

# La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales

---

**Robert P. Cortell Giner**

Letrado Jefe de la Sindicatura de Comptes  
de la Generalitat Valenciana

## 1. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE: CONCEPTO Y CLASES

### 1.1. Introducción

Habida cuenta que en este trabajo nos proponemos analizar los aspectos básicos de la responsabilidad contable, expondremos en primer lugar las notas que en nuestra opinión caracterizan a la institución estudiada.

En primer lugar, la responsabilidad contable es una institución de Derecho público, ya que está regulada por normas de esta naturaleza y persigue un interés público<sup>1</sup>. De ahí que se contemple la inter-

---

<sup>1</sup> El Auto de 23 de enero de 1995, de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, declara que «el Estado tiene el deber de conseguir el interés general y los fines públicos. No pueden ignorarse, por ello, las denuncias en las que existan indicios de haberse producido un alcance o malversación, decretándose el archivo de las mismas por la sola razón de que el denunciante no tiene la obligación de comunicar el hecho presuntamente contrario a la normativa aplicable». Por su parte, el Auto de 21 de febrero de 1994, de dicha Sala, apunta que «lo verdaderamente perjudicado son fondos de la colectividad, es decir, los fondos a cuya aportación hemos contribuido todos los ciudadanos. El Estado tiene el deber de perseguir los fines públicos y de destinar únicamente a los mismos cuanto haya recaudado colectivamente de las economías privadas de los contribuyentes, siendo ese deber la contrapartida del derecho-poder a la imposición de tributos. En esta peculiar relación, los ciudadanos tendrán derecho a que la totalidad de los ingresos públicos se destinen efectivamente a los gastos públicos y a una correcta gestión de los medios públicos. Se trata de tutelar un interés que trasciende lo meramente privado y alcanza las cotas de interés público, del interés general».

vinción institucional del Ministerio Fiscal en el proceso contable mediante el ejercicio de una acción que tiene por objeto la defensa de la legalidad y del interés público (art. 16 de la Ley de Funcionamiento y Auto de la Sala de Apelación de 11 de enero de 1986), y que se regule la acción pública (arts. 46.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 56 de la Ley de Funcionamiento)<sup>2</sup>.

En segundo lugar, la responsabilidad contable tiene carácter patrimonial, dado que las pretensiones que se formulan ante la jurisdicción contable tienen por objeto conseguir la indemnización de los daños o perjuicios causados a los fondos públicos. Este carácter patrimonial determina que se reconozca la legitimación activa a las Administraciones Públicas para ejercer toda clase de pretensiones ante la jurisdicción contable (art. 47.2 de la Ley Orgánica).

En tercer lugar, es una institución de Derecho necesario, de ahí que, en vía administrativa, se obligue a la Administración perjudicada a exigir las correspondientes responsabilidades, cuando se trata de infracciones distintas del alcance o la malversación, y, en todo caso, a poner los hechos en conocimiento del Tribunal de Cuentas (arts. 41.1 de la Ley Orgánica y 143, 144 y 146 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria). En vía jurisdiccional, la intervención del Ministerio Fiscal suple la posible inactividad procesal de la Administración perjudicada.

Como consecuencia de este fundamento reparador, resulta lógico deducir que sólo existirá responsabilidad contable en el caso de que exista un daño o perjuicio efectivo. Si sólo se da una antijuridicidad formal, en el sentido de infracción de la normativa presupuestaria o contable, pero falta la antijuridicidad material, es decir, la producción de un menoscabo en los caudales o efectos públicos, entonces no habrá lugar a que se declare la responsabilidad contable.

## **1.2. Concepto**

En un principio, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas estableció un concepto de responsabilidad contable extraordinariamente amplio, pues dice el artículo 38.1 de esta Ley Orgánica que «el que por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los

---

<sup>2</sup> Según dice el Auto de 11 de enero de 1986 de la Sala de Apelación, «el Ministerio Fiscal intervendrá en los procedimientos de responsabilidad contable por razón de defensa de la legalidad y del interés público que en los mismos subyace, aunque no existiera reconocida, como lo está en el artículo 47.3 de la Ley Orgánica 2/82, la acción pública».

caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados».

Esta definición era tan extensa que la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas estimó necesario corregirla, al objeto de evitar su exagerada amplitud.

De este modo, la jurisprudencia de la Sala formuló un concepto mucho más restringido de la responsabilidad contable (Sentencias de 18 de abril de 1986 y de 9 de septiembre de 1987, entre otras) al exigir la concurrencia de los siguientes requisitos:

*a)* Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

*b)* Que, además, la referida 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 Sector público de que se trate.

*d)* Que la repetida acción esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia inmediata no es sino la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia graves<sup>3</sup>.

*e)* Que el menoscabo producido sea efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente.

*f)* Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

---

<sup>3</sup> La Sentencia de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, de fecha 26 de marzo de 1993, para calificar una negligencia de grave, tiene en cuenta las obligaciones que competían al demandado y el conjunto de circunstancias personales y materiales que rodean los hechos analizados.

En nuestra opinión, la apreciación de gravedad en la culpa o negligencia dependerá de un conjunto de factores concurrentes en la acción u omisión de que se trate en cada caso. Entre otros, los criterios a tener en cuenta serán los siguientes:

- Las condiciones en que se desarrolla el trabajo.
- El contenido de las funciones asignadas.
- La importancia de las obligaciones incumplidas.
- El papel que se asigna a la intervención del funcionario o autoridad en el procedimiento.
- El nivel de conocimientos exigibles.
- Los antecedentes de comportamiento del funcionario o autoridad y su actitud ante el trabajo o cargo.

El artículo 38.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, recoge una definición de responsabilidad contable que es fiel a esa doctrina jurisprudencial. Dispone este precepto lo siguiente: «La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deban rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando por dolo, culpa o negligencia graves originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del Sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho Sector.»

Esta definición de la responsabilidad contable debe ser objeto de algunas matizaciones:

a) En nuestra opinión, que desarrollaremos en el apartado siguiente, es indiferente que la infracción contable luzca en las cuentas o que vaya acompañada de una omisión del deber de rendirlas.

b) La infracción de normas contables y presupuestarias está implícita en los supuestos de alcance y malversación, pues estas dos infracciones contables típicas constituyen por definición una vulneración de aquellas normas<sup>4</sup>.

c) La exigencia de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos ha sido interpretada de manera amplia, pues se admite tanto la tenencia derivada de la función y competencia específicas como la que se deriva «con ocasión de» o «en consideración a» la función que se desempeña.

Dentro de la responsabilidad contable, el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento define específicamente el alcance y la malversación, que son dos tipos concretos de infracción contable<sup>5</sup>: «A efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de

---

<sup>4</sup> Según el artículo 141.1.a) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria: «haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos» constituye infracción a las disposiciones de esta Ley. Por su parte, el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento define el alcance y la malversación como infracciones contables, con independencia de cuál sea la normativa vulnerada.

<sup>5</sup> PAJARES GIMÉNEZ, José Antonio, y MEDINA GUIJARRO, Javier (1992, pág. 218), advierten que «resulta extraordinariamente complejo imaginar una definición o, al menos, un catálogo medianamente ilustrativo de responsabilidades contables que no sean constitutivas del alcance». En mi opinión, no es tan difícil deslindar los supuestos de alcance de los otros, lo que ocurre es que el Tribunal de Cuentas interpreta el alcance de manera muy amplia con el objeto de respetar el derecho a la tutela judi-

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. A los mismos efectos se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.»

En el concepto de alcance deben comprenderse, según se desprende de la letra del precepto, todos los casos en que por falta de justificación documental se da alguna de las situaciones descritas en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento.

En cuanto a la malversación, cabe recordar que la Ley de Funcionamiento la define a efectos de la misma, es decir, que no se trata de un concepto tomado del Código Penal, sino de un concepto propio del régimen jurídico de la responsabilidad contable. Por consiguiente, habrá que distinguir una malversación penal de una malversación contable que es la que a nosotros nos interesa, y admitir que no necesariamente será constitutiva de delito toda malversación contable.

Dentro del concepto de malversación contable podemos encuadrar un conjunto de supuestos de extraordinaria importancia práctica, que en el estado actual de la doctrina y la jurisprudencia no siempre se consideran constitutivos de responsabilidad contable.

Nos referimos a la infracción de las leyes que fijan los límites dentro de los cuales se han de producir determinados gastos y pagos a terceros por parte de los gestores de fondos públicos (leyes de incompatibilidades, de retribuciones de autoridades o funcionarios, de contratación, etc.).

El incumplimiento de estos límites dará lugar a que se gasten indebidamente los fondos públicos por el funcionario o autoridad que los tenga a su cargo, ya que éste realizará una acción equivalente, a efectos de la responsabilidad contable, a la de sustraerlos, en el caso

---

cial efectiva, y así evita acudir al juicio de cuentas, el cual presupone –interpretado literalmente– el ejercicio de la función fiscalizadora o la incoación de un expediente administrativo como antecedentes formales. Aun siendo muy loable esta actitud, estimo que hubiera sido más correcto ajustarse al concepto legal de alcance, e interpretar la Ley de Funcionamiento a la luz de la Constitución, levantando todas las barreras formales que impiden el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva. No hay que olvidar que el concepto de alcance tiene mayor trascendencia que la de determinar el procedimiento jurisdiccional aplicable, pues sirve también para acotar el ámbito que está vedado a los expedientes administrativos de responsabilidad contable (art. 143 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria).

de que proceda a entregarlos a un tercero en contra de una prohibición legal (retribuciones prohibidas, precio superior al de mercado, etc.). La Sentencia de la Sala de Apelación de 1 de octubre de 1992 se refiere a un caso en el que el Secretario-Interventor de una Corporación Local autorizó con su firma una serie de mandamientos que no deberían de haber sido librados, considerando la situación de incompatibilidad del perceptor. La conclusión a la que se llega es que existe responsabilidad contable, habida cuenta que la expedición de los libramientos y su posterior pago son acciones que realizadas de forma culposa y grave han propiciado unos pagos que por indebidos son contrarios a la más esencial normativa contable y que correlativamente han perjudicado al Ayuntamiento de cuya caja salieron.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 14 de noviembre de 1991, ha declarado que «hay malversación de caudales públicos en general, es decir, tanto dolosa como culposa, en los supuestos de aprovechamiento de caudales públicos, sin entregar nada por ello, que es el supuesto ordinario y más elemental, y también cuando se consigue tal apoderamiento mediante entrega de otra cosa a cambio, incluso por medio de un contrato, debiéndose determinar entonces la cuantía de lo malversado no por el valor del caudal sustraído, sino por la diferencia entre ese valor y aquel que tuviere lo que se entregó al Estado o ente público».

La jurisdicción contable puede extenderse, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente (art. 17.1 de la Ley Orgánica). Y se autoriza a las Administraciones Públicas el ejercicio de toda clase de pretensiones ante el Tribunal de Cuentas, sin necesidad de declarar previamente lesivos los actos que impugnen (artículo 47 de la Ley Orgánica).

Gracias a estas normas, la jurisdicción contable podrá conocer y decidir a efectos incidentales sobre la conformidad con el ordenamiento jurídico de los actos administrativos que sirven de soporte a una malversación contable. Por consiguiente, la ejecutividad de los actos administrativos no impide la declaración de cualquier responsabilidad contable que pueda derivarse de los mismos, aunque no se hayan anulado previamente por la jurisdicción contencioso-administrativa.

### **1.3. Clases**

La responsabilidad contable podrá ser directa o subsidiaria (artículo 38.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Serán responsables directos los que hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución (artículo 42.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Son responsables subsidiarios aquellos que por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas (art. 43.1 de la Ley Orgánica).

En la responsabilidad directa se comprenden todos los supuestos de autoría más aquellos otros de participación dolosa, necesaria o no necesaria, en la ejecución de la infracción contable (inducción, complicidad y encubrimiento)<sup>6</sup>.

La responsabilidad subsidiaria queda limitada a los casos de participación necesaria no dolosa, es decir, a todos aquellos supuestos en los que –por culpa o negligencia graves– se favorece la ejecución de la acción u omisión constitutiva de la infracción contable, de manera tal que si no se hubiera dado esa conducta la infracción se habría evitado.

No considero acertado el criterio diferenciador meramente subjetivo que mantiene la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, en sus Sentencias de 9 de septiembre de 1987 y de 26 de marzo de 1993, cuando dice que debe exigirse la culpa grave para la responsabilidad directa y la leve o mera negligencia para la responsabilidad subsidiaria.

En mi opinión, la Ley aplica un criterio diferenciador de carácter mixto por contener elementos objetivos y subjetivos:

*a)* Desde el punto de vista objetivo, no se planteará ninguna duda cuando nos encontremos ante una conducta de autor, pues en este caso, con independencia de que exista el dolo o la culpa o negligencia graves, siempre estaremos ante un supuesto de responsabilidad directa.

*b)* En cambio, cuando la conducta a enjuiciar sea la del partícipe que favorece la ejecución de la infracción contable por el autor resul-

---

<sup>6</sup> En consecuencia, habrá que entender comprendidos dentro de la responsabilidad directa los siguientes supuestos:

- Autoría única inmediata.
- Autoría mediata.
- La coautoría.
- Inducción y complicidad.
- Encubrimiento.

ta necesaria una mayor concreción: 1) Si la participación en la infracción contable es de carácter doloso, en calidad de inductor, cómplice (en la dos modalidades de cooperador necesario o no necesario) o encubridor, entonces la responsabilidad será directa: autor y partícipe responderán directamente. 2) En el caso de inexistencia de dolo en la participación, el autor será el único responsable directo, y sólo se podrá exigir responsabilidad al partícipe por la vía subsidiaria, siempre que concurren los siguientes requisitos: 1º. Que concorra culpa o negligencia graves. En la responsabilidad subsidiaria no cabe el dolo, sólo pueden darse la culpa o negligencia graves. Si existe dolo, la responsabilidad del partícipe será directa, como hemos visto. 2º. Que la participación haya resultado necesaria para cometer la infracción, pues la Ley exige haber dado ocasión directa o indirecta al menoscabo de caudales públicos.

La exigencia de gravedad en la culpa o negligencia del responsable subsidiario viene impuesta por las siguientes razones:

– No resulta admisible entender que para la responsabilidad directa sea precisa esa gravedad, y no para la subsidiaria, pues el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento formula tal requisito en relación con ambas clases de responsabilidad.

– Es contrario a la lógica aceptar que para la responsabilidad directa, que es la principal, se necesite incurrir –en la modalidad culposa– en negligencia grave, mientras que para la responsabilidad subsidiaria dicha negligencia tenga que ser leve, es decir, ser más benevolente con el responsable directo que con el subsidiario.

c) La responsabilidad subsidiaria exige un defectuoso cumplimiento de obligaciones expresamente atribuidas por Leyes o Reglamentos, y que como consecuencia del mismo se haya dado ocasión a la infracción contable.

Hay que distinguir, pues, dos grupos de normas: por una parte, las que atribuyen expresamente unas obligaciones cuyo defectuoso cumplimiento por el responsable subsidiario ha dado ocasión a la infracción contable, y, por otra parte, las contables y presupuestarias que han sido contradichas por el responsable directo de la infracción.

Son obligaciones expresamente atribuidas por Leyes o Reglamentos todas aquellas que definen el contenido de funciones y responsabilidades propio de un cargo público o de un puesto de trabajo, lo que nos lleva a efectuar las siguientes observaciones:

– Que será en sede contractual o con motivo de la clasificación de los distintos puestos cuando se concretarán muchas de las obligaciones más importantes. En consecuencia, si queremos mantenernos

fieles al espíritu del precepto, hemos de interpretar extensivamente la exigencia de que sea en las Leyes o Reglamentos donde se efectúe la atribución expresa de obligaciones al objeto de asimilar a estos supuestos los ya mencionados.

– Que estas Leyes o Reglamentos no necesariamente deben merecer la calificación de normas contables y presupuestarias, pues aquí lo esencial es que atribuyan expresamente obligaciones, con independencia de la materia que regulen. Así, en muchos casos, nos encontraremos con que dichas obligaciones están atribuidas en Leyes o Reglamentos de función pública o de organización.

## **2. EL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE: ASPECTOS GENERALES**

El sistema de responsabilidad contable que implantan la Ley 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas presenta algunas peculiaridades de notable interés, entre las que cabe destacar las siguientes:

### **2.1. Sustantivación del alcance y la malversación como infracciones contables típicas dentro de la definición genérica de la responsabilidad contable**

Para el estudio de la responsabilidad contable tiene gran valor sistemático la distinción entre los supuestos constitutivos de alcance o malversación y el resto de supuestos de infracción contable. El alcance y la malversación son infracciones contables que tienen una definición específica en la Ley de Funcionamiento (art. 72), a diferencia de las demás, que se subsumen en la definición genérica de la responsabilidad contable (art. 49.1).

Esta clasificación es relevante a estos dos efectos:

*a)* En primer lugar, porque sólo se permite la incoación de expedientes administrativos de responsabilidad contable en los supuestos de infracción contable distinta del alcance y la malversación (artículos 143 y 144.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre).

*b)* En segundo lugar, por razones de tipo procesal, pues se regulan procedimientos jurisdiccionales distintos ante el Tribunal de Cuentas, según se trate de alcance o malversación (procedimiento de reintegro

por alcance), o de supuestos distintos de infracción contable (juicio de cuentas)<sup>7</sup>.

Con la legalidad anterior a 1982 (Ley de 23 de diciembre de 1953, modificada en 3 de diciembre de 1961, y Reglamento de 16 de julio de 1935), toda la responsabilidad contable se identificaba o se reconducía al alcance, y, según éste fuese detectado dentro o fuera de las cuentas, se utilizaban para su exigencia, respectivamente, el juicio de cuentas (de naturaleza radicalmente distinta al procedimiento judicial que se conoce en la actualidad) o el expediente de reintegro por alcance (de expresa naturaleza administrativa-judicial)<sup>8</sup>.

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas sustituye el criterio tradicional que servía para determinar el tipo de procedimiento a seguir por otro que se fundamenta en el tipo de infracción cometida, y, en consecuencia, se incluyen los alcances y malversaciones en el ámbito propio del procedimiento de reintegro por alcance, mientras que el resto de infracciones contables constituyen el objeto del juicio de cuentas.

Además de regularse procedimientos jurisdiccionales diferentes según el tipo de infracción contable de que se trate, se establecen requisitos diversos para acceder a la jurisdicción contable. Así, en relación con el juicio de cuentas, salvo que exista expediente administrativo de responsabilidad contable, se requiere la existencia de una cuenta que haya sido examinada o comprobada, o de una fiscalización ya tramitada, y que se forme una pieza separada previa a la vía jurisdiccional (arts. 45 y 68 de la Ley de Funcionamiento). Respecto del procedimiento de reintegro por alcance, la Ley es menos exigente, pues permite que se proponga el nombramiento de un Delegado Instructor de las actuaciones previas del artículo 47 de la Ley de Funcionamiento, con independencia de que los hechos se conozcan dentro o fuera del procedimiento normal de rendición de cuentas ante el Tribunal (art. 46 de la Ley de Funcionamiento).

La Ley de Funcionamiento, al exigir requisitos distintos de acceso a la jurisdicción que se traducen en un nivel desigual de tutela jurisdiccional, no es fiel al espíritu de la Ley Orgánica, pues ésta establece un concepto único de la responsabilidad contable (art. 38.1), reconoce la acción pública para la exigencia de la responsabilidad contable

---

<sup>7</sup> La jurisdicción contable conoce también de los expedientes de cancelación de fianzas. DEL CACHO FRAGO, Antonio, y VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis (1994, págs 1-5), observan que «se trata de expedientes no contenciosos, similares, en cierto aspecto, a los llamados actos de jurisdicción voluntaria».

<sup>8</sup> PAJARES GIMÉNEZ, José Antonio, y MEDINA GUIJARRO, Javier (1992, pág. 216).

en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas (art. 47.3) y declara susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo las resoluciones de la jurisdicción contable (art. 49); de donde se desprende una voluntad inequívoca de proporcionar idéntica tutela a todos los supuestos de responsabilidad contable, merezcan o no la calificación de alcance o malversación<sup>9</sup>. De ahí que un sector de la doctrina defienda la implantación de un proceso único para la jurisdicción del Tribunal de Cuentas<sup>10</sup>.

## **2.2. Exclusividad del orden jurisdiccional contable**

Esta exclusividad es compatible con la posibilidad de exigir responsabilidades contables en vía administrativa.

En efecto, se permite que normas específicas en vía administrativa atribuyan a las distintas Administraciones Públicas la potestad de exigir responsabilidad contable (art. 41.1 de la Ley Orgánica), siempre que se trate de infracciones distintas del alcance y la malversación, pues en estos dos últimos supuestos la responsabilidad sólo podrá ser exigida por el Tribunal de Cuentas mediante el oportuno procedimiento jurisdiccional (art. 143 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria).

Ahora bien, para asegurar la exclusividad de la jurisdicción contable frente a la Administración, únicamente se autoriza la atribución a ésta de una potestad administrativa debilitada, pues en cualquier momento el Tribunal de Cuentas podrá recabar el conocimiento del asunto que es objeto de un expediente administrativo de responsabilidad contable.

En cuanto a la exclusividad del Tribunal de Cuentas en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, frente a la jurisdicción contencioso-administrativa, el artículo 41.2 de la Ley Orgánica dispone que 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.

---

<sup>9</sup> El proceso contable persigue un fin de interés público (Autos de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas de 21 de octubre de 1994 y 23 de febrero de 1995). En consecuencia, si el Estado tiene el deber de conseguir el interés general y los fines públicos, si a tal efecto se crea una jurisdicción contable ante la que están legitimados activamente, junto a la Administración perjudicada, el Ministerio Fiscal y cualquier ciudadano a través de la acción pública (arts. 55 y 56 de la Ley de Funcionamiento), no tiene ninguna lógica negar el acceso a dicha jurisdicción porque no se haya ejercido la función fiscalizadora.

<sup>10</sup> CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos (1994, págs. 1-5).

Finalmente, en relación con la jurisdicción penal, el artículo 18 de la Ley Orgánica establece la compatibilidad de ambas jurisdicciones y ordena que «cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia»<sup>11</sup>.

### **2.3. Separación de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas**

El Tribunal de Cuentas tiene jurisdicción propia. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995 declara que «la Constitución proclama que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las Leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan (art. 117). El artículo 136.1 de la Constitución dispone que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector público; y, además, atribuye al Tribunal de Cuentas jurisdicción propia (art. 136.2, párrafo 2º). A la luz de los artículos 117 y 136 de la Constitución, debemos empezar precisando que, aunque el Tribunal de Cuentas no esté incardinado en el Poder Judicial, ejerce jurisdicción en la materia específica que la Constitución y las Leyes le confieren».

Conforme señala la fundamental Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, «las resoluciones que dicte el Tribunal de Cuentas en ejercicio de la función jurisdiccional pueden ser recurridas en casación y revisión ante aquél, cuyo conocimiento está atribuido a la jurisdicción contencioso-administrativa por el artículo 58 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Por tanto, cualquier limitación que se establezca respecto de la posibilidad de enjuiciar por dicha jurisdicción las resoluciones del Tribunal de Cuentas dictadas en el ejercicio de su función jurisdiccional suponen una violación del artículo 24 de la Constitución, que proclama como uno de los derechos fundamentales del ciudadano el de obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales, máxime cuando el artículo 47.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas concede una acción pública para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas (es decir, o como resultado del

---

<sup>11</sup> PAJARES GIMÉNEZ, José Antonio, y MEDINA GUIJARRO, Javier (1994, págs. 175-199). TRIANA REYES, Belén, y TORRES FERNÁNDEZ, Juan José (1993, págs. 571-583).

juicio de cuentas, o como reintegro fuera del juicio de cuentas o en caso de expedientes de cancelación de fianzas). Por tanto, este derecho no puede limitarse ni por normas de rango inferior a la Constitución o a la Ley Orgánica ni disminuirse su efectividad mediante actos o resoluciones singulares, limitando los casos de alcance o los supuestos de tal acción pública, a menos de infringir el ordenamiento jurídico. Y a ello equivale subordinar la función jurisdiccional a la fiscalización, salvo que exista ya, en tramitación real y efectiva, un procedimiento de fiscalización».

Sin embargo, en los supuestos de infracción contable distintos del alcance y la malversación, el artículo 45.1 de la Ley de Funcionamiento limita la formación de pieza separada previa al juicio de cuentas a los supuestos en que haya concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupo de cuentas o los correspondientes procedimientos de fiscalización.

Y el artículo 56.2 de la citada Ley también exige, para que el ejercicio de la acción pública pueda dar lugar a la formación de una pieza separada, que se hubiere efectuado el examen y comprobación de las cuentas, o que se hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador.

Estos dos preceptos de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas sitúan a la función jurisdiccional en una posición subordinada respecto de la función fiscalizadora, por lo que no se avienen con los derechos a la tutela judicial efectiva y al ejercicio de la acción pública, tal como han sido interpretados por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 16 de julio de 1988.

Para superar esta situación, algunos autores entienden que en sentido amplio el ejercicio de la fiscalización debe entenderse no sólo como resultado, sino también como procedimiento o trámite, a efectos de facilitar así la formación de piezas separadas<sup>12</sup>.

Considero que sigue siendo insuficiente esta interpretación, pues –aunque suaviza la rigidez de la norma– mantiene la subordinación de la función jurisdiccional a la fiscalizadora.

Para conseguir una separación efectiva de ambas funciones, ante la existencia de hechos supuestamente constitutivos de cualquier tipo de responsabilidad contable, debe permitirse el acceso a la jurisdicción, con independencia de que tales hechos surjan del ejercicio de la función fiscalizadora.

---

<sup>12</sup> PAJARES GIMÉNEZ, José Antonio, y MEDINA GUIJARRO, Javier (1992, pág. 223).

Así, en el caso de que exista expediente administrativo de responsabilidad contable, habrá que distinguir los siguientes supuestos:

a) Que el Tribunal de Cuentas recabe el conocimiento del asunto. En este caso, el expediente se constituye en antecedente formal del juicio de cuentas. Por tanto, nos encontramos ante una vía efectiva de acceso a la jurisdicción, que es independiente del ejercicio de la fiscalización, pues –a diferencia de lo que ocurre con la pieza separada– el expediente administrativo no partirá necesariamente de un examen y comprobación de cuentas ni de una fiscalización. Por lo demás, la Administración perjudicada, el Ministerio Fiscal y quien ejerza la acción pública formularán las pretensiones que estimen oportunas en la vía jurisdiccional.

b) Que el Tribunal de Cuentas no recabe el conocimiento del asunto. En este caso, la Administración perjudicada dictará una resolución que podrá ser recurrida por el interesado ante el Tribunal de Cuentas. Si se produce esta impugnación, la Administración será parte demandada en el proceso contable. Entiendo que en estos casos también debe permitirse al Ministerio Fiscal y a quien ejerza la acción pública que intervengan como parte activa en el proceso para que puedan discrepar de la resolución administrativa y pretender una declaración de responsabilidades contables distinta. A este objeto deberá darse cumplimiento a los artículos 68 y 69 de la Ley de Funcionamiento y demás trámites propios del juicio de cuentas<sup>13</sup>.

c) Que la Administración resuelva el expediente administrativo de responsabilidad contable sin que se produzca avocación del Tribunal de Cuentas ni impugnación por el interesado. Esta situación no debe impedir que el Ministerio Fiscal y quienes ejerzan la acción pública puedan plantear ante la jurisdicción contable las pretensiones que estimen oportunas, pues –igual que ocurría en el supuesto anterior– sólo de esta manera se respetará el derecho a la tutela judicial efectiva de los legitimados activos.

Del mismo modo, si no se incoa expediente administrativo por la Administración perjudicada, no puede negarse al Ministerio Fiscal ni a quien ejerza la acción pública la posibilidad de acudir a la jurisdic-

---

<sup>13</sup> El artículo 54.1.a) de la Ley de Funcionamiento nos dice que las Salas del Tribunal de Cuentas conocerán, en única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables en aquellos casos expresamente previstos por las leyes, pero esto no equivale a establecer un cauce procesal distinto a los previstos con carácter general en la Ley Orgánica y en la Ley de Funcionamiento. Por lo demás, el artículo 68.1 de esta última Ley se refiere expresamente al expediente administrativo como antecedente formal del juicio de cuentas.

ción contable para solicitar la formación de pieza separada ante la existencia de hechos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable, aunque no se hayan examinado y comprobado las cuentas o no se haya tramitado un procedimiento de fiscalización<sup>14</sup>.

La responsabilidad contable es una institución de Derecho público que persigue el doble objetivo de reparar a la Administración perjudicada el menoscabo causado en sus bienes y de satisfacer el interés público vulnerado por quienes, abusando de la confianza depositada en ellos, ocasionan por dolo, culpa o negligencia grave un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Por tanto, no debe admitirse que unos mismos hechos puedan o no dar lugar a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional, según se ejerza o no la fiscalización, pues se dejaría en manos de una instancia extrajudicial, fuera del alcance de los legitimados activos, la posibilidad de obtener tutela judicial<sup>15</sup>. Por el contrario, la responsabilidad contable se configura por nuestro ordenamiento jurídico como un instituto de Derecho necesario que, en vía administrativa, obliga a la Administración perjudicada a poner los hechos en conocimiento del Tribunal de Cuentas y, además, en los supuestos no constitutivos de alcance y malversación, a incoar ella misma expediente administrativo (arts. 143 y 144.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria); y en vía jurisdiccional, legitima activamente tanto al Ministerio Fiscal como a cualquier ciudadano mediante el ejercicio de la acción pública.

Cuando la Ley de Funcionamiento exige el previo ejercicio de la función fiscalizadora, lo que hace es describir el supuesto normal y deseable, a saber: que el cuentadante haya rendido la cuenta y que el Tribunal de Cuentas la haya podido examinar o fiscalizar, pero si nada de esto ocurre, en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva, debe reconocerse la posibilidad de que, a través del Ministerio Fiscal o de la acción pública, se formulen las pretensiones oportunas.

En estos casos, cuando el Consejero de Cuentas del Departamento –que tenga asignada la fiscalización del subsector público afectado– venga en conocimiento de hechos que pudieran dar lugar a respon-

---

<sup>14</sup> Algunas resoluciones de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas parecen admitir de una manera muy tímida la posibilidad de acordar la formación de pieza separada cuando se ejerza la acción pública, aunque no exista fiscalización previa (Auto de 21 de octubre de 1994 y Sentencias de 15 de diciembre de 1994 y 23 de febrero de 1995). En el Auto de 29 de octubre de 1993 encontramos una declaración más decidida.

<sup>15</sup> Los artículos 45 de la Ley Orgánica y 32.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas no reconocen al Ministerio Fiscal ni a las ciudadanos el derecho de formular peticiones fiscalizadoras.

sabilidades contables distintas del alcance y la malversación, deberá acordar, previos los trámites previstos en el artículo 45.1 de la Ley de Funcionamiento, la formación de pieza separada<sup>16</sup>.

Cuando se trate de alcance o malversación no se planteará este problema, pues el artículo 46.1 de la Ley de Funcionamiento permite expresamente que la Sección de Enjuiciamiento pueda proponer a la Comisión de Gobierno el nombramiento de Delegado Instructor, tanto si su conocimiento procede del examen y comprobación de cuentas, o de cualquier otro procedimiento fiscalizador, como si es consecuencia de una gestión de caudales o efectos públicos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas.

En cuanto a la acción pública, en estos supuestos sólo se exige la individualización de actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinar la responsabilidad contable por alcance o malversación (art. 56.2 de la Ley de Funcionamiento).

#### **2.4. Exigencia de que la responsabilidad contable luzca en las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos**

El artículo 128 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria nos dice quiénes son cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.

Ahora bien, el precepto citado responde a una concepción formal de la rendición de cuentas.

Según esta concepción, la rendición de cuentas de la gestión realizada en un período determinado es un acto formal, distinto de los de gestión registrados en aquéllas. Por tanto, la firma de los citados documentos no presupone la calificación, ni la imputación, de los actos de gestión reflejados en ellos, sin perjuicio de la comprobación de la conformidad entre los datos contenidos en las cuentas y los documentos y libros que hayan servido de base para su confección<sup>17</sup>.

En cambio, el artículo 49.1 de la citada Ley de Funcionamiento se inspira en un concepto de cuentadante de carácter funcional, pues se refiere a las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, y su artículo 72.1 equipara a efectos del concepto de alcance las personas que tengan a su

<sup>16</sup> A estos efectos, deben tomarse en consideración las denuncias presentadas tanto por el Ministerio Fiscal como por cualquier ciudadano.

<sup>17</sup> Véase el art. 1º de la Orden de 18 de marzo de 1986, que dicta instrucciones para la rendición de cuentas y regula determinadas operaciones presupuestarias de los Organismos autónomos.

cargo fondos públicos con los cuentadantes, aunque formalmente no puedan considerarse tales.

En sentido formal, pues, son cuentadantes aquellos a los que las normas contables y presupuestarias atribuyen el deber de rendir cuentas ante el Tribunal de Cuentas. En sentido funcional, en cambio, son cuentadantes todos los que deben justificar la gestión de ingresos y la realización de gastos o la gestión del patrimonio de las entidades públicas por haberse hecho cargo de los mismos en virtud del contenido teórico o real de las funciones que tienen asignadas<sup>18</sup>.

El concepto de cuentadante en sentido funcional es muy importante para la responsabilidad contable, pues –como dice la Sentencia de 21 de octubre de 1994 de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas– «una vez acreditada la condición de cuentadante, así como la existencia del bien, caudal o efecto público confiado para su custodia, recaudación, administración, intervención, manejo o utilización, es a dicho cuentadante a quien corresponde rendir detallada explicación del destino dado a tales bienes, caudales o efectos, debiendo responder, en su caso, de los perjuicios que, por su propio incumplimiento, pudieran derivarse para los mismos».

Por su parte, la Sentencia de 30 de septiembre de 1992 aclara que el alcance también se produce cuando «el que maneja caudales o efectos públicos es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, empleo o destino dado a los mismos y, consiguientemente, no puede justificar un saldo deudor en las cantidades que tenía a su cargo, con independencia de que físicamente no se haya apropiado o, si se quiere, malversado los fondos públicos cuya custodia le había confiado el Estado».

De todos estos antecedentes cabe deducir lo siguiente:

a) A efectos de responsabilidad contable, el concepto de cuentadante que interesa no es formal, sino funcional, pues será cuentadante todo aquel que tenga a su cargo el manejo o custodia de fondos públicos.

b) La rendición de cuentas no se limita a la mera presentación de las cuentas legalmente establecidas, sino que se extiende a todos los justificantes de la gestión realizada (art. 36 de la Ley de Funcionamiento). En consecuencia, cuando se exige que la responsabilidad

---

<sup>18</sup> En sus comentarios a la Sentencia nº 17/93, de 26 de marzo, de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos (1993, págs. 2-5), destaca la importancia del contenido teórico y real de las funciones encomendadas a un Concejal al objeto de delimitar responsabilidades contables.

contable se desprenda de las cuentas, tanto valen éstas como los propios documentos justificativos, aunque no vayan acompañados de ninguna cuenta en sentido estricto. Además, puede ocurrir que sea precisamente la falta de estos documentos la que determine la existencia de responsabilidad contable.

c) El que tenga a su cargo los fondos públicos deberá justificar todo ingreso y gasto realizado. Dentro de la normativa contable y presupuestaria se establecen los requisitos que han de reunir los diferentes documentos para que puedan justificar los ingresos y los gastos realizados, normativa que sería de aplicación a cualquier registro contable previsto o no por las normas presupuestarias o de contabilidad<sup>19</sup>.

Por tanto, aun en los casos en que no se prevé la llevanza de ningún registro contable, será necesario justificar los ingresos y los gastos realizados por la persona que tenga a su cargo caudales públicos. Es una obligación mínima que no se puede dispensar bajo ningún concepto<sup>20</sup>.

Esta justificación es, en principio, una obligación de aportar comprobantes de carácter documental, pues se cumple con ella a través de la presentación de documentos acreditativos de los gastos y los ingresos.

En virtud de las reglas sobre carga de la prueba, a la persona que afirma el cumplimiento de una obligación le corresponde probarlo. Por tanto, ante la ausencia de justificantes documentales, el que tenga a su cargo los caudales públicos de que se trate deberá probar el correcto manejo o custodia de los mismos aportando las pruebas necesarias<sup>21</sup>.

La Administración perjudicada, en los expedientes administrativos de responsabilidad contable, y los que ocupen posiciones activas en un proceso contable, ante la ausencia de justificantes documentales, no tienen la carga de probar por otros medios la existencia y cuantía del daño o perjuicio irrogado a la Hacienda Pública. Si el presunto responsable sostiene que no existe responsabilidad o que ésta asciende a un importe distinto al que se desprende de los justificantes que faltan, deberá asumir la carga de probarlo.

---

<sup>19</sup> ROSIÑOL VIDAL, Carles (1994, pág. 55).

<sup>20</sup> Sobre la obligación de acompañar a las cuentas los documentos justificativos, véase lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

<sup>21</sup> Véase la Sentencia de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, de 30 de noviembre de 1992.

Además de esta obligación mínima, que consiste en justificar los ingresos y los gastos, las normas contables y presupuestarias imponen el deber de llevar determinados registros contables y formar cuentas.

Como es lógico, la correcta llevanza de la contabilidad y la regular formación de las cuentas resultan fundamentales para prevenir daños y perjuicios a la Hacienda Pública, dado que la falta de información contable y presupuestaria facilita el ocultamiento de las infracciones contables de todo tipo y, por tanto, favorece la ejecución de éstas. Una contabilidad bien llevada permite detectar fácilmente la existencia de infracciones contables.

En el caso de que la contabilidad no se lleve bien podrán producirse errores de diversa consideración en virtud de su trascendencia e intencionalidad.

Puede que luzca un descubierto en las cuentas, pero –si se detecta que la causa ha sido un error técnico y se aportan los justificantes correspondientes– no habrá lugar a la exigencia de responsabilidades contables.

A la inversa, puede ocurrir que las cuentas que se rindan estén correctamente presentadas en apariencia y, sin embargo, que una fiscalización o examen posterior ponga de relieve la existencia de ingresos no contabilizados o gastos carentes de justificación.

Finalmente, nos podemos encontrar ante un supuesto extremo, por desgracia relativamente frecuente, en el que la información contable carece de verosimilitud por no ajustarse a las reglas y principios establecidos por las normas contables y presupuestarias.

En estos casos, a partir de los registros contables no se podrá obtener la información precisa para determinar la existencia de responsabilidad contables. De ahí que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establezca lo siguiente: «Toda persona sujeta a la obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado, o lo hiciere con graves defectos, o no solventara sus reparos, será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas. Si el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes: *a)* La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación. *b)* La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca. *c)* La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable. El Tribunal de Cuentas, en su caso,

pasará el tanto de culpa al Fiscal General del Estado por el delito de desobediencia» (art. 42.2, 3 y 4).

De no formarse la cuenta, habrá que recurrir al examen y comprobación de los ingresos y gastos y de los justificantes, así como de los concretos expedientes administrativos, si se quiere descubrir y cuantificar los posibles daños y perjuicios causados. Lo que no es admisible es limitar la exigencia de responsabilidad contable a los que realizan (mejor o peor) la acción de rendir cuentas y exculpar de aquélla a los que incumplen totalmente con esta obligación. Puesto que la responsabilidad contable puede resultar tanto de acciones como de omisiones (art. 38.1 de la Ley Orgánica), nos parece incuestionable admitir la posibilidad de que aquélla también exista cuando se omite totalmente el deber de rendir cuentas. El propio artículo 56.2 de la Ley de Funcionamiento autoriza a los que ejercen la acción pública a no hacer una referencia expresa a las cuentas, pues admite la posibilidad alternativa de individualizar los supuestos de responsabilidad contable por que se actúe con referencia a actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla.

*d)* La normativa presupuestaria y contable, entre otros temas, regula las cuentas que han de ser llevadas por los diferentes organismos públicos, pero también establece obligaciones genéricas a los gestores de los fondos públicos. De esta forma se puede dar el caso de la existencia de cuentas no previstas normativamente que reflejen gastos que no han estado justificados de la forma prevista con carácter general. En este supuesto habría un reflejo contable de unos gastos, en unas cuentas no reglamentarias, y al mismo tiempo podría haber una infracción de la normativa presupuestaria o de contabilidad que regula la justificación de los gastos públicos<sup>22</sup>.

### 3. CONCLUSIONES

3.1. La responsabilidad contable es una institución de naturaleza jurídico-pública, de carácter patrimonial y de Derecho necesario.

3.2. La malversación contable lleva en sí misma la infracción de normas de naturaleza contable y presupuestaria, de ahí su fuerza expansiva, ya que pueden encuadrarse en la misma un conjunto de supuestos de extraordinaria importancia práctica, que de este modo deberían ser atribuidos al conocimiento de la jurisdicción contable.

---

<sup>22</sup> ROSIÑOL VIDAL, Carles (1994, pág. 55).

3.3. El criterio normativo de diferenciación entre las responsabilidades directas y subsidiarias es de carácter mixto, por contener elementos objetivos y subjetivos.

3.4. La Ley de Funcionamiento dificulta el acceso a la jurisdicción contable en los supuestos distintos del alcance y la malversación mediante la introducción de requisitos que no se avienen con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

3.5. La exigencia de que la infracción contable luzca en las cuentas no debe interpretarse de manera literal, pues ello daría lugar a dejar fuera de la responsabilidad contable los supuestos de omisión del deber de rendir cuentas.

## REFERENCIAS

- CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos (1993): «Comentario a la Sentencia nº 17/93, de 26 de marzo, de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, número 104.
- (1994): «Hacia un proceso único para la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, número 161.
- DEL CACHO FRAGO, Antonio, y VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis (1994): «Introducción al orden jurisdiccional contable», *La Ley*, número 3.445.
- PAJARES GIMÉNEZ, José Antonio, y MEDINA GUIJARRO, Javier (1992): «La jurisdicción contable: contenido y procedimientos», *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, número 74.
- (1994): «Compatibilidad entre la jurisdicción contable y la jurisdicción penal», *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, número 81.
- ROSIÑOL VIDAL, Carles (1994): «La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos (análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas)», *Civitas*.
- TRIANA REYES, Belén, y TORRES FERNÁNDEZ, Juan José (1992): «Las relaciones entre las jurisdicciones contable y penal», *Actualidad Administrativa*, número 48.