

El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas

Juan José González Rivas

Presidente de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Letrado de Carrera del Tribunal Constitucional (en excedencia).

Letrado del Consejo General del Poder Judicial (en excedencia).

Doctor en Derecho

RESUMEN

El presente trabajo parte de la relevancia del enjuiciamiento contable como materia objeto de conocimiento por el Tribunal de Cuentas y analiza la competencia que el artículo 86.5 de la Ley 29/98 otorga a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo para conocer de las resoluciones del Tribunal de Cuentas en lo concerniente a la responsabilidad contable en sede del recurso de casación.

1. INTRODUCCIÓN

Por virtud del mandato constitucional del artículo 136 de la Constitución y de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, para que exista responsabilidad contable es necesario que se produzca una acción u omisión con perjuicio en los caudales públicos e infracción de las normas de derecho.

Bajo esta concepción, la responsabilidad económica, denominada contable, en la jurisdicción específica del Tribunal de Cuentas queda vinculada a una infracción de derecho y a una mala gestión económica, generadora de responsabilidad.

España, en sus distintas Comunidades Autónomas, puede crear sus propios órganos de fiscalización con el alcance que marca su autonomía y la competencia que les atribuye la ley, sin perjuicio de reconocer el carácter de órgano superior de fiscalización que corresponde al Tribunal de Cuentas del Estado, que ostenta la titularidad exclusiva en cuanto al ejercicio de la jurisdicción contable.

El control económico del sector del gasto público constituye el campo específico de actuación que la Constitución Española y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas otorgan a este órgano, teniendo en cuenta la importancia que hoy tiene el sector público estatal y el control de la actividad financiera del Estado. En este último se incluye un sector financiero de la Banca oficial que ha de aplicarse a finalidades públicas y que exige una vigilancia, superando etapas pasadas en las que la gestión económico-financiera del Estado o no existía o consistía simplemente en funciones de emisión de dinero por parte del Estado.

Los objetivos de la política monetaria son de incumbencia del Parlamento y del Gobierno, pero la eficacia con la que dichos objetivos se cumplen y el juicio de valor sobre la política que pueden seguir entra dentro de lo que constituye la actividad propia de los órganos de fiscalización del Tribunal de Cuentas. La Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, y la Ley 7/88, de 5 de abril, no vacilan en significar que constituye objetivo básico de la institución la fiscalización «de la gestión económica del Estado y del sector público» (art. 1 de la Ley Orgánica 2/82), volviendo a insistir el artículo 2º que «la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público» es competencia del Tribunal de Cuentas.

También el artículo 9.1 de la indicada Ley Orgánica concreta que «la función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía».

2. LA IMPORTANCIA DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

El núcleo esencial de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el objeto que delimita su actividad es el concepto de responsabilidad contable, y ello supone una especificidad determinada por el ámbito en el que interviene el Tribunal, que es, esencialmente, el sector público del Estado, lo que implica la presencia de las Administraciones Públicas en cuanto a la utilización y manejo de los caudales públicos.

Podemos subrayar, con marcada relevancia, que el Tribunal de Cuentas, como órgano imparcial, incide en relaciones jurídicas de naturaleza pública, uno de cuyos objetos es siempre la Administración, con la intervención del Ministerio Fiscal y otras, el cuentadante o funcionario cuya presunta responsabilidad se enjuicia.

La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, reconocida expresamente en el artículo 136.2 de la Constitución, conlleva también las notas de independencia e inamovilidad; su vinculación directa a las Cortes Generales tiene un alcance orgánico, y en lo funcional, afecta a la actividad fiscalizadora, dentro de la cual, para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, actúa el Tribunal por delegación del Parlamento (art. 136.1 de la Constitución).

Las notas precedentes permiten señalar que estamos ante un órgano, al margen de la estructura de la Administración Pública, que no se integra en el Poder Judicial, pero que ejerce una actividad asimilable a la propia de la jurisdicción, perfectamente deslindable de la jurisdicción ordinaria civil y penal y de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Es una jurisdicción especial que se ejerce en materia administrativa y que la doctrina italiana predica de aquella clase de jurisdicciones peculiares de la Hacienda pública, dentro de los órganos que se denominan de justicia financiera.

Con Mendizábal¹ llegamos a la conclusión de que el Tribunal de Cuentas ejerce una actitud y cometidos asimilados a la jurisdicción especial administrativa, que actúa en un sector muy delimitado del ordenamiento administrativo, cual es el Derecho financiero y la Contabilidad del Estado, entendidos ambos desde su perspectiva jurídica, por lo que puede ser denominado, en coherencia con este autor, jurisdicción contable o jurisdicción financiera, que corresponde al concepto de lo contencioso-contable, utilizado por la doctrina italiana.

De tal calificación se deriva una serie de características que sirven para individualizar su perfil en el sentido de que: 1º Su tarea está predeterminada y no depende de acontecimientos aleatorios, por lo que se puede considerar como auténticamente necesaria; 2º La voluntad de los interesados carece de eficacia para excluir, condicionar o paralizar su actuación, por lo que estamos ante un ámbito de ac-

¹ Rafael MENDIZÁBAL ALLENDE, en su trabajo titulado «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en el Libro *Tribunal de Cuentas en España*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, volumen I, págs. 67 y siguientes, Madrid, 1979.

tuación que puede cualificarse como improrrogable, y 3º Puesta en conexión la cláusula general de competencia formulada en el artículo 136.1 de la Constitución, las responsabilidades del manejo de los caudales públicos permiten atribuir al Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de los alcances y, además, el conocimiento y competencia de las responsabilidades contables.

Estos contenidos, dentro del ámbito de su competencia objetiva, permiten conocer a dicho Tribunal tanto de las cuestiones fácticas como de las cuestiones jurídicas, por lo que llegamos al reconocimiento de su plenitud dentro del análisis de su actividad.

Así, en la función jurisdiccional, le corresponde al Tribunal de Cuentas el examen y fallo de las cuentas generales y particulares del sector público, y el conocimiento y resolución de los expedientes de alcance y reintegro.

La Constitución, en el artículo 136.2, dice que el Tribunal, «sin perjuicio de su propia jurisdicción», remitirá a las Cortes el informe anual propio de la función fiscalizadora, lo cual implica el desarrollo de una función cuasi judicial de control de cuentas, en sentido concreto, sobre actos administrativos perfectamente particularizados.

En el Estado constitucional español, los gastos públicos son objeto de un necesario sistema de fiscalización por este órgano, que tiene tres fases: primera, la económica; segunda, la presupuestaria, y tercera, la jurídico-procedimental.

En la primera fase, el Gobierno decide gastar aplicando su política económica y fiscal, lo cual se plasma en las Leyes de los respectivos Presupuestos anuales, que constituyen el instrumento jurídico que recoge los antecedentes.

La Ley de Presupuestos se ejecuta hasta llegar a relaciones individualizadas de pagos de la Administración financiera con los particulares, y son estas últimas actividades, directamente, fiscalizables por el Tribunal de Cuentas.

Este órgano no puede criticar la Ley de Presupuestos, pero sí su ejecución global y particular con las mismas ideas que hubiese podido seguir el legislador para vigilar el cumplimiento no solo de la legalidad, sino también de su política de gasto. El Tribunal de Cuentas no puede calificar la orientación política de la Ley de Presupuestos, pero sí puede indicar *a posteriori* cuál ha sido su efecto sobre la economía nacional.

3. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Desde el comienzo de la valoración que estamos efectuando, hemos destacado la relevancia de la jurisdicción contable y de la responsabilidad contable, y es la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo la que nos va a servir de pauta o guía en la valoración de esta importante problemática.

3.1. Notas características

Las peculiaridades de la responsabilidad contable resultan predicables de aquellas personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos y que en el ejercicio de este tipo de tareas provoquen daños a los mismos a consecuencia de acciones u omisiones dolosas o gravemente culposas constitutivas, a su vez, de infracciones normativas presupuestarias o de contabilidad, esto es, de ilícitos contables.

La responsabilidad contable surge en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de los fondos públicos, teniendo aquella dos actos o momentos de vital trascendencia: 1º El cargo o entrega de fondos, y 2º La data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca el descargo, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados de su inversión o bien bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas. Acreditada la entrega de los fondos y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que se denomina un alcance de fondos.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, incurrir en responsabilidad contable quienes teniendo el manejo o la custodia de caudales públicos originan su menoscabo mediante acciones u omisiones dolosas, culposas o gravemente negligentes.

Asimismo el artículo 72.1 de la citada Ley 7/1988 dispone que «se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de una cuenta, o en términos generales la ausencia de numerario o justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadante ante el Tribunal de Cuentas».

Ciertamente, pese a los aparentes términos de generalidad con que viene concebida la responsabilidad contable en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas, su alcance, por fuerza de la lógica, no puede traspasar el tipo de responsabilidad que surja de las «cuentas» que, en el sentido más amplio, deban rendir quienes manejen o administren caudales o efectos públicos y derive de una infracción que, asimismo, pueda ser calificada de contable, tal y como exige el artículo 15.1 de la repetida Ley Orgánica 2/1982 (a cuyo tenor «el enjuiciamiento contable como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, cuestionen, administren, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos») y como, con toda claridad, explicita el artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 5 de abril de 1988, singularmente el que surja de las infracciones tipificadas en los artículos 140 y siguientes (sobre todo en el art. 141) de la Ley General Presupuestaria, cuyo conocimiento, por vía directa o por avocación, corresponde al Tribunal de Cuentas (arts. 143 y 144 de la referida Ley General Presupuestaria en relación con el art. 41.1 de la Ley Orgánica 2/1982).

Así pues, la formulación del principio de responsabilidad contable no puede hacerse solamente desde la perspectiva que ofrece la literalidad del artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982. La enunciación del principio de responsabilidad contable ha de hacerse a la vista del referido artículo 38.1 en relación con el 2.b) y el 15, todos de la Ley Orgánica 2/1982. De la interpretación conjunta de los mismos se deduce una serie de elementos calificadores que contribuyen a perfilar los contornos prácticos y técnicos de la responsabilidad contable como objeto del enjuiciamiento contable y a fijar las pretensiones de responsabilidad deducibles ante la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas.

Los denominados elementos caracterizadores de la responsabilidad contable son los siguientes:

a) Sólo podrán incidir en responsabilidad contable quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (art. 2.b).

b) No toda acción u omisión contraria a la Ley que produzca menoscabo de caudales o efectos públicos, realizada por quien está encargado legalmente de su manejo, será suficiente para generar responsabilidad contable, ya que se requerirá, además, que resulte o se desprenda de las cuentas, en sentido amplio, que deben rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos (art. 15.1).

c) La infracción legal ha de referirse a las obligaciones impuestas por las Leyes reguladoras de la Contabilidad Pública o, lo que es lo mismo, de la Ley General Presupuestaria y las correspondientes Leyes de Presupuestos en orden al manejo de los tan repetidos caudales y efectos.

d) La acción u omisión contraria a la Ley Contable y generadora del perjuicio a los fondos públicos ha de estar marcada por una nota de subjetividad y acotada, por consiguiente, en los presupuestos de dolo, culpa o negligencia grave, con distintas modulaciones en lo que a la gravedad de la culpa se refiere, según se trate de responsabilidad contable directa o subsidiaria, requisito este último que deriva del artículo 140 de la Ley General Presupuestaria en relación con el artículo 41 de la Ley Orgánica 2/1982.

e) Por último, es de obligada referencia la producción de un daño efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y económicamente evaluable, y que exista una relación de causalidad entre el daño efectivamente producido y la acción u omisión de referencia.

El contenido privativo de la responsabilidad contable consiste, estrictamente, en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados que acarrea el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios ocasionados a los caudales y efectos públicos de que se trate.

3.2. Definición del alcance

El alcance, como figura de análisis dentro de lo que constituye la jurisdicción contable, ha sido objeto de especial consideración por la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El alcance se define en el artículo 72.1 de la Ley 7/1988, de 17 de abril, como «el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas».

Pues bien, incumbe al cuentadante probar todas y cada una de las anotaciones que figuren en las cuentas a su cargo mediante la aportación de los justificantes, facturas, recibos, etc., de modo que si no lo hiciera así se produce el correspondiente alcance, cuyo importe es precisamente la parte no justificada de las cuentas.

3.3. Independencia de la responsabilidad contable respecto de la responsabilidad penal

La diferencia de matización y alcance del contenido de responsabilidad contable respecto de la jurisdicción penal es objeto de reiterada doctrina por parte del Tribunal Supremo al delimitar estas cuestiones en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2004, recurso de casación 8924/99, y en la precedente sentencia de fecha 25 de octubre de 2002 (recurso de casación nº 9588/1997) al considerar, entre otras determinaciones:

1ª Existe un concepto previo, de naturaleza contable, que es el «alcance», que la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, define a los efectos de dicha Ley como «el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas».

El alcance en términos sencillos es el saldo en contra que resulta de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos.

Todo alcance contable, haya existido, o no, culpa o dolo (desfalco o malversación) implica la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de dicho alcance por aplicación natural del principio de responsabilidad civil.

2ª Existe, pues, una responsabilidad especial, de naturaleza contable, cuya declaración y exigencia corresponde al Tribunal de Cuentas, como así aparece regulada en el artículo 49.1, de la Ley 7/1988, citada, que dispone: «La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia grave, originen menoscabo en dichos caudales o efectos, a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes (...)».

3ª El artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, dispone: «1. La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal. 2. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia.»

De igual manera, el artículo 49.3 de la Ley 7/1988, citada, dispone: «3. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el juez o Tribunal que entendiese de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por este se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos.»

4ª Existe una doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo que ha precisado que la declaración y cuantificación de la responsabilidad contable compete al Tribunal de Cuentas, cuestión esta sobre la que no puede pronunciarse el juez penal, razón por la cual este debe suspender sus actuaciones hasta que se cuantifique el daño contable o alcance.

La responsabilidad contable lo que pretende es el reintegro del alcance y, por tanto, es independiente y compatible respecto de la responsabilidad penal cuando los hechos que han dado lugar al alcance sean constitutivos de delito o falta, coexistiendo la exigencia de ambas responsabilidades, por sus respectivos procedimientos, sin que exista la más mínima vulneración del principio de *non bis in idem* entre ellas.

En esta línea interpretativa ha de destacarse que el artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, regula el procedimiento de reintegro por alcance y lo define como el saldo injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, cuya causa puede ser, y así ocurre algunas veces, la incuria, el desorden y la negligencia en la llevanza de la contabilidad pública, sin que exista aprovechamiento alguno por el cuentandante, pero en estos casos, a pesar de su honorabilidad, la Ley le exige, con toda razón, el reintegro, es decir, el pago del saldo deudor, como responsable civil del perjuicio causado a la Hacienda pública de que se trate (Estado, Comunidad Autónoma, Diputación, etc.).

Pero, las más de las veces, el alcance trae causa no de la negligencia, sino de actuaciones dolosas de los cuentandantes, y entre ellas destaca la malversación de caudales, concepto este distinto al tipo penal, y que la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, define en su artículo 72.2, a los solos efectos del correspondiente reintegro, como malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que esta se verifi-

que, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.

La idea clave es que ambas, el alcance y la malversación de caudales, como conceptos estrictamente contables, desembocan en lo que importa al procedimiento de reintegro, y es la existencia de un saldo deudor que debe ser reintegrado, en los mismos términos, cualquiera que sea la causa, sin que exista, y esto es fundamental, sanción o agravamiento del reintegro, cualquiera que sea la causa del mismo.

De este modo, el Tribunal de Cuentas puede acordar perfectamente la existencia de un saldo deudor injustificado de una cuenta y declarar que se debe a la causa de «malversación de caudales», concepto este puramente contable, y nada altera este pronunciamiento el hecho de que la jurisdicción penal sentencie que no ha existido el delito de malversación, porque si no se justifica el saldo deudor de la cuenta, que es lo que importa, subsiste la obligación del reintegro con intereses, que es en lo que desemboca el «procedimiento de reintegro por alcance o por malversación de caudales».

4. NOTAS DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

Siguiendo la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y especialmente de la Sección Segunda, que por razones de reparto de materias conoce de los recursos de casación y revisión contra las resoluciones del Tribunal de Cuentas, podemos extraer de dicha jurisprudencia el análisis de sus notas más relevantes de la forma siguiente:

a) La idea fundamental que se deduce del artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, consiste en que 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, de tal modo que cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia.

b) La jurisdicción contable debe actuar independientemente de la penal, conforme a sus propias pruebas contables, que deben aportarse en la sustanciación del procedimiento de reintegro, e incluso es posible la aportación de determinadas pruebas en el recurso de apelación contable, y es más, también en el recurso de casación existe un motivo específico de la materia contable, no reconocido para el resto

del recurso de casación, que consiste en la revisión de la apreciación de la prueba cuando el Tribunal de Cuentas haya incurrido en error evidente (ordinal 4º, apartado 1, art. 82, de la Ley 7/1988).

Estos criterios se extraen del análisis, entre otras, de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 2 de julio de 2004, al resolver el recurso de casación nº 8924/99.

4.1. Jurisdicción contable y jurisdicción contencioso-administrativa

Es evidente el estudio posterior que la jurisdicción contencioso-administrativa ha de realizar, en sede casacional o de revisión, al análisis de las valoraciones efectuadas por la jurisdicción contable, siendo ineludible la conexión existente entre la jurisdicción contable y el posterior análisis que realiza la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de cuyo examen se pueden extraer algunas notas relevantes de su actividad:

a) El Tribunal de Cuentas lleva a cabo dos funciones diferenciadas, que son:

1ª La de fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, que tiene carácter externo, permanente y consultivo conforme a los principios de legalidad, eficacia y economía, en relación a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, función que culmina en la presentación ante las Cortes Generales de la Memoria o Informe anual, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 136.2 de la Constitución y en el 13 de su Ley Orgánica, sin perjuicio de las Memoria extraordinaria, Mociones y Notas, concretas y singulares que sean procedentes

2ª La función jurisdiccional de responsabilidad contable, que consiste en el conocimiento de las pretensiones que las distintas Administraciones deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales y efectos públicos, hayan incurrido en tal responsabilidad contable por dolo, culpa o negligencia grave, exigencia esta derivada de lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria, siempre que dichas conductas originen menoscabo en los caudales y efectos públicos, como consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes y normas reguladoras del régimen presupuestario y de la contabilidad aplicable a las entidades del sector público.

b) La función fiscalizadora aparece regulada en el Título Primero, Capítulo II, artículos 9 a 14 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y en el Título IV, artículos 27 a 44

de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas; o la función jurisdiccional contable en el Título Segundo, Capítulo III, artículos 15 a 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y en los artículos 45 a 48 de este Título IV, y en el Título V, «De la Jurisdicción contable y de sus procedimientos».

c) Dentro de la función jurisdiccional de responsabilidad contable, que es lo que nos interesa, los artículos 45 a 48 regulan las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables, bien sean por presunto alcance o por responsabilidades contables distintas a los alcances, pero en ambos casos dispone el artículo 45 de dicha Ley, que es obligada la citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, exigencia garantista que se reitera por el artículo 47, pues la práctica de las diligencias oportunas de averiguación de los hechos y de los presuntos responsables, así como la liquidación provisional del alcance, como dice el artículo 47.1.e), debe hacerse «previa citación de los presuntos responsables o también destacadamente si se les requirió para que depositen o afiancen en garantía de posible responsabilidad o se proceda en su caso al embargo de sus bienes»; obvio es que debe hacerse con citación al efecto de los responsables.

Así se infiere del análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 27 de febrero de 2004, al resolver el recurso de casación nº 10640/98.

Por otra parte, el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, dispone: «1. El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados», y, a continuación, el artículo 42 precisa, en su apartado 1, que «serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperar en la comisión de los hechos», y el artículo 49 de la Ley 7/1988, de 17 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone que «la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzca contra los mismos cuando por dolo, culpa o negligencias graves originasen menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones y omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resultan aplicables (...)».

4.2. Jurisdicción contable y Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional no ha quedado exento del conocimiento de cuestiones relacionadas con la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y ha reconocido su actividad plena.

Así, en el FJ 6 de la STC 215/2000 se recogen, entre otras, las siguientes determinaciones:

1ª El demandante de amparo sostiene que, pese a la referencia que el artículo 136.2 CE contiene a la «jurisdicción» del Tribunal de Cuentas, la actividad de enjuiciamiento contable que lleva a cabo dicho órgano no posee una naturaleza jurisdiccional si dicho precepto se considera en el marco de una interpretación sistemática de la Constitución.

Sobre este punto recuerda el Tribunal que una interpretación del texto constitucional que conduzca a un resultado distinto de su literalidad solo puede ser admitida cuando existe ambigüedad en el mismo o esta se deriva de la falta de cohesión o coherencia sistemática entre preceptos constitucionales (STC 72/1984, de 14 de julio, FJ 6).

En este caso, ni la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente, ni los antecedentes inmediatos del precepto constitucional, ni, en fin, la interpretación sistemática del término «jurisdicción» en la Constitución permiten acoger la tesis del recurrente de amparo.

Las razones justificativas de tal consideración se concretan por la jurisdicción constitucional, destacando:

Lo primero, en atención a la caracterización de dicho órgano en la Ley de 29 de junio de 1934 como aquel que, con categoría de «supremo», posee una «jurisdicción especial y privativa» en materia contable (art. 1), lo que se reitera en la Ley de 3 de diciembre de 1953 (art. 2).

Lo segundo, dado que la referencia a la «propia jurisdicción» del Tribunal de Cuentas fue introducida conscientemente por el constituyente al aceptarse una enmienda al Anteproyecto en este sentido.

Y en cuanto a lo último, pues basta observar que en todos los supuestos en los que la Constitución de 1978 emplea el término «jurisdicción» o sus derivados [arts. 53.3, 117.3 y 5, 123.1, 152.1, segundo párrafo, y 153 c)] lo hace por referencia a órganos que ejercen funciones jurisdiccionales.

Ha de entenderse, pues, que con la expresa mención a la «jurisdicción» del Tribunal de Cuentas, en el artículo 136.2 CE el constitu-

yente ha querido que dicha institución, cuando actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, lo que supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil (ATC 371/1993, de 16 de diciembre, FJ 1), quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso. Esto es, las derivadas del artículo 24 CE, así como de otros preceptos constitucionales, entre ellas las de independencia e inamovilidad de quienes ejercen la función jurisdiccional, como expresamente establece el artículo 136.3 CE respecto a los miembros del órgano aquí considerado. De suerte que el ejercicio de la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable por el Tribunal de Cuentas no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues es la propia Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano.

Esta materia es analizada en el libro *Interpretación de la Constitución por el Tribunal Constitucional (1980-2005)*².

5. EL RECURSO DE CASACIÓN ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

5.1. La admisibilidad del recurso de casación: la cuestión de la cuantía

a) Doctrina general

La doctrina general puede concretarse en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 17 de junio de 2004, recurso de casación 8401/99, que establece, entre otros, los siguientes criterios:

1º A tenor de lo establecido en el artículo 7 de la LJCA, la competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo es improrrogable, presupuesto que, por afectar al orden público procesal, puede y debe ser examinado de oficio por el Tribunal Supremo con carácter previo al estudio de los motivos del recurso de casación que ante él se plantea a efectos de la posible inadmisibilidad del recurso en atención a la cuantía del mismo.

2º La casación contencioso-administrativa es un recurso extraordinario y limitado por razón de la cuantía, como resulta de lo establecido en el artículo 86.2.b) de la Ley de la Jurisdicción, que, al enu-

² Autor: Juan José GONZÁLEZ RIVAS, Civitas Thompson, Madrid, 2005.

merar las resoluciones judiciales excluidas de ser impugnadas en casación, menciona las sentencias recaídas en asuntos cuya cuantía, cualquiera que fuere la materia, no exceda de 25 millones de pesetas (150.000 euros). El establecimiento de una *summa gravaminis* para el acceso a la casación tiene fundamento en el designio del legislador de agilizar la actuación jurisdiccional en todos los órdenes para procurar que la justicia se imparta de la forma más rápida y eficaz posible, de acuerdo con las exigencias del artículo 24 de la Constitución.

3º Es constante la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya tenido por preparado el recurso en la instancia o el ofrecimiento del mismo al notificarse la resolución impugnada, siempre, naturalmente, que la cuantía sea estimable e inferior al límite legalmente establecido.

4º Tiene, también, declarado el Tribunal Supremo que no es obstáculo a la inadmisión de un recurso de casación en trámite de sentencia la circunstancia de que hubiese sido admitido con anterioridad al tener esta admisión carácter provisional. El límite cuantitativo establecido para el recurso de casación, como resultado de la exclusión prevista en la LJCA, es un presupuesto o requisito de admisibilidad, de manera que su ausencia impide la propia viabilidad del recurso.

b) *Evolución normativa*

La evolución normativa, en relación con esta problemática, puede analizarse del modo siguiente:

1º La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha aclarado que está fuera de lugar y tiempo el artículo 81.1.1º de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que dispuso: «2. Son susceptibles del recurso de casación: 1º Las sentencias definitivas pronunciadas por las Salas del Tribunal en apelación o en única instancia cuando la cuantía del procedimiento exceda de tres millones de pesetas. Esta cuestión se entenderá, en su caso, elevada o disminuida, sin necesidad de precepto legal que así lo exprese, en la medida en que lo sea para el recurso de casación en el proceso civil», por la sencilla razón de que cuando se promulgó esta Ley no existía el recurso de casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, de ahí que dicha Ley se remitiera al recurso de casación civil como término de referencia.

2º Es incuestionable que, al establecerse el recurso de casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo por la Ley 10/

1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, esta Ley se cuidó, en el nuevo artículo 93.5, de incorporar al recurso de casación contencioso-administrativo las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable exclusivamente en la parte relativa a los casos, es decir, a los motivos regulados específicamente en el artículo 82 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

3º La Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en respetar dichos motivos, similares a los del artículo 95 de la Ley 10/1992, de 30 de abril, en especial el señalado en el ordinal 4º del artículo 82 de aquella Ley, por «error evidente en la apreciación de la prueba basada en documentos que obren en el procedimiento que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal (de Cuentas), sin resultar contradictorio por otros elementos de prueba», peculiaridad casacional justificada por la naturaleza de la responsabilidad contable.

4º En consecuencia, el artículo 81.2.1º de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, fue derogado por el artículo 93.2.b), según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, quedando fijada la cuantía con carácter general, incluido, por tanto, el recurso de casación en materia contable en la cifra de seis millones de pesetas.

Obviamente, esta cifra ha sido elevada a 25 millones de pesetas por el artículo 86.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aplicable *ratione temporis* desde su entrada en vigor.

c) *Aplicación jurisprudencial*

Algunos criterios establecidos por el Tribunal Supremo en materia de fijación de cuantía y de su determinabilidad, a efectos del recurso de casación contra Resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas, pueden concretarse en los siguientes puntos:

1º El recurso de casación se rige en la actualidad por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, toda vez que cuando la sentencia recurrida fue dictada ya había entrado en vigor dicha Ley, de conformidad con lo ordenado en su Disposición Transitoria Tercera, lo cual significa que es de aplicación el artículo 86 de dicha Ley, cuyo apartado 2.b) dispone que «se exceptúan del recurso de casación (...) las recaídas (sentencias), cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas (...)».

No hay la menor duda, dados los términos de este precepto, que el límite de 25 millones de pesetas es aplicable también a los recursos de casación en materia de responsabilidad contable, y más concretamente de «reintegro por alcance».

Así se deduce del análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 7 de junio de 2004, al resolver el recurso de casación nº 5709/99.

2º El artículo 86.5 de la Ley de la Jurisdicción 29/1998 se remite a la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas para determinar en qué casos serán susceptibles de recurso de casación las resoluciones que en materia de responsabilidad contable dicte el Tribunal de Cuentas, y el artículo 81.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece que son susceptibles de recurso de casación las sentencias definitivas pronunciadas por las Salas del Tribunal en apelación o en única instancia cuando la cuantía del procedimiento exceda de tres millones de pesetas, cuantía que se entenderá, en su caso, elevada o disminuida, sin necesidad de precepto legal que así lo exprese, en la medida en que lo sea para el recurso de casación en el proceso civil.

3º Una interpretación lógica, histórico-legislativa y sistemática del precepto debe llevar a entender que desde la entrada en vigor de la vigente Ley de la Jurisdicción 29/1998, de 13 de julio (Disposición Final Tercera), la cuantía concreta por debajo de la cual no cabe recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo es la de 25 millones de pesetas (150.000 euros).

4º Cuando el artículo 86.2.b) de la Ley de la Jurisdicción 29/1998 excluye del recurso de casación las sentencias recaídas en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas, «cualquiera que sea la materia», se establece la exclusión en términos tan incondicionales y absolutos que, cualesquiera que fueran las consecuencias de su literal aplicación, no consiente interpretación ni procedimiento alguno que sean válidos jurídicamente para justificar una pretensión que abra el acceso a la casación por debajo de esa cifra mínima.

5º La remisión que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas hace, para determinar la cuantía del recurso, a la cuantía del recurso de casación en el proceso civil se explica por la fecha en que se promulgó la ley: 5 de abril de 1988 (*BOE* nº 84, de 7 de abril). Por aquel entonces todavía no se había instaurado el recurso de casación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, que no se implantó, a pesar de la referencia que a él hacía el artículo 58.2, 3 y 4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (Autos de

20 y 22 de marzo de 1990), hasta la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal.

6º Se explica, así, que el recurso de casación que establecía la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas tomase como punto de referencia el recurso de casación en el proceso civil, que ya estaba funcionando. Pero desde que se implantó el recurso de casación en el proceso contencioso-administrativo por la Ley 10/1992 no tendría ningún sentido que el recurso de casación en materia de responsabilidad contable, cuyo conocimiento corresponde exclusivamente a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (artículo 81.1) y cuya preparación, interposición, sustanciación y decisión se realiza de conformidad con lo dispuesto en la Ley Reguladora del Proceso Contencioso-Administrativo (art. 84), se rigiese, en cuanto a la *summa gravaminis* del asunto, por la Ley de Enjuiciamiento Civil, que en su artículo 477.2.2º establece como cuantía mínima para que sean recurribles en casación las sentencias dictadas en segunda instancia por las Audiencias Provinciales la de 25 millones de pesetas también (150.000 euros).

En suma, los recursos de casación en materia de responsabilidad contable se prepararán, interpondrán, sustanciarán y decidirán ajustándose a la normativa reguladora de la casación contencioso-administrativa prevista en la Ley 29/1998, de 13 de julio, y deben considerarse también sujetos a la limitación cuantitativa legalmente prevista para la casación contencioso-administrativa en la Ley 29/1998 si la sentencia recurrida se dictó después de la entrada en vigor de dicha Ley.

Así, se deduce del examen de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 17 de junio de 2004, al resolver el recurso de casación nº 8401/99, y del criterio establecido, entre otras, en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ya citada, de 7 de junio de 2004 (recurso de casación 5709/1999).

La misma doctrina se contiene en las posteriores sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 15 de febrero de 2005, al resolver el recurso de casación 4061/99, y 18 de julio de 2005, al resolver el recurso de casación 6438/2000.

6. ESPECIALIDADES DEL RECURSO DE CASACIÓN EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE, A DIFERENCIA DEL RECURSO DE CASACIÓN COMÚN

Algunas peculiaridades de este recurso de casación en materia de responsabilidad contable mantienen diferenciado el mismo del re-

curso de casación común, tal como explicita el fundamento séptimo, apartado quinto, de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 27 de febrero de 2004, recurso de casación 10.640/98.

Así, en el recurso de casación en materia de responsabilidad contable, a diferencia del recurso de casación común, se admite como motivo casacional, en el artículo 82.1.4º de la Ley 7/1988, de 17 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, el de «error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obran en el procedimiento que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal sin resultar contradichos por otros elementos de prueba».

Este precepto, según doctrina reiterada y completamente consolidada de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ha subsistido después de la promulgación de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, pero se ha subrayado que no sirve una vaga, abstracta y generalizada afirmación de que ha habido error en la apreciación de la prueba, sino que es necesario indicar los documentos concretos que obran en el expediente que demuestren el error específico cometido por la sentencia que se recurre.

7. EL ERROR EVIDENTE EN LA APRECIACIÓN DE LA PRUEBA

La contraposición existente entre el régimen jurídico de la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley 10/92, cuando se introduce en el ámbito contencioso-administrativo, por primera vez, el recurso de casación, rechaza como motivo de casación el error evidente en la apreciación de la prueba cuando sea consecuencia de una apreciación llevada a cabo en el ámbito del desarrollo del recurso.

Esta problemática, sin embargo, adquiere especial relevancia y peculiaridades en el ámbito de la casación contencioso-administrativa cuando ha de enjuiciar actuaciones relacionadas con resoluciones del Tribunal de Cuentas.

Así, en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 6 de octubre de 2004, al resolver el recurso de casación 7557/99, y en las precedentes Sentencias de 30 de enero y 3 de mayo de 1999 y en la de 26 de abril de 2004 (recurso de casación nº 1287/1999) se subraya que es manifiesto que el error evidente en la apreciación de la prueba, a que se refiere el número 4º del artículo 82.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, es un motivo que per-

tenece a la historia de la casación, cuya evolución legislativa terminó por eliminarlo expresamente para la casación civil en la reforma de la Ley Orgánica 10/92, de 30 de abril.

Dicha Ley operó, en el aspecto casacional que analizamos, en un doble sentido³:

A) En cuanto a la casación civil, su artículo 1 dio nueva redacción al artículo 1692 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, dejando de incluir entre los motivos en que puede fundamentarse el recurso de casación el error en la apreciación de la prueba.

B) Y en cuanto a la casación contenciosa-administrativa, el artículo 7 de la Ley 10/1992 la introdujo por primera vez en nuestra legislación y, en consonancia con la casación civil, no incluyó el motivo consistente en el error evidente en la apreciación de la prueba, de suerte que no figura en el artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

Sin embargo, por lo que a las resoluciones del Tribunal de Cuentas se refiere, por dos veces el legislador ha rehusado suprimir –de acuerdo con la indicada evolución histórica– el motivo de casación consistente en el error en la apreciación de la prueba.

Lo hizo por primera vez en la reforma efectuada por la Ley 10/92, al redactar el artículo 93.1.5 de la Ley Jurisdiccional de 1956, en el que dispuso que «las resoluciones del Tribunal de Cuentas, en materia de responsabilidad contable, serán susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas». El número 5 apareció en el precepto como una auténtica especialidad frente a la casación ordinaria.

Y volvió a reiterarlo, más significativamente aún, pues ya había podido escuchar las críticas de la doctrina, en la actual Ley de la Jurisdicción 29/98, de 13 de julio, cuyo artículo 86.5 vuelve a reiterar «que las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable serán susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento».

La Sentencia de la Sala 3ª, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 30 de enero de 1999 afirmó, que la alegación de error evidente ha de apoyarse en documentos y que los documentos en que se apoye el

³ Según recogemos en el libro de Juan José GONZÁLEZ RIVAS, *El recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa*, Aranzadi-Pamplona, 1996 y en *Los comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Aranzadi-Civitas-Thompson, Madrid, 2006.

recurrente para el fin casacional deseado han de ser contundentes e indubitados, de manera que es preciso que las afirmaciones o negaciones sentadas por el juzgador estén en abierta contradicción con documentos que, por sí mismos y sin acudir a deducciones, interpretaciones o hipótesis, evidencien lo contrario a lo afirmado o negado en la sentencia recurrida, criterio ya postulado en tal sentido en las Sentencias de 3, 13 y 30 de diciembre de 1993 y cuantas en ellas citan.

Por consiguiente, cuando se afirma el error evidente en la apreciación de la prueba, hay que señalar con toda precisión el elemento o elementos probatorios de los que aquel pudiera ser inducido, siempre que, conforme a reiterada jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, elaborada en la época en que podía ser invocada ante ella, y conforme a la doctrina posterior de la Sala Tercera, pudiera constatarse fácilmente, sin necesidad de acudir a interpretaciones o nuevas apreciaciones de la prueba y, mucho menos, a otra apreciación global de la misma a través de su revisión total.

