Las infracciones contables distintas del alcance. Procedimiento aplicable, prescripción y caducidad

Rafael Entrena Fabré

Abogado.
Letrado en situación de excedencia del Gabinete Jurídico del Excmo. Ayuntamiento de Barcelona

1. **Introducción**
2. **Regulación de las infracciones contables y de los procedimientos aplicables para la determinación de responsabilidades en la Ley General Presupuestaria**
3. **Los procedimientos del Tribunal de Cuentas**
4. **El procedimiento del reintegro de alcance y su aplicación extensiva por el Tribunal de Cuentas: consecuencias**
5. **Procedimientos administrativos para la determinación de las infracciones contables no constitutivas de alcance**
6. **Prescripción y caducidad de los procedimientos administrativos de responsabilidad contable**
   - 6.1. Caducidad
   - 6.2. Prescripción
     - 6.2.1. Plazo
     - 6.2.2. La interrupción de la prescripción
7. **Conclusiones**

Resumen

La Ley General Presupuestaria regula, establece, además del alcance, otras infracciones contables. En el presente artículo se exponen los procedimientos legalmente establecidos en orden a la determinación de dichas responsabilidades, con especial incidencia en los procedimientos

Artículo recibido el 25/11/2020; aceptado el 07/12/2020.

administrativos. Además, se pone de manifiesto la reiterada tendencia del Tribunal de Cuentas a canalizar, a través del procedimiento de reintegro por alcance, conductas que, en puridad, no tienen encaje en dicha infracción contable. Finalmente, se aborda la jurisprudencia más novedosa en relación con la prescripción de dichas infracciones y la caducidad de los procedimientos administrativos de responsabilidad contable.

Palabras clave: *infracción contable; Tribunal de Cuentas; responsabilidad contable; alcance; procedimiento de reintegro por alcance; prescripción; caducidad; jurisprudencia del Tribunal de Cuentas*.

Accounting violations other than accounting misappropriation. Applicable procedure, prescription, and expiration

Abstract

The General Budgetary Law establishes, in addition to the typical accounting misappropriation, other accounting violations. This article sets out the legally established procedures to determine those responsibilities, with special emphasis on administrative procedures. Moreover, the article analyses the trend of the Court of Auditors which uses the reimbursement procedure provided for the accounting misappropriation for other accounting violations, taking into account that some of those violations do not fit in the category of accounting misappropriation. Finally, the newest jurisprudence is addressed in relation to the prescription of that violations and the expiration of the administrative procedures of accounting responsibility.

Keywords: accounting violation; Court of Auditors; accounting responsibility; accounting misappropriation; reimbursement procedure for accounting misappropriation; prescription; expiration; case law of the Court of Auditors.

1
Introducción

La responsabilidad contable está de actualidad. El Tribunal de Cuentas ha aumentado su actividad en los últimos tiempos[1], y diversos procedimientos de la jurisdicción contable han despertado un inusitado despliegue informativo e interés mediático, como consecuencia de la relación de los hechos enjuiciados con actuaciones políticas, o la relevancia pública de los altos cargos implicados.

Pese a ello, existe, todavía, un gran desconocimiento sobre los principios que rigen dicha responsabilidad y las peculiaridades de su tramitación procedimental.

La infracción contable que ha generado mayor literatura científica y jurisprudencia es el alcance. Por el contrario, han merecido mucha menor atención el resto de infracciones a la normativa presupuestaria, y, en particular, su determinación a través de los expedientes administrativos de responsabilidad contable.

En orden a compensar, modesta y parcialmente, dicho desequilibrio, se afronta el presente artículo, con los siguientes objetivos: de un lado, exponer los procedimientos legalmente establecidos en orden a la determinación de dichas responsabilidades, con especial incidencia en los procedimientos administrativos; de otro, poner de manifiesto la reiterada tendencia del Tribunal de Cuentas a canalizar, a través del procedimiento de reintegro por alcance, conductas que, en puridad, no tienen encaje en dicha infracción contable, lo que, como veremos, ha merecido reiteradas críticas del Tribunal Supremo; finalmente, se abordará la jurisprudencia más novedosa en relación con la prescripción de dichas infracciones y la caducidad de los procedimientos administrativos de responsabilidad contable.

1. De conformidad con la Memoria de 2019 del Tribunal de Cuentas, la actividad jurisdiccional desplegada en dicho año fue la siguiente:
- Las diligencias preliminares incoadas en el año 2019 han ascendido a 335, de las cuales 124 procedieron de informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas, 71 de informes de fiscalización de los OCEX, 71 de informes de otras instituciones públicas, y el resto, 69, de comunicaciones de acciones públicas en un total de 44, y 25 de denuncias de particulares.
- Los asuntos ingresados en la Sala de Justicia en el año 2019 han ascendido a 55, de los cuales 40 corresponden a recursos de apelación, 10 a recursos del artículo 48.1 de la LFTCu, 4 a recursos del artículo 46.2, y 1 a recursos del artículo 54.1 a), ambos de la citada Ley de Funcionamiento.
- En el año 2019 se han resuelto 522 asuntos entre la Sala de Justicia y los tres departamentos de instancia.

2
Regulación de las infracciones contables y de los procedimientos aplicables para la determinación de responsabilidades en la Ley General Presupuestaria

1) El Título VII de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) regula las responsabilidades que contraigan las autoridades y los funcionarios frente a la Hacienda Pública, cuando adopten decisiones infractoras de la normativa presupuestaria, mediando dolo, culpa o negligencia grave.

2) El artículo 177 de dicho texto legal describe las distintas infracciones, entre las que se encuentran el alcance o la malversación en la administración de los fondos públicos (apartado a), y otras, como:

b) 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.

c) 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.

d) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.

e) 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[2].

Destaca CASANA MERINO[3] lo siguiente: "Estas infracciones contables no exigen que aparezca un saldo injustificado en una cuenta. Por ello, dado que el perjuicio es más difícilmente constatable, requieren siempre una labor fiscalizadora previa. Por el contrario, las actuaciones de alcance o malversación pueden surgir dentro del proceso fiscalizador o fuera de él, como consecuencia de que se ordene una investigación concreta, o como consecuencia de una denuncia".

2. Las distintas normativas autonómicas configuran las infracciones a la normativa contable y presupuestaria en términos prácticamente idénticos: art. 84 del Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Finanzas Públicas de Cataluña; art. 130 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid; art. 123 del Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Régimen Financiero y Presupuestario de Galicia; art. 109 del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General de La Hacienda Pública de la Junta de Andalucía; art. 145 de la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de la Generalitat Valenciana, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones.

3. CASANA MERINO, Fernando, *La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran*, Madrid, 2005, pág. 124.

3) El artículo 180 LGP regula el órgano competente y procedimiento para la exigencia de las distintas responsabilidades, estableciendo que, en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 177, la responsabilidad será exigida por el Tribunal de Cuentas a través del procedimiento de reintegro del alcance[4], y, en el resto de supuestos contemplados en dicho artículo, mediante expediente administrativo instruido al interesado, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas pueda tomar conocimiento del mismo, al conocer del recurso planteado contra la resolución del expediente[5].

3
Los procedimientos del Tribunal de Cuentas

Conforme al artículo 15.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu):

"El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos".

Y, según establece el artículo 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), la jurisdicción contable conoce de las pretensiones de responsabilidad de los cuentadantes, cuando, mediando dolo o negligencia grave, infrinjan la normativa contable o presupuestaria y originen menoscabo a los caudales públicos.

La Ley 7/1988 contempla dos tipos de procedimientos a fin de establecer responsabilidades contables:

A.- El Tribunal de Cuentas enjuicia las responsabilidades por alcance[6] a través del procedimiento previsto en el Capítulo VIII del Título V de la

4. El artículo 136 de la Constitución española asigna al Tribunal de Cuentas la condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Sin embargo, la función fiscalizadora no agota la actuación de dicho Tribunal. Tanto la LOTCu como la LFTCu le asignan la función jurisdiccional a efectos de depurar responsabilidades contables. Dicha jurisdicción, conforme a lo determinado en el artículo 17 de la LOTCu, tiene el carácter de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena.

5. Conforme a lo previsto en el artículo 41.2 de la LOTCu y el artículo 54.1 de la LFTCu, es competencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas conocer de los recursos formulados contra las resoluciones que se dicten por las administraciones públicas en que se declaren responsabilidades contables.

6. Tal y como señala el artículo 72.1 de la LFTCu, el alcance es 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 los caudales públicos. Forma parte de dicha categoría la malversación. Conforme al apartado 2.º del mismo artículo: "se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el

LFTCu, que sigue los cauces del juicio declarativo correspondiente a la cuantía del perjuicio ocasionado a las arcas públicas, según la Ley de Enjuiciamiento Civil.

B.- Existe, además, otra modalidad, prevista en el Capítulo VII del propio Título V: el juicio de las cuentas. Dicho procedimiento, rara vez aplicado en los últimos años[7], está previsto para los supuestos en que, en un procedimiento de fiscalización, se detectaran hechos que, pese a no ser constitutivos de alcance, sí pudieran constituir otro tipo de responsabilidades contables.

Ello determina la formación de una pieza separada en la que se contienen los antecedentes del procedimiento de fiscalización y su remisión a la Sección de Enjuiciamiento (art. 45 LFTCu)[8]. En el caso de que el Abogado del Estado, el Ministerio Fiscal o el representante procesal de la entidad del sector público perjudicada deduzcan la oportuna demanda, se desarrolla el procedimiento a través de los trámites del recurso contencioso-administrativo, con las especialidades previstas en el artículo 71 LFTCu.

Al margen del procedimiento referido, derivado de la LFTCu, hay que tener en cuenta la existencia de un procedimiento específico para la reclamación en vía administrativa de las responsabilidades contables distintas del alcance, derivado de la LGP, al que más adelante nos referiremos. Sin embargo, conforme a lo establecido en el artículo 41 LOTCu, la tramitación de dichos expedientes debe comunicarse al Tribunal de Cuentas, y este podrá avocar su conocimiento en cualquier fase procedimental.

---

consentimiento para que esta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo".

7. En las memorias del Tribunal de Cuentas de los años 2016, 2017, 2018 y 2019, se expresa que no se incoó **ni un solo juicio de cuentas**.

8. Artículo 45 LFTCu:

1. Una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si aparecieren hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordara la formación de pieza separada con la finalidad 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, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate.

2. La pieza separada a que se refiere el párrafo anterior 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.

4
El procedimiento del reintegro de alcance y su aplicación extensiva por el Tribunal de Cuentas: consecuencias

1) Conforme a lo hasta aquí expuesto, el esquema competencial y procedimental en la materia que nos ocupa es el siguiente:

A.- Los supuestos de alcance se tramitan por los distintos departamentos de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, a través del procedimiento previsto en el Capítulo VIII del Título V de la LFTCu.

B.- Las demás infracciones contables previstas en el artículo 177 LGP, se delimitan a través de procedimientos tramitados por las administraciones públicas, salvo en los supuestos en que, como consecuencia de en que en un procedimiento de fiscalización del Tribunal de Cuentas se detectaran hechos que, pese a no ser constitutivos de alcance, sí pueden generar otras responsabilidades contables, se incoe el procedimiento del juicio de cuentas.

C.- Además, el Tribunal de Cuentas puede intervenir en el enjuiciamiento de tales infracciones, en dos supuestos:

- Como consecuencia de la avocación del conocimiento de los hechos instruidos en los expedientes administrativos tras la preceptiva comunicación por las administraciones públicas[9].
- En la tramitación del recurso presentado contra las resoluciones administrativas relativas a responsabilidades contables distintas del alcance[10].

2) Sin embargo, la realidad es que en numerosas ocasiones la actuación del Tribunal de Cuentas dista mucho de ajustarse al esquema expresado.

9. Art. 41.1 LOTCu: "En los casos en que las responsabilidades a que se refiere el artículo treinta y ocho sean exigibles con arreglo a normas específicas en vía administrativa, la autoridad que acuerde la incoación del expediente la comunicará al Tribunal de Cuentas, que podrá en cualquier momento recabar el conocimiento del asunto".

10. Art. 41.2 LOTCu: "Las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente".

Conviene resaltar que, tal y como concluyó la STS de 28 de marzo de 2006, el Tribunal de Cuentas: "En modo alguno, ejerce una jurisdicción revisora de la conformidad a derecho de disposiciones y actos de las administraciones públicas que corresponde a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Como señaló la SJTCU en Sentencia de 13 de junio de 2008: 'el recurso previsto en el artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982, limita la actuación de este Tribunal a lo que es objeto de su función jurisdiccional, esto es, apreciar si existe o no responsabilidad contable derivada de las cuentas rendidas por el Recaudador' (Sentencia número 12/2009, de 3 de junio), debiendo circunscribirse a 'aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndole o condenándole y, en esta última hipótesis, ejecutando su decisión'".

Como expresaba, con acierto, JUNQUERA BERNAL: "la realidad del día a día de los procesos de responsabilidad contable va por un lado y la norma reguladora de los mismos va por otro"[11].

Y ello, por cuanto, pese a que los elementos del alcance y su subcategoría de malversación están claramente descritos en el artículo 72 de la LFTCu, y han sido, además, interpretados y delimitados en una copiosa y reiterada jurisprudencia, lo cierto es que el procedimiento de reintegro por alcance se ha convertido en una suerte de cajón de sastre a través del que se vehiculan todo tipo de infracciones contables, aunque, en propiedad, no se den los requisitos de dicha infracción.

Tal proceder pugna con la delimitación establecida en el propio preámbulo de la LFTCu en la que se razonan los motivos del necesario trato diferenciado de unas y otras infracciones contables:

"Distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquellos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este concreto caso. La razón de la separación es clara: Mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía, los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos –menoscabo en caudales y efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto, etcétera–, que solo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clarificados con las adecuadas garantías".

3) A.- Pese a lo expuesto, si se examina la jurisprudencia absolutamente mayoritaria del Tribunal de Cuentas, puede constatarse cómo, de manera evidente, se configura una interpretación ampliatoria del ámbito de aplicación de procedimiento de reintegro por alcance, vaciando de contenido al resto de infracciones contables y dejando en el olvido el procedimiento del juicio de cuentas[12].

11. JUNQUERA BERNAL, Marta, "La necesaria reforma de los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable", ponencia en el curso: *Relaciones institucionales entre el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Cuentas*, Universidad de A Coruña, septiembre 2014, pág. 3.

12. NAVARRO CORBACHO, Diego, en "Las subvenciones públicas. El procedimiento jurisdiccional contable para su reintegro", *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*, colección "Estudios de Derecho Judicial", CGPJ 83-2005, admite dicho proceder en base a que el concepto de alcance derivado del art. 72 LFTCu "abarca cualquier tipo de injustificación de la cuenta o saldo deudor".

B.- Ello ha motivado que, en diversas ocasiones, el Tribunal Supremo se haya pronunciado en orden a corregir esa tendencia. Así, entre otras, en sentencias de 18 de enero de 2012 y 28 de noviembre de 2012, el Alto Tribunal ha declarado lo siguiente:

"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 Ley General Presupuestaria 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 de noviembre de 2003 de otras infracciones contables distintas, como la preceptuada en el art. (…) 177.1 d) de la LGP, consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas".

Por lo tanto:

"es inadmisible, en una correcta interpretación de la normativa, 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".

C.- Dichas sentencias, y otras posteriores en el mismo sentido, deberían haber motivado, como expresaba JUNQUERA BERNAL, alguna reacción del Tribunal de Cuentas, en el ámbito de los procedimientos de responsabilidad contable: "Una opción sería la desaparición de la doctrina del concepto amplio de alcance y la consiguiente tramitación de los supuestos derivados de 'pagos indebidos' (…) y del resto de los supuestos distintos del alcance, por el procedimiento legalmente establecido mediante pieza separada y posterior juicio de cuentas", y la otra: "adaptar la norma legal a la realidad, mediante la correspondiente modificación de la misma, introduciendo en la norma la postura del Tribunal"[13].

Sin embargo, nada de ello ha tenido lugar. Salvo raras excepciones, el Tribunal de Cuentas persiste en su doctrina amplia del concepto de alcance, de manera que dicha infracción fagocita al resto de infracciones contables, aplicando, a todas ellas, el procedimiento preprocesal de las actuaciones previas y el procedimiento de reintegro por alcance para su enjuiciamiento, soslayando los cauces legalmente previstos para la determinación de las infracciones contables distintas del alcance.

D.- Existen, sin embargo, algunas sentencias aisladas de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas que sí han recogido la doctrina del Tribunal Supremo. Así, la reciente Sentencia n.º 8/2020, de 6 de julio de 2020:

"considera de aplicación la doctrina jurisprudencial sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sentencias de

13. JUNQUERA BERNAL, Marta, *op. cit.*, pág. 9.

18 de enero de 2012 (ROJ 798/2012) y de 28 de noviembre de 2012 (ROJ 8506/2012), que han sido seguidas por otras, como la Sentencia de 21 de enero y la de 20 de febrero de 2015 (ROJ núms. 159/2015 y 759/2015, respectivamente), que han aplicado la misma doctrina atendiendo a la redacción del vigente texto de Ley General Presupuestaria. Tal doctrina puede resumirse como sigue: A. Hay que empezar distinguiendo entre el concepto de alcance regulado, en la LOTCu y la LFTCu, así como en el artículo 171.1 a) de la Ley General Presupuestaria hoy en vigor y el concepto de 'pagos indebidos', contemplado en el apartado d) de dicho precepto legal. B. El concepto de 'pagos indebidos' no puede identificarse a efectos de responsabilidad contable, con el de pagos efectuados bajo la cobertura presupuestaria y contable de acuerdos de un órgano colegiado que los viabiliza, por el hecho de que esos acuerdos puedan vulnerar la Ley de Presupuestos del Estado (o de otras normas presupuestarias aplicables). C. La eventual o hipotética ilegalidad de los acuerdos adoptados por el órgano colegiado tiene su ámbito de planteamiento en el Orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo, mediante los oportunos recursos, y no en el de la exigencia de responsabilidad en un procedimiento de reintegro por alcance".

En el mismo sentido, la también reciente Sentencia 13/2020, de 30 de septiembre, de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (SJTCU), que más adelante analizaremos en relación con la regulación de la caducidad y prescripción de los procedimientos administrativos de responsabilidad contable, expresa que la Sección de Enjuiciamiento concluyó que la inactividad del secretario-interventor de un ayuntamiento, que habría provocado la prescripción del derecho de cobro de determinadas contribuciones especiales, no resulta subsumible en el concepto de alcance.

4) La criticable tendencia del Tribunal de Cuentas a aplicar el procedimiento de reintegro por alcance a hechos en que no concurren los requisitos de dicha infracción contable, implica diversas consecuencias:

A.- En primer término, una evidente y reiterada infracción del principio de legalidad, soslayando la diferencia entre los distintos supuestos legalmente establecidos, vaciando, sistemáticamente, de contenido el resto de infracciones contables y, en especial, los pagos indebidos, y utilizando para su enjuiciamiento un cauce procesal inadecuado.

B.- Dicho proceder conlleva, además, que los presuntos responsables de infracciones contables distintas del alcance se puedan ver inquiridos, en el marco de las actuaciones previas al procedimiento previsto para esta última figura, al depósito, afianzamiento o, eventualmente, embargo de sus bienes

para responder del perjuicio provisionalmente establecido en la correspondiente liquidación provisional (art. 47 f] y g] LFTCu)[14].

C.- La inadecuada aplicación del procedimiento de reintegro por alcance a dichos supuestos implica, como contrapartida, que el procedimiento de juicio de cuentas prácticamente no se haya aplicado pese a su previsión legislativa[15].

D.- Por último, la práctica del Tribunal de Cuentas lleva, en muchas ocasiones, a resultados contrarios a los deseados. Como acertadamente señala JUNQUERA[16]: "la mayoría de los procedimientos contables incoados actualmente como reintegro por alcance mueren después de la fase de instrucción, incluso habiendo acabado esta con un acto de liquidación positiva. Ello deriva de que en muchos casos la entidad presuntamente perjudicada no se siente perjudicada y por tanto no interpone demanda en la fase jurisdiccional y el Ministerio Fiscal en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo o por diversos argumentos jurídicos tampoco interpone demanda en muchos casos, con lo cual el porcentaje de los procedimientos que se archivan es enorme".

5) En definitiva, las infracciones contables no constitutivas de alcance o se convierten, indebidamente, en esta última infracción y se juzgan a través del procedimiento de reintegro por alcance o quedan en el olvido del Tribunal, ya que, salvo rarísimas excepciones, no se incoa el procedimiento del juicio de cuentas.

Tales infracciones, cuando sean detectadas de oficio o como consecuencia de denuncia, podrán ser tramitadas por las distintas administraciones públicas competentes a través de los correspondientes expedientes administrativos, siempre que, una vez comunicada su incoación al Tribunal de Cuentas, este no avoque su conocimiento (art. 41 LOTCu).

14. Destaca CUBILLO RODRÍGUEZ que el juicio de cuentas no se inicia, al contrario que el procedimiento de reintegro por alcance, con una primera "fase de filtro" -diligencias preliminares- porque el origen de su incoación (muy relacionado con la función fiscalizadora) no lo hace necesario. CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos, "Los recursos contra los órganos de la jurisdicción contable", en *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento, op. cit.*

15. Olayo E. GONZÁLEZ SOLER opina que una de las modificaciones de la regulación procesal más perentorias es: "la necesidad de reducir a un solo proceso los dos actualmente existentes, con independencia de que pueda configurarse o no una sola categoría de ilícito contable", en "Reflexiones sobre la reforma de la jurisdicción contable", *Auditoría Pública*, n.º 66, noviembre 2016, pág. 6.

16. *Op. cit.*, pág. 12.

5
Procedimientos administrativos para la determinación de las infracciones contables no constitutivas de alcance

1) Como ya se ha expuesto, conforme a la previsión establecida en el artículo 41 LOTCu, dichas infracciones pueden ser depuradas en el correspondiente expediente administrativo de responsabilidad contable, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de Cuentas de avocar el conocimiento del asunto, a tenor de lo previsto en el artículo 41 de la LOTCu y en el apartado e) del artículo 3.° de la LFTCu.

2) La tramitación de tales expedientes, como acertadamente señala CORTELL GINER[17], constituye una manifestación de la autotutela administrativa.

Ahora bien, en lo que se refiere a su naturaleza jurídica conviene dejar claro que la responsabilidad contable establecida en dichos procedimientos no tiene carácter de responsabilidad sancionadora, ni tampoco su objeto es la censura de la gestión, sino que goza de naturaleza patrimonial o reparadora, por lo que constituye una subespecie de la responsabilidad civil (sentencias de la SJTCU de 1 de julio y 18 de noviembre de 2010, entre otras muchas) y es independiente de la responsabilidad penal o disciplinaria por los mismos hechos[18].

3) En lo que se refiere a la tramitación de los expedientes que nos ocupan, como destaca CORTELL GINER[19], carecen de un régimen unitario, ya que al regularse dichos expedientes en el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, y dado que esta normativa no tiene carácter básico, se deja abierta la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan establecer sus propios procedimientos, respetando las normas comunes establecidas por la LOTCu y la LFTCu.

El Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, regula, para la Administración del Estado, los expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria.

Por lo que se refiere a las corporaciones locales, CORTELL GINER[20] concluye que, a falta de una atribución expresa en esta materia, de la potestad de exigir responsabilidades a sus autoridades y personal a su servicio, contenida

17. CORTELL GINER, Robert P., "Los expedientes administrativos de responsabilidad contable", *Auditoría Pública*, n.º 19, diciembre 1999, pág. 64.
18. El artículo 18 LOTC establece lo siguiente:
    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 en el ámbito de su competencia.
19. CORTELL GINER, Robert P., *op. cit.*, pág. 65.
20. *Op. cit.*, pág. 66.

en el artículo 145.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en la actualidad art. 36.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), se deriva, implícitamente, la de exigirles responsabilidades contables.

En cuanto al procedimiento aplicable para su tramitación, expresa lo siguiente: "En defecto de procedimiento propio de la Administración local, solo cabe optar entre considerar aplicable a las entidades locales el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria o la ordenanza presupuestaria propia de la respectiva comunidad autónoma"; si no se ha ejercido esta competencia legislativa, se aplicarán, supletoriamente, la LGP y el Real Decreto 700/1988.

Sobre esta cuestión se pronunció la Sentencia de la SJTCU de 26 de noviembre de 1999, declarando que las disposiciones de la Ley General Presupuestaria:

"son aplicables a las corporaciones locales en virtud de lo previsto en el artículo 12 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, en relación con el artículo 184 del Reglamento General de Recaudación, directamente aplicable a las mismas, según establece el artículo 6.1 del referido cuerpo legal, que remite a las normas contenidas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria y disposiciones complementarias, aplicables para la exigencia de las responsabilidades en que pudiera incurrir el personal al servicio de las citadas corporaciones. A mayor abundamiento, el artículo 20.2 del Real Decreto 429/93 de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas establece que cuando los daños y perjuicios fueran originados por acciones u omisiones de las autoridades o funcionarios al servicio de las administraciones públicas constitutivos de responsabilidad contable, será de aplicación lo previsto en los artículos 140 y siguientes de la Ley General Presupuestaria, o las normas en la materia que resulten de aplicación al resto de las administraciones públicas, así como la Legislación del Tribunal de Cuentas".

Por tanto: "el cauce procedimental adecuado para la exigencia de responsabilidad contable distinta de alcance en que hubiera podido incurrir el personal al servicio de las corporaciones locales es, por remisión expresa de los preceptos citados, el expediente administrativo regulado en el Real Decreto 700/88, cuyo artículo 1 establece que los expedientes de responsabilidad contable que se incoen en vía administrativa como consecuencia de infracciones contempladas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria se tramitarán con arreglo a lo dispuesto en el mismo" (S SJTCU 20/2005, de 28 de octubre).

4) De conformidad con el Real Decreto 700/1988, los expedientes administrativos instruidos al efecto pueden ser originados por:

- Las comunicaciones que dirijan al Ministerio de Economía y Hacienda los jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos, según lo establecido en el artículo 146 de la LGP.

- Los informes de auditoría y demás actuaciones que competen a los órganos de Intervención.
- Las inspecciones de los servicios que se realicen.
- Denuncia, investigación administrativa u otra causa que ponga de manifiesto la existencia de dichas infracciones (art. 2.1 RD 700/1988).

5) Se prevé la adopción de medidas provisionales para asegurar la eficacia de la resolución que pueda recaer, siempre que no puedan causar perjuicios irreparables o impliquen violación de derechos amparados por las leyes (art. 6).

6) La instrucción del procedimiento contempla los trámites de iniciación, pliego de cargos, práctica de pruebas, propuesta de resolución y resolución del expediente. Las cantidades que la resolución del expediente determine como indemnización a la Hacienda Pública, tendrán la consideración de derechos económicos de la misma, gozarán del régimen previsto en el artículo 32.1 de la LGP y su cobro se realizará, en su caso, por vía de apremio.

No cabe olvidar, sin embargo, y como ya se ha puesto anteriormente de manifiesto, que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 LOTCu, la autoridad que acuerde la incoación del expediente deberá comunicarlo al Tribunal de Cuentas, el cual podrá, en cualquier momento, recabar el conocimien**to** del asunto, competencia que, de acuerdo con el artículo 3, apartado e) de la LFTCu, corresponde al Pleno del Tribunal de Cuentas, para su traslado a la Sección de Enjuiciamiento.

Desde este punto de vista, pesa sobre la tramitación del procedimiento administrativo una sombra de provisionalidad o incertidumbre sobre si podrá llegar a desarrollarse en toda su extensión, en la medida en que el Tribunal de Cuentas podrá cercenar su desarrollo en cualquier fase procedimental y avocar el conocimiento de los hechos.

7) La doctrina de la SJTCU ha sido unánime al exigir la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos de la responsabilidad contable, también en este tipo de procedimientos, para declarar su existencia.

No basta, pues, que se haya podido producir un perjuicio a los fondos públicos para el nacimiento de este tipo de responsabilidad; las notas configuradoras de la misma resultan de una interpretación conjunta que, reiterada y unánimemente, se ha hecho en múltiples resoluciones (Sentencia 8/2011, de 21 de junio, entre otras muchas), de los artículos 15, 38 y 42 de la Ley Orgánica y 49 y 72 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal, y que se concretan en:

A.- La concurrencia de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos.

B.- Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

C.- Que la mencionada acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del correspondiente sector público.

D.- Que esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia no es sino la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave.

E.- Que el menoscabo sea efectivo e individualizado en relación con determinados caudales o efectos y evaluable económicamente; y

F.- Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

8) Contra la resolución que pone fin al procedimiento cabe recurso ante el Tribunal de Cuentas en el plazo de dos meses.

Destaca la Sentencia de la SJTCU 20/2005, de 28 de octubre, que dicho recurso:

"constituye una excepción a la competencia general de la jurisdicción contencioso-administrativa para revisar la actuación administrativa, ya que sustrae de la competencia de dicho orden jurisdiccional el control de los actos de las administraciones públicas en materia de responsabilidad contable, como consecuencia del carácter necesario, exclusivo, pleno e improrrogable de la jurisdicción que ostenta el Tribunal de Cuentas, conforme al artículo 136 de la Constitución Española y demás concordantes de su Ley Orgánica (sentencias del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1996 y 13 de diciembre de 1999). De esta forma se contribuye, también, a la necesaria unificación de criterio, por parte de esta Sala, de todos aquellos supuestos de responsabilidad contable que se sustancian, inicialmente, por órganos administrativos, en aplicación de la normativa antes citada".

6
Prescripción y caducidad de los procedimientos administrativos de responsabilidad contable

6.1
Caducidad

Por lo que se refiere al plazo para la tramitación de estos procedimientos, la STS de 12 de marzo de 2019 ha declarado que el plazo máximo de tramitación y resolución de los expedientes administrativos de responsabilidad con-

table derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria, regulados por el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, es el de tres meses establecido por el artículo 42.3 LRJPAC (que se corresponde con el art. 21.3 de la Ley 39/2015), ya que la naturaleza patrimonial de estos procedimientos excluye la aplicación del plazo previsto para los de carácter sancionador[21], y la dificultad para concluir su tramitación en tres meses no justifica no sujetarlos a plazo de caducidad alguno o aplicarles uno sin cobertura legal.

La reciente Sentencia de la SJTCU 13/2020, de 30 de septiembre, acoge dicha doctrina, en los siguientes términos:

"La Sección Tercera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia 317/2019, de 12 de marzo, ha establecido el criterio de que el plazo de caducidad aplicable supletoriamente a los expedientes administrativos de responsabilidad contable no es el de seis meses que se establece para los procedimientos de responsabilidad patrimonial, sino el de tres meses que se recogía en el artículo 44.3 de la Ley 30/92 y se mantiene hoy en el artículo 21.3 de la Ley 39/2015. En el caso que nos ocupa, el procedimiento administrativo de responsabilidad contable se inició por Acuerdo del Pleno Municipal de 29 de diciembre de 2015 por lo que, no habiendo sido tramitado, resuelto y notificado en los tres meses siguientes, debe considerarse caducado desde el 29 de marzo de 2016".

6.2 Prescripción

6.2.1 Plazo

La prescripción en el ámbito de la responsabilidad contable se encuentra regulada en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, cuyo apartado primero dispone:

21. Como ya se ha expuesto, la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas sostiene que la responsabilidad contable es una subespecie de la responsabilidad civil, por lo que, "siendo la jurisdicción contable esencialmente reparadora, si no se acredita un daño efectivo, evaluable económicamente, e individualizado, no procede realizar pronunciamiento alguno de condena pues, tal pronunciamiento produciría un enriquecimiento injusto por eso, no es suficiente acreditar que se han cometido, (…), errores o irregularidades en la gestión de los fondos públicos, sino que se debe probar que, como consecuencia de esas irregularidades, se ha producido un menoscabo en el patrimonio público" (Sentencia de 28 de octubre de 2005, SJTCU, entre otras).

"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".

6.2.2
La interrupción de la prescripción

Conforme a lo establecido en el apartado 3 de la expresada Disposición Adicional:

"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".

El Tribunal Supremo ha venido entendiendo que el procedimiento fiscalizador tiene una finalidad preparatoria del juicio de cuentas o del procedimiento de reintegro por alcance, y, por tanto, la iniciación de un procedimiento fiscalizador contra cualquiera de los entes, organismos o sociedades que integran el Sector Publico (art. 4.1 de la LOTCu) 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.

En consecuencia, el hecho interruptor de la prescripción es 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.

Ahora bien, en orden a que dicho acuerdo tenga un efecto interruptor del plazo de prescripción, no es preciso, conforme a la jurisprudencia sobre esta cuestión, que la persona afectada haya tomado conocimiento formal de dichas actuaciones.

A diferencia de lo que se establece para el procedimiento sancionador de la Administración o en el artículo 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el requisito de la notificación formal no está previsto a propósito de la interrupción de la prescripción contable, pues, como señalan numerosas sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (SS de 22 de julio y 30 de septiembre de 2009 y 6 de julio de 2020, entre otras muchas):

"este tipo de responsabilidad tiene carácter exclusivamente reparatorio de los daños y perjuicios causados a los fondos públicos, configurándose como una subespecie de la responsabilidad civil, y por lo tanto de marcado

carácter patrimonial y no sancionador. (…) El régimen de la prescripción de la responsabilidad contable se asemeja, así, al régimen de la prescripción en el ámbito civil y no a la prescripción en materia tributaria o sancionadora".

La STS de 25 de febrero de 2016 da un paso más en esta tesis al declarar lo siguiente:

> *Que esa razonable convicción sobre que el efectivo conocimiento de la actuación de fiscalización interruptora, tratándose de la concerniente a un ayuntamiento, será de apreciar en los miembros del Consistorio (alcalde y concejales) cuando la comunicación de ese inicio haya sido recibida por el Ayuntamiento, pues la dirigida genéricamente a este ente local está referida a la totalidad de los miembros del Pleno de quienes corresponde su superior gobierno, y es ya un problema del funcionamiento interno de la Corporación hacer llegar a cada uno de sus miembros la comunicación global que a todos incumbe.*
>
> *Que a ello ha de sumarse que, en actuaciones que tan visible y trascendentemente afectan al municipio, como es esa fiscalización, no es racional asumir que durante su práctica realización los miembros del Consistorio han sido ignorantes de que se estaba llevando a cabo, pues el ejercicio de las responsabilidades inherentes a su cargo conlleva la necesidad de asistir y estar presente en el Ayuntamiento, si no diariamente, sí de manera muy frecuente.*
>
> *Y que, en consecuencia, realizada esa fiscalización en el Ayuntamiento, ha de asumirse como la más razonable convicción que fue conocida por todos los miembros de su Pleno; y esta convicción solo podrá ser desvirtuada por cualquiera de ellos cuando demuestren circunstancias o hechos que exterioricen que durante el tiempo de la fiscalización no participaron en la vida municipal (ejemplo, una larga enfermedad, la renuncia anterior al acta de concejal, etc.).*

En definitiva: se establece por el Tribunal Supremo una suerte de presunción de conocimiento de las actuaciones fiscalizadoras por todos los concejales por el mero hecho de pertenecer al Pleno de la corporación, lo que me parece excesivo y poco garantista.

Entiendo que, a lo sumo, cabría establecer esa presunción respecto de los regidores miembros de la Junta de Gobierno municipal, pero no de los integrantes de la oposición, ya que, en muchas ocasiones, la falta de transparencia en la gestión de gobierno puede determinar su desconocimiento de este tipo de actuaciones.

Por último, en lo que se refiere a los efectos de la caducidad del expediente sobre el mecanismo de la prescripción, la ya citada Sentencia 13/20 SJTCU recuerda que, de acuerdo con el artículo 95.3 de la Ley 39/2015, de 1

de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero, sin embargo, los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, lo que le lleva a afirmar la prescripción de las infracciones analizadas en dicho procedimiento.

7
Conclusiones

1) Como ha denunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, debería corregirse la práctica del Tribunal de Cuentas de conducir a través del procedimiento de responsabilidad por alcance otras infracciones contables, como los pagos indebidos, ampliando, indebidamente, el concepto de alcance y vaciando de contenido dichas infracciones administrativas.

2) En estricta aplicación de la normativa aplicable, si el Tribunal de Cuentas pretende pronunciarse sobre dichas infracciones, tiene a su disposición el procedimiento de juicio de cuentas, que se incoa como consecuencia del conocimiento directo de los hechos a través de su actuación de fiscalización de cuentas, o a resultas de la comunicación y posterior avocación de los procedimientos tramitados por las administraciones públicas.

3) En caso contrario, dichas infracciones deben depurarse por las administraciones públicas competentes, a través del procedimiento aplicable, respetando, en cualquier caso, en orden a determinar la existencia de responsabilidades, los requisitos comunes a toda infracción contable.

4) Por último, y en lo que se refiere a la prescripción de dichas infracciones, nos parece poco garantista la tesis jurisprudencial de que, a efectos interruptivos, baste con una presunción de conocimiento de los procedimientos de fiscalización por parte de los interesados, derivada de su pertenencia al pleno de una corporación. Entendemos que, a lo sumo, cabría establecer esa presunción respecto de los regidores miembros de la junta de gobierno municipal, pero no de los integrantes de la oposición, ya que, en muchas ocasiones, la falta de transparencia en la gestión de gobierno puede determinar su desconocimiento de este tipo de actuaciones.