en los arts. 17.2 *in fine* LOTCu y 40 LEC.

En efecto, dicha doctrina hace depender la aplicación de la DA 3.^a 4 LFTCu del hecho puntual y completamente aleatorio de que el proceso penal se tramite más rápido que el contable, lo que consideramos que no ha sido querido por el Legislador, máxime cuando el propio art. 17.2 LOTCu establece que la jurisdicción contable «se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carác-

ter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ellas relacionadas directamente».

Desde luego, la prescripción es un elemento previo necesario para determinar la responsabilidad contable.

Cuando la DA 3.^a 4 LFTCu afirma que la responsabilidad contable por hechos delictivos prescribirá de la misma forma que la responsabilidad civil derivada del delito está estableciendo una remisión normativa en bloque a la regulación sustantiva de la materia en ese ámbito penal-civil.

Concretamente, hay que atender al art. 1971 CC («El tiempo de la prescripción de las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones declaradas por sentencia comienza desde que la sentencia quedó firme»), del que se desprende que el plazo de prescripción de la responsabilidad civil *ex delicto* se inicia a partir de la firmeza de la sentencia penal condenatoria.

De ahí, por tanto, que no es posible establecer la forma (ni el plazo) de prescripción sin saber antes, forzosamente a través de la resolución del juez penal, a) si los hechos son en efecto delictivos, y b) cuál es o cuáles son exactamente esos hechos delictivos (determinación histórica), a los que acto seguido hay que aplicar el régimen especial de prescripción.

La jurisdicción penal no solo califica el hecho como acontecimiento fáctico, sino que al hacerlo define el hecho delictivo con arreglo a la normativa penal. Y a ese hecho constitutivo de delito es al que se remite la DA 3.^a 4 LFTCu.

La cuestión es capital, pues existen supuestos en los que la identificación del hecho constitutivo de delito y su calificación como tal por el Juez penal condicionan directa y sustancialmente no solo el plazo, sino la forma de prescripción del delito.

Y en la medida en que condicionan la prescripción del delito condicionan la de la responsabilidad civil derivada de él. Es el caso del delito continuado (art. 74 CP), en el que la prescripción se computa «desde el día en que se realizó la última infracción» (art. 132.1 CP), por lo que la sentencia penal condenatoria abarcará todos los hechos integrantes del delito incluidos los que, considerados aisladamente, hubieran podido considerarse prescritos.

De modo que, condenado el acusado por esa conducta continuada, la responsabilidad civil en sentencia se extiende a todos los perjuicios derivados del relato fáctico incorporado al hecho delictivo. Esa es precisamente la incidencia que el proceso penal tiene sobre el proceso contable.

En definitiva, si el delito y la responsabilidad civil que deriva del mismo no han prescrito conforme a la legislación civil y penal, el Tribunal de Cuentas no puede considerarlos prescritos a la hora de establecer la responsabilidad contable. Es una cuestión de unidad y coherencia del sistema jurídico.

No se trata de hacer «resucitar» a la responsabilidad contable, sino de constatar que no se ha producido su prescripción.

Por tanto, cualquier decisión de la jurisdicción penal, que pueda incidir en la forma o el plazo de prescripción de un hecho delictivo, condiciona completamente la decisión sobre la existencia o inexistencia de la responsabilidad contable, respecto de cada uno de los acontecimientos integrados en ese hecho constitutivo de delito.

Habida cuenta de que el art. 17.2 LOTCu excluye la competencia de la jurisdicción contable para conocer de las cuestiones prejudiciales penales que constituyan «elemento previo necesario para la declaración de la responsabilidad contable», resulta evidente que el Tribunal de Cuentas no puede calificar cada una de las cantidades percibidas de forma ilícita, individualmente considerada, que en su proyección penal se integra en una conducta examinada en su conjunto. Desde luego, no puede en ese contexto decidir cuál está prescrita y cuál no sin tomar en consideración y quedar condicionado por el criterio y la decisión de la jurisdicción penal, que es preferente.

El propio Auto n.º 9/2019, de 28 de junio, argumenta de la siguiente forma:

«Así, esta Sala de Justicia, en su Auto 28/2015, de 11 de noviembre, dictado en el recurso de apelación n.º 18/15, entendió que la prescripción sí motivaba la estimación de una excepción de prejudicialidad penal y la consiguiente suspensión del proceso de responsabilidad contable, porque lo que planteaban las partes en dicho caso es que algunas de las responsabilidades contables enjuiciadas podrían estar ya prescritas, lo que debería declararse por la Consejera de Cuentas en sentencia, y otras en cambio podrían estar no prescritas, por lo que respecto de ellas habría que esperar a que se resolviera el proceso penal para ver si en él se declaraba algún delito y el plazo de prescripción aplicable a las mismas pudiera ser el de la responsabilidad civil derivada del mismo. Esta Sala de Justicia estimó, en aquel supuesto, que continuar el proceso contable respecto a determinados hechos y suspenderlo respecto de otros afectaría negativamente al principio de seguridad jurídica y al de cosa juzgada, por lo que lo más acorde para la tutela judicial efectiva era confirmar la prejudicialidad penal, suspender la tramitación del procedimiento de reintegro por alcance y

esperar a que en vía penal se decidiera si había o no delito. Esta situación excepcional fue la que motivó la estimación de la prejudicialidad penal en ese caso, en el que se tuvo en cuenta el carácter restrictivo que tiene declarado la jurisprudencia respecto a la posibilidad de estimar la aludida cuestión procesal. En el procedimiento de reintegro por alcance en el que se ha interpuesto el presente recurso de apelación, las circunstancias son distintas. Lo que plantean las partes es que todas las responsabilidades contables están prescritas, por lo que no procedía haber estimado la prejudicialidad penal y haber suspendido el proceso de responsabilidad contable, sino haber concluido el mismo con una Sentencia absolutoria por prescripción. Nos hallamos, por tanto, ante una excepción de prescripción común, que puede ser valorada y resuelta en primera instancia sin necesidad de tener que acceder a un previo pronunciamiento penal. Esta Sala de Justicia no aprecia que, en el presente caso, la cuestión de la prescripción constituya un elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable ni esté con ella relacionada directamente.»

Al respecto, hemos de señalar que, tanto cuando la discusión se circunscriba a la prescripción parcial como a la total de las responsabilidades contables, resulta igualmente obligada la suspensión del proceso contable, pues el problema no es de carácter cuantitativo, sino de naturaleza cualitativa, según se ha expuesto anteriormente.

La seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva quedan lesionados de la misma manera en los supuestos de prescripción parcial o total si el procedimiento contable no se suspende.

La calificación jurídica del hecho como delito es siempre prejudicial en el sentido del art. 40 LEC y, de hecho, desempeña forzosamente y en todo caso una influencia decisiva sobre la inexistencia o no de responsabilidad contable derivada del hecho en cuestión.

Si se prescindiera del carácter inherentemente prejudicial que encierra el apartado 4 de la DA 3.^a de la LFTCu se abre la vía a la incongruencia entre las decisiones de ambas jurisdicciones, penal y contable, a la que se refieren las SSTS, Sala 3.^a, citadas anteriormente.

En efecto, el tribunal penal podría declarar delictivo y no prescrito a efectos de responsabilidad civil un hecho —o una serie de ellos— que el Tribunal de Cuentas ya ha considerado prescrito(s) a los efectos de la responsabilidad contable. Con ello, se quiebra por su base lógica y jurídica el expresado «diseño de garantizar la coherencia en el ejercicio de la potestad jurisdiccional».

Al excluir apriorísticamente la prejudicialidad penal, el Tribunal de Cuentas limita la plenitud de su jurisdicción, proclamada en los arts. 15 y 17.1 de la LOTCu.

Cuando el orden jurisdiccional contable renuncia a poner estos preceptos en conexión con el apartado 4 de la DA 3.^a LFTCu, inaplicando dicho apartado, deja injustificadamente fuera del ámbito de su propia jurisdicción todos aquellos hechos no prescritos conforme a la normativa reguladora de la responsabilidad civil derivada del delito que, sin embargo, sí lo estarían de acuerdo con el régimen ordinario de la prescripción de la responsabilidad contable establecido en el apartado 1 de la DA 3.^a LFTCu. Y, en efecto, declara prescritos esos hechos conforme a esa normativa general.

De ese modo, la decisión sobre prejudicialidad aboca *de facto* a la exclusión de una concreta realidad, es decir, de la conducta del responsable, que, hallándose potencialmente dentro del ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, y pudiendo ser alcanzada con plenitud por ella si se aplicara el citado apartado 4 de la DA 3.^a, queda, sin embargo, fuera de su enjuiciamiento.

Sin que esto pueda ser soslayado con la afirmación, contenida en el Auto de la Sala de Justicia, de fecha 28 de junio de 2018, relativa a que la prescripción declarada por la jurisdicción contable «en nada afecta a la competencia de los jueces y tribunales penales para condenar no solo por los delitos cometidos sino también por las responsabilidades civiles derivadas de los mismos».

El problema justamente reside en que la decisión adoptada afecta a la distribución jurisdiccional y competencial establecida en la Ley, donde se dispone que la jurisdicción contable es necesaria, improrrogable, exclusiva y plena (art. 17.1 LOTCu).

Lo que establece el art. 49.3 LFTCu es la línea de deslinde material de ambas jurisdicciones, articulando el mecanismo de distribución de las respectivas competencias –penal y contable– cuando concurren sobre un mismo hecho: el tribunal penal declara la responsabilidad penal y el Tribunal de Cuentas cuantifica los daños y perjuicios.

Con ello, no se exceptúa la aplicación del mecanismo de la prejudicialidad, que consiste en que, para establecer la responsabilidad contable respecto de un hecho delictivo en caso de prescripción, primero, es decir previamente, hay que saber si efectivamente es delictivo, siendo el juez penal el único competente para tal declaración. Tampoco se altera la regla ya examinada, según la cual, una vez declarado que el hecho es delictivo, la prescripción, a efectos de determinar la existencia de responsabilidad contable, se rige por las normas propias de la responsabilidad civil derivada del delito.

3.5.4 CONCURRENCIA DE LOS REQUISITOS PARA APLICAR EL APARTADO 4 DE LA DA 3.^a LFTCU

A) Dicho apartado requiere que los hechos sean constitutivos de delito.

En el caso de que no exista una resolución penal firme que se pronuncie al respecto, es requisito inherente a la aplicación del mencionado apartado la suspensión del procedimiento por prejudicialidad penal, supuesto ahora analizado.

La suspensión constituye el único modo de poder confirmar y asegurar que un hecho «que ofrezca apariencia de delito (...) perseguible de oficio», como dice el art. 40 LEC, pueda ser en su caso, por quien tiene jurisdicción y competencia para ello, declarado «constitutivo de delito» de manera formal y efectiva.

B) Es esa diferencia entre la premisa del apartado 4 de la DA 3.^a LFTCu –que el hecho sea efectivamente constitutivo de delito– y la del art. 40 LEC –que aparente serlo– la que marca el matiz determinante de la aplicación de ambas normas, y sobre todo establece, en su caso, el orden lógico, jurídico y cronológico en que están llamadas a producir efecto.

C) Cabría, en este sentido, concluir y precisar que para la aplicación del apartado 4 de la DA 3.^a LFTCu es requisito esencial que el hecho sea, es decir haya sido declarado, constitutivo de delito, pero también lo es –requisito esencial y exigible– que, en aquellos casos en que el hecho no ha sido declarado delictivo, pero existan indicios de que pueda serlo, y tales indicios se concreten en la pendencia de un proceso penal, el Tribunal de Cuentas debe esperar a la decisión del orden jurisdiccional penal acerca de si los hechos son constitutivos de delito, y, lo que no es menos importante, acerca de cuáles son exactamente esos hechos constitutivos de delito.

D) De no entenderlo así, la norma especial de prescripción establecida por el Legislador resultará irremediablemente inaplicable al supuesto de hecho para el que está prevista, como consecuencia de una anticipación del juicio sobre la responsabilidad contable derivada de esos hechos que podría, y debería, haberse evitado acudiendo al instituto de la prejudicialidad, no en vano dirigido a preservar la exigible influencia decisiva de la decisión penal sobre la que ha de tomar la jurisdicción contable.

Anticipación que, por otra parte, no resulta inocua, según se ha expuesto, sino que, en determinados casos, como los contemplados en las resoluciones citadas del Tribunal de Cuentas, abocan incongruen-

temente a excluir del ámbito de la responsabilidad contable concretos hechos que, de haberse aplicado –de haberse esperado a aplicar– la citada DA 3.^a 4, podrían haber quedado incluidos en el fallo del Tribunal de Cuentas.

Esto es precisamente lo que trata de evitar la Ley, cuando establece un régimen jurídico singular para ese caso, no solo en relación con el cómputo de los plazos de prescripción, sino también en relación con la forma de prescribir.

3.5.5 CONTINUIDAD EN EL ILÍCITO CONTABLE

Buena parte de los argumentos recogidos en la STCu, de 30 de mayo de 2018, y en los Autos, de 28 de junio de 2019 y 14 de noviembre de 2019, para negar la suspensión del proceso contable, especialmente el atinente a la preocupación por el vaciamiento del contenido de la compatibilidad entre el ámbito penal y el contable, quedaría sin efecto si se aplicaran en la jurisdicción contable los criterios establecidos en el enjuiciamiento penal relativos al tratamiento conjunto de los hechos, donde se configura su existencia como una unidad jurídica de acción o se engloba bajo la forma de la continuidad del ilícito correspondiente.

Ambos criterios permitirían analizar las sucesivas actuaciones irregulares, perpetradas por los gestores de los fondos públicos, tomando en consideración la suma total del perjuicio causado.

Los plazos de prescripción en tales supuestos se computarían desde el día en que se realizó la última infracción contable, resultando innecesaria la suspensión del proceso contable.

En definitiva, se trata de contemplar la conducta del gestor de manera dinámica y no estática, como actualmente se lleva a cabo, lo que ciertamente se acomoda más a la intención del transgresor, que utiliza su posición de garante de los fondos públicos administrándolos descuidada o deslealmente.

El designio del responsable contable es aprovechar las distintas ocasiones en que le es factible producir el perjuicio al ente público y ocultar el daño ocasionado. Ello implica que la administración pública, a veces, conoce los hechos mucho tiempo después de que se hayan cometido. No tiene sentido fragmentar cada pago, por cuanto la acción existe continuadamente durante el período investigado.

Estamos ante acontecimientos que obedecen al mismo plan diseñado por su autor, con igual metodología e idéntico sujeto pasivo.

El planteamiento que se propone resulta de estricta justicia material, especialmente cuando nos hallamos ante una planificación ilícita sofisticada y compleja, que incluye la actuación de relevantes autoridades y gerentes de sociedades públicas, que actúan al margen de los órganos de control interno de la administración pública perjudicada, así como la infracción de deberes de probidad y lealtad de notable gravedad, toda vez que se trata del quebrantamiento llevado a cabo por quienes son depositarios de la mayor confianza y ejercen destacadas responsabilidades en la gestión económica, contable y presupuestaria.

Al mismo tiempo, podría otorgarse tratamiento unitario a los variados supuestos que propician la existencia de daños en el sector público, pues quedarían comprendidos no solamente los pagos, es decir, el flujo financiero o corriente monetaria, sino también los casos en que el gestor contrae ilegalmente, por cuenta del ente público, determinadas obligaciones (corriente real de bienes y servicios), tal y como señalan las sentencias de la Sala 2.^a TS n.º 281/2019, de fecha 30 de mayo, y 459/2019, de 14 de octubre.

Esta última resolución afirma que «existe coincidencia en que el momento en el que el acreedor realiza correctamente la prestación a su cargo es el momento en el que debe entenderse producido el menoscabo a los caudales o fondos públicos, desde el punto de vista del procedimiento de ejecución del gasto público. Es ese momento, aun cuando todavía no pueda hablarse de una salida material de fondos para el abono de las prestaciones ya recibidas, cuando el procedimiento resulta ya irreversible o inevitable para la administración.

Es cierto que en aquellos casos en los que se produce una renuncia por parte del proveedor o el pago se reivindica después del plazo de prescripción de la obligación, la salida material de fondos podrá eludirse. Pero incluso en estos casos de renuncia o *mora accipiendi*, el perjuicio ya se tiene por producido. En términos contables no puede hablarse de un ingreso con efectos compensatorios respecto del gasto ya aprobado. De hecho, ese ingreso se contabiliza de forma autónoma y por separado de dicho gasto. De ahí que, en sentido estricto, no existe un mecanismo compensatorio que permita ver en esa renuncia una reparación del perjuicio por parte de quien lo generó».

Por su parte la STS, Sala 2.^a, n.º 163/2019, de 26 de marzo, considera que existe malversación en los siguientes casos:

a) Supuestos de contratación en los que el pago por la administración no tiene como contrapartida la recepción real de prestación o servicio alguno.

b) La adquisición de productos o servicios que no sirven al interés público y que, desde la perspectiva del concepto personal de patrimonio utilizado por la jurisprudencia, generan un evidente perjuicio.

c) O los supuestos de compras con sobreprecio.

En la STS, Sala 2.^a, n.º 362/2018 de 18 jul. 2018, Rec. 2227/2017, se recoge que «en caso de enajenaciones de aprovechamientos urbanísticos de propiedad municipal a precio irrisorio puede entenderse factible la subsunción de tal conducta en el ámbito del delito de malversación propia del art. 432 CP en cuanto podrían incluirse en el concepto de efectos públicos».

Respecto del carácter dispositivo de los fondos públicos, la STS, Sala 2.^a n.º 1051/2013 de 26 Sep. 2013, Rec. 1921/2012, señala que:

«El tipo penal se consume pues, –y esto merece ser especialmente destacado– con la sola realidad dispositiva de los caudales por parte del agente, ya sea por disposición de hecho, ya sea por disposición de derecho, por lo cual no es imprescindible que el funcionario tenga en su poder los caudales y efectos públicos por razón de la competencia que las disposiciones administrativas adjudiquen al cuerpo u organismo al que pertenezca, sino que basta con que hayan llegado a su poder con ocasión de las funciones que concreta y efectivamente realizase el sujeto como elemento integrante del Órgano público.

En conclusión, lo importante es que el funcionario tenga la posibilidad de disposición sobre los efectos sometidos a tal poder, en virtud de la función atribuida al ente público, o en virtud de una mera situación de hecho derivada del uso de la práctica administrativa dentro de aquella estructura (SSTS. 30.11.94, 1840/2001 de 19.9). Tener a su cargo significa no solo responsabilizarse de su custodia material, sino también ostentar capacidad de disposición e inversión de tal manera que los caudales no puedan salir del organismo oficial sin la decisión del funcionario (por disposición de Ley, nombramiento o elección) que tiene la capacidad de ordenar gastos e inversiones (STS. 1368/99 de 5.10).»

En este sentido, no puede obviarse que tanto el alcance como la malversación contable guardan relación con los ilícitos penales que protegen el patrimonio público, por lo que entendemos que debe

seguirse el mismo criterio en el tratamiento temporal de los ilícitos contables.

Esta propuesta no puede tildarse de novedosa o heterodoxa en la jurisdicción contable, pues existen resoluciones que tienen en cuenta determinadas circunstancias que afectan al conjunto de actuaciones de un gestor.

Así, la STCu n.º 31/2009, de 14 de febrero, con cita de la STCu 9/2007, de 2 de julio, en relación con la prescripción de la responsabilidad contable derivada de la prestación de los servicios de recaudación municipal, señala que:

«El fundamento de la prescripción extintiva de los derechos y acciones se halla esencialmente en la necesidad de acotar la incertidumbre jurídica que produce la inactividad, el silencio o el no ejercicio del derecho de una manera prolongada en el tiempo. Así, en lo relativo al *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción, la regla general en nuestro Derecho es, efectivamente, la aplicación de la teoría de la *actio nata*, afirmativa, para ser posible la prescripción, de que la acción haya nacido. Nuestro Código Civil deja sin resolver en apariencia la cuestión de cuándo debe entenderse que nació la acción, pero es doctrina jurisprudencial reiterada la aceptación, a través de la normativa del art. 1.969 del referido texto legal, de la teoría de la realización según la cual la acción nace cuando puede ser realizado el derecho que con ella se actúa, o más concretamente al tiempo en que pueda ejercitarse eficazmente para lograr su total efecto.

Así lo tiene reconocido el Tribunal Supremo en numerosas resoluciones, por todas Sentencias de 26 noviembre 1943, 22 diciembre 1945, 29 enero 1952 y 25 enero 1962, reiterando el criterio ya sostenido en otras precedentes, porque, como se proclama en la última de las citadas resoluciones, si la prescripción extintiva comenzara a correr antes de que la acción pudiera ejercitarse, se daría el contrasentido de que se castigaba al titular de un derecho por una inactividad que le imponía la ley o la propia convención, y de ahí que no se pueda reprochar al titular de un derecho el no haberlo actuado en una época en la cual no podía ponerlo normal y eficazmente en ejercicio, por no conocer todavía las bases para actuarlo.

En el caso de autos, por tanto, es preciso determinar cuándo nació el derecho de la hacienda municipal a exigir la indemnización derivada de la responsabilidad contable imputable a los demandados, en cuanto la inactividad de tal derecho prolongada durante el plazo que la

ley establece, sin que se produzca ninguna causa de interrupción, es lo que daría lugar a que la responsabilidad hubiera prescrito.

En el ámbito de la responsabilidad contable, además de la concurrencia del ilícito contable, la existencia cierta de un perjuicio o daño en los fondos públicos se impone como imprescindible para que la pretensión contable pueda prosperar, pues su propia naturaleza así lo exige: a través del proceso contable se persigue el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los fondos o caudales públicos, daños y perjuicios que han de ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación con determinados caudales o efectos, tal como preceptúa el art. 59.1 de la Ley de Funcionamiento y ha declarado la doctrina de esta Sala, entre otras, en las Sentencias de 28 de octubre y 12 de diciembre de 1986, 20 de mayo de 1993 y 26 de febrero de 1996.

La acción para exigir la responsabilidad contable nace, por tanto, cuando, como consecuencia del incumplimiento por parte del gestor de los fondos públicos de las obligaciones que le incumben, derivadas de esa relación jurídica que le vincula con la administración titular de los mismos, se ocasiona un daño real y efectivo en los caudales públicos cuya gestión tenía encomendada y cuyo resarcimiento puede exigir, a partir de ese momento, la administración pública de que se trate.

Pues bien, en los presentes autos el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción de la responsabilidad contable debe ser, necesariamente, el día de cesación de la prestación de sus servicios por los hoy demandados, día a partir del cual la administración demandante pudo proceder al examen y comprobación de la documentación relativa a los derechos supuestamente pendientes de cobro, constatando que un significativo número de ellos se encontraba, en realidad, afectado por el instituto de la prescripción, pese a que los legitimados pasivos los habían venido incorporando anualmente como valores pendientes de cobro a las cuentas que con esa periodicidad debían rendir al ayuntamiento en cumplimiento del contrato que les vinculaba con él.

Por lo anteriormente expuesto no cabe sino rechazar la alegación de los demandados en el sentido de que su responsabilidad contable esté prescrita respecto de los derechos de la hacienda pública municipal correspondientes a los ejercicios 1991 a 2001, ambos incluidos; es decir, aquellos derechos que se refieran a ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de cinco años desde la aprobación por la corporación municipal de las respectivas cuentas anuales rendidas por los hoy legitimados pasivos.

En conclusión, y en aplicación de la teoría de la *actio nata* que se ha expuesto, el inicio del plazo de prescripción de la responsabilidad contable de los demandados tuvo lugar a la terminación de la relación contractual de prestación de los servicios de recaudación que les vinculaba a la administración demandante, esto es, el 31 de marzo de 2004, por lo que la pretendida prescripción se habría verificado el 1 de abril del año en curso, hecho este que obviamente no ha tenido lugar, por cuanto dicho plazo ha sido interrumpido con mucha anterioridad a esta fecha.»

Igualmente, la STCu 16/2019, de 2 de octubre, en orden a establecer la imputación de diversos pagos que discurren entre el 20 de junio de 2003 y el 29 de octubre de 2004, toma como referencia la última fecha en que se produce el abono ilícito, es decir, el 29 de octubre de 2004, «al ser el momento temporal en que quedó concretado el monto total del menoscabo producido en las arcas municipales».

Por su parte, la STS, Sala 1.ª, n.º 6/2015, 13 de enero, indica que el día inicial para el ejercicio de la acción es, como declaran las SS de 12 de diciembre de 2011, 27 de febrero de 2004 y 24 de mayo de 2010, «aquel en que puede ejercitarse, según el principio *actio nondum nata non praescribitur* [la acción que todavía no ha nacido no puede prescribir] (SSTS de 27 de febrero de 2004 y 24 de mayo de 2010, RC n.º 644/2006). Este principio exige, para que la prescripción comience a correr en su contra, que la parte que propone el ejercicio de la acción disponga de los elementos fácticos y jurídicos idóneos para fundar una situación de aptitud plena para litigar».

Es evidente que si la Administración pública perjudicada desconoce los perjuicios ocasionados por su gestor no puede iniciar la correspondiente acción de responsabilidad contable para resarcirse de los daños sufridos, pues carece de los necesarios elementos fácticos y jurídicos.

Por tanto, entendemos que debería considerarse, al menos, como *dies a quo* del cómputo de la prescripción la última fecha en que el responsable contable llevó a cabo la disposición de los fondos públicos, teniendo en cuenta el valor total de los daños causados hasta ese momento.

3.5.6 CONCLUSIONES

1. El marco jurídico en el que se desenvuelve la materia relativa a la prescripción de la responsabilidad contable se halla en la disposi-

ción adicional tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

2. Con carácter general, las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen.

3. 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.

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.

5. Los actos que pueden interrumpir el plazo de prescripción de la responsabilidad contable tendrán efectos interruptivos, aun cuando no hayan sido formalmente comunicados a los interesados, siempre que se haya probado en el proceso que tuvieron conocimiento material de dichos actos por vías distintas a la notificación formal.

6. Cuando los hechos objeto de enjuiciamiento contable sean constitutivos de delito, la Ley remite la prescripción de la responsabilidad contable al régimen de responsabilidad civil del delito. Lo hace no solo respecto de los plazos, sino también respecto de la forma en que dicha prescripción se produce.

7. En tal supuesto, el plazo de prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito debe comenzar a computarse a partir de la firmeza de la sentencia penal que declara dicha responsabilidad (arts. 1092 y 1971 del Código Civil).

8. Dado que el delito solo puede ser declarado por sentencia penal firme, la tramitación simultánea de procedimientos en la jurisdicción penal y contable, sobre los mismos hechos y con incidencia en la prescripción de las responsabilidades contables, conlleva que deba suspenderse el proceso contable por existir prejudicialidad, a fin de que la jurisdicción penal determine la existencia de los hechos y su naturaleza, de acuerdo con lo previsto en los arts. 17.2 *in fine* LOTCu y 40 LEC.

9. Con el objeto de evitar la suspensión de los procedimientos contables, en los casos en que se enjuician reiterados actos cometidos por la misma persona, la jurisprudencia podría introducir el concepto de unidad jurídica de la infracción contable o la continuidad en el alcance y la malversación contable, cuando concurren múltiples

acciones de idéntico significado antijurídico, iguales legitimados activos y pasivos y un mismo reproche subjetivo.

10. En esos supuestos debería considerarse, al menos, *como dies a quo* del cómputo de la prescripción la última fecha en que el responsable contable llevó a cabo la disposición de los fondos públicos, teniendo en cuenta el valor total de los daños causados hasta ese momento.