

# La responsabilidad contable en la nueva Ley General Presupuestaria

---

**Pascual Sala Sánchez**

Magistrado del Tribunal Constitucional

Presidente Emérito del Tribunal de Cuentas

Ex Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General  
del Poder Judicial

## **I. ALCANCE DE LA REGULACIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES EN LA NUEVA LGP**

La regulación de las responsabilidades contables en la nueva Ley General Presupuestaria (LGP), Ley 47/2003, de 26 de noviembre, no difiere en apariencia de la que establecía el anterior Texto Refundido de dicha norma que aprobara el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.

En efecto, el contenido del Título VII de la nueva Ley coincide, muchas veces a la letra, con su homónimo de la Ley de 1988. Sin embargo, hay ámbitos en que la nueva regulación completa y amplía determinados aspectos de la responsabilidad contable insuficientemente regulados en el Texto de 1988 y otros en que introduce exigencias y matizaciones que precisan de estudio y aclaración.

Así,

### **A) En cuanto al ámbito subjetivo**

La inicial LGP de 4 de enero de 1977 y el Texto Refundido de 1988 se referían –art. 140 de ambas–, en general, a la obligación de autoridades y funcionarios de cualquier orden de indemnizar a la

Hacienda Pública los daños y perjuicios derivados de resoluciones o actos por ellos adoptados con dolo, culpa o negligencia graves y con infracción de las disposiciones de la propia Ley.

La LGP de 2003 se refiere –art. 176– no solo a autoridades y funcionarios, sino también al «demás personal al servicio de las entidades contempladas en el artículo 2 de esta Ley» y les impone la obligación de indemnizar «a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad» por los daños y perjuicios consecuencia de actos o resoluciones adoptadas por aquellos con dolo o culpa graves y con infracción asimismo de las disposiciones de la Ley.

Resulta claro, por tanto, que se mantienen, como por lo demás ha sido siempre exigido, los presupuestos de dolo o culpa graves para poder exigir responsabilidades contables, pero que también, como se expresa en la Exposición de Motivos –epígrafe VIII–, «se amplía el ámbito subjetivo de la anterior regulación, que quedaba limitada a la Hacienda Pública estatal», ámbito que igualmente «queda ampliado al considerarse responsables a las autoridades y personal al servicio de las entidades del sector público estatal, frente a la limitación establecida por la anterior Ley a las autoridades y funcionarios».

Hay que tener en cuenta que estamos analizando las responsabilidades contables en la LGP y no la responsabilidad contable subjetivamente exigible por el Tribunal de Cuentas, que se extiende a todos «quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» (art. 2º de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), o a «quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos» (art. 15.1 y 2 LOTCu), o a los que causen «menoscabo de los caudales o efectos públicos» (art. 38 LOTCu) o, como reconoce el artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal, Ley 7/1988, de 5 de abril (LFTCu), a «todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos», y que afecta al sector público sometido a la fiscalización del Tribunal, mucho más amplio que el sector público estatal, único este a que se extienden las prescripciones de la LGP, conforme lo evidencia el contraste entre los artículos 4º de la LOTCu y los artículos 1 a 3, inclusive, de la nueva LGP. Entre otras razones, por la elemental de que el sector público sometido a la fiscalización del Tribunal de Cuentas integra, además de la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

De todas formas es necesario destacar, a los efectos que aquí interesan, la mayor técnica que la nueva LGP presenta respecto de la anterior al delimitar el sector público estatal. En la anterior Ley esa de-

limitación se hacía solo a efectos de las cuentas económicas del sector público y de la contabilidad nacional –rúbrica del Capítulo III del Título VI, art. 139–. En la nueva, esa regulación se realiza con mayor coherencia a propósito de la delimitación del ámbito de aplicación de la Ley, concretamente cuando, después de establecer que tiene por objeto la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal (art. 1º), identifica ese sector con:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
- c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella.
- d) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social.
- e) Las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.
- f) Las fundaciones del sector público estatal, definidas en la Ley de Fundaciones.
- g) Las entidades estatales de derecho público distintas a las mencionadas en los párrafos b) y c) de este apartado.
- h) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado (art. 2º.1 LGP).

Y no solo eso, sino que integra también en el sector público estatal «los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado» (art. 2º.2 LGP), y asimismo los órganos con dotación diferen-

ciada en los Presupuestos Generales del Estado, carentes de personalidad jurídica, que no están integrados en la Administración General del Estado, pero que, por esa integración, encuentran en la LGP la regulación de su régimen económico, sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en sus normas de creación, organización y funcionamiento y de que el régimen de contabilidad y de control de tales órganos sea el establecido en dichas normas y no el que en tales materias se establece en la LGP (art. 2º.3 LGP).

## **B) En cuanto al ámbito objetivo**

### *1. El principio general de responsabilidad contable*

El artículo 176 LGP reproduce, conforme ya se ha anticipado, el principio general de la responsabilidad contable con mayor concreción subjetiva que el anterior artículo 140 de la Ley de 1977 y del Texto Refundido de 1988. Es conveniente, por tanto, recordar la necesidad de que los daños y perjuicios infligidos a la Hacienda Pública o a la correspondiente entidad del sector público estatal deriven de la adopción de resoluciones o la realización de actos con dolo o culpa grave por parte de las autoridades y demás personal al servicio de las entidades que lo integran y que la responsabilidad contable en el sector público estatal, cuyo principio general enuncia este artículo 176 LGP, es compatible con la responsabilidad penal o disciplinaria que pueda corresponder a las referidas autoridades y personal, además de que han de concurrir, asimismo, la necesidad de una relación de causa a efecto entre la actuación de los referidos y el resultado dañoso producido y el requisito de que dicha actuación se realice con infracción de las disposiciones de la propia Ley.

Veamos, pues, brevemente, cada uno de estos requisitos configuradores que, en definitiva, son comunes con las mismas exigencias en las Leyes Orgánica del Tribunal de Cuentas y de su Ley de Funcionamiento.

## **II. LA NECESIDAD DE DOLO O CULPA GRAVE EN LA ACTUACIÓN DETERMINANTE DE LA RESPONSABILIDAD Y LAS NOVEDADES EN SU TRATAMIENTO**

Hay que hacer notar que, a diferencia de la enunciación que hacía la LGP anterior, que hablaba de «dolo, culpa o negligencia graves», la LGP vigente se refiere solo a «dolo o culpa graves». Podría pensarse que el requisito de la gravedad afecta también al dolo y que

la nueva LGP había entrado deliberadamente en la escolástica distinción entre dolo grave y dolo leve, y no es así. La gravedad ha sido siempre una exigencia de la LGP referida a la responsabilidad contable en el manejo de caudales y efectos públicos para caracterizar la culpa o negligencia, no el dolo, que siempre ha sido sinónimo de «intencionalidad» y dentro del cual no cabe hacer distinciones en función de una supuesta gravedad o intensidad.

Téngase presente que, como ya reivindicó el Tribunal de Cuentas en las primeras resoluciones que, sin estar vigente aún la LFTCu, configuraron la responsabilidad contable frente al criterio general y poco definido con que la enunciaba la LOTCu en su artículo 38 –vgr. Autos de 11 y 18 de enero de 1986 y Sentencias, entre otras muchas, de 18 de abril y 28 de octubre, también de 1986, y de 10 de julio de 1987– el requisito de la gravedad en la culpa o negligencia para caracterizar la responsabilidad contable tenía como soporte o fundamento lo establecido en la LGP de 1977 y en el Texto Refundido de 1988 –art.140–, porque se entendió que resultaría anómalo que, siendo la responsabilidad contable –incluida la regulada en la LGP– una subespecie de la responsabilidad civil frente a las Administraciones públicas, matizada por haber de derivar de las «cuentas» que deben rendir todos quienes manejan caudales o efectos públicos y por haber de concurrir una «infracción» de la LGP, leyes de presupuestos o normas de contabilidad afectantes a las entidades integradas en los distintos sectores públicos, se prescindiera del requisito de la gravedad, que se exigió desde el principio no solo en cuanto atañe a las responsabilidades contables reguladas en la LGP, sino también en punto a las responsabilidades de autoridades, funcionarios o agentes, o de autoridades y demás personal el servicio de las Administraciones públicas, por los daños y perjuicios sufridos por estas a consecuencia de actuaciones de aquellos dolosas o culposas o negligentemente graves, responsabilidad también de rancio abolengo y de carácter potestativo para la Administración, que ya recogía el artículo 42, apartados 1 y 2, de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957, y que, ya con carácter obligatorio, ha recogido igualmente la vigente LRJAP y PAC, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su artículo 145, apartados 2 y 3, después de la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

Para llegar a la conclusión de que el dolo al que aluden los artículos 176 LGP y 49 de la LFTCu no permite divisiones en razón de su gravedad o intensidad, basta con examinar la evolución legislativa de la posibilidad –hoy exigencia– de que las Administraciones públicas

ejerciten la acción indemnizatoria de reintegro contra sus autoridades, funcionarios y demás personal.

Así, la LRJAE de 1957 en su artículo 42.1 no se refería siquiera al dolo como causa generadora de responsabilidad de sus autoridades y personal. Solo contemplaba la «culpa o negligencia». Aquí el plural «graves» era obvio que abarcaba los dos términos «culpa o negligencia». La LRJAP y PAC, en su redacción original, hablaba –art. 145, aps. 2 y 3– de «dolo, culpa o negligencia grave», con lo que aparecía claro que la gravedad en singular no afectaba al dolo y sí a la negligencia y, a lo más, a la culpa, si es que pudiera admitirse –que no se puede– la posibilidad de hacer distinción conceptual entre una y otra. Fue la reforma operada por la Ley 4/1999 en el artículo 145 de la LRJAP y PAC la que, en sus apartados 2 y 3, además de haber hecho obligatoria para la Administración la exigencia de responsabilidad a sus autoridades y demás personal a su servicio cuando hubiere tenido que indemnizar a terceros o hubiere sufrido daños y perjuicios en sus bienes y derechos por consecuencia de la actuación de esas autoridades y demás personal, requirió que la actuación hubiera sido realizada con «dolo, o culpa o negligencia graves». Se substituyó, pues, el singular «grave» que recogía la redacción originaria del precepto por el plural «graves» que introduce la reforma actual, pero quedó claro, con la introducción también de la disyuntiva «o», que ese plural no podía referirse en ningún caso al dolo y sí únicamente a la culpa o negligencia, que, además, quedaban equiparadas en significación, conforme siempre se había interpretado en presencia de cualquiera de las redacciones que ha presentado el artículo en cuestión.

Hay, por último, en la nueva LGP un criterio legal que corrobora la conclusión de que, pese a la defectuosa dicción legal del actual artículo 176 LGP (que, como se ha dicho, se refiere a «dolo o culpa graves» y con ello parece predicar la gravedad no solo de la culpa, sino también del dolo), la gravedad solo puede ser exigida para las pretensiones de responsabilidad contable fundadas en la culpa. Se trata del criterio seguido en el artículo 178 de la nueva LGP cuando, al referirse a los tipos de responsabilidad, distingue la extensión de las exigibles a título de dolo –sin alusión alguna a su posible carácter de grave o leve–, que alcanzará «a *todos* los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de esta ley» (se refiere a la LGP), de la extensión de las correspondientes a la culpa grave, que se concretan «solo» en «los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal» (apartados 1 y 2).

Además, así como en el caso dolo la responsabilidad es solidaria, en los restantes supuestos –esto es, en los de culpa grave– es mancomunada.

### **III. LA RELACIÓN DE FIGURAS O TIPOS DE RESPONSABILIDAD**

#### **A) Examen general de las contenidas en las letras a) a d) del artículo 177.1 LGP**

Aparentemente, el artículo 177 LGP ha reproducido los tipos de responsabilidad contable que recogía el artículo 141 de la anterior Ley. Así ocurre, a la letra o prácticamente a la letra, con el alcance o malversación de la administración de fondos públicos, con la administración de recursos y demás derechos de la Hacienda sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, con el compromiso de gastos y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos, con dar lugar a pagos reintegrables, con la no justificación de la inversión de determinados fondos o con cualquier otro acto o resolución que se adopte con infracción de la propia LGP [ letras a), b), c), d), e) y f) del art. 177.1 LGP]. Sin embargo, con excepción de las figuras de responsabilidad contable contenidas en las letras a), b) y c) del precepto mencionado, que no han introducido modificaciones respecto del texto anterior (solo al compromiso de gastos y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción legal se le ha añadido la liquidación de obligaciones) el precepto presenta notables innovaciones.

Por una parte, hay que tener en cuenta que comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente –letra c) del art. 177.1 LGP–, que son supuestos claros de responsabilidad contable, son actos que pueden responder a efectivos créditos contra la Hacienda estatal o contra la entidad del sector público de que se trate, aunque no tengan la necesaria cobertura presupuestaria. Entonces, la responsabilidad contable, cifrada con arreglo al artículo 176 LGP en el importe de los daños y perjuicios que sean consecuencia de los actos o resoluciones adoptados, no tiene por qué coincidir con el exacto importe de esos compromisos de gasto, liquidación de obligaciones u órdenes de pago, habida cuenta que, de lo contrario, podría producirse un enriquecimiento indebido o sin causa de la Administración afectada. Por otro lado, dar lugar a pagos indebidos al liquidar obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas se ha convertido en «dar lugar a pagos reintegrables de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley», esto es, dar

lugar tanto a los propiamente pagos indebidos (que son los realizados por error material, aritmético o de hecho a favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que exceda de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor y que originan en el precepto la obligación inmediata de restitución, con arreglo a los procedimientos reglamentariamente establecidos) como a los actos de los que se deriven reintegros distintos de los anteriores, cuya revisión se realizará de acuerdo con los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos o anulables previstos en la LRJAP y PAC o de conformidad con los procedimientos específicos de reintegro establecidos en las normas reguladoras de los distintos ingresos según la causa que determine su invalidez (art. 77 LGP).

Interesa no perder de vista, respecto de esta figura de dar lugar a pagos reintegrables [art. 177.1.d), en relación con el art. 77 LGP], que el perceptor de un pago indebido, total o parcial, si bien está obligado a su restitución conforme antes se apuntó y dispone el artículo 77.2 LGP, puede recurrir en vía administrativa y, en su caso, jurisdiccional contencioso-administrativa la resolución del ordenador de pagos que la disponga. Del propio modo, la revisión de los actos de los que se deriven otros reintegros, que como también se ha dicho habrá de efectuarse de acuerdo con los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos o anulables regulados en la LRJAP y PAC o con los procedimientos específicos de reintegro establecidos en las normas reguladoras de los distintos ingresos, puede ser igualmente recurrida en ambas vías –administrativa y, si esta no prospera, jurisdiccional contencioso-administrativa–. Con ello se abre la posibilidad de que el supuesto de responsabilidad contable que supone dar lugar a esos pagos reintegrables se haga efectivo antes de que las correspondientes resoluciones de reintegro hayan adquirido firmeza en virtud de lo establecido en el artículo 180.2 LGP –avocación por el Tribunal de Cuentas de conformidad con el art. 41.1 de su Ley Orgánica y 3º.e) de su Ley de Funcionamiento o revisión ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180.2 último párrafo, de la LGP y art. 54.1.a) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas– con el resultado de que, si dichas impugnaciones conducen a la anulación de los correspondientes acuerdos de restitución por no ser indebido el pago o por no ser desajustado a Derecho el acuerdo que hubiere dado lugar al reintegro, desaparecería el presupuesto necesario para la exigencia de la responsabilidad contable. En tales situaciones sería conveniente que esta exigencia –la de la responsabilidad contable, se entiende– esperara a la firmeza de esas posibles impugnaciones siempre que esto fuera



compatible con la necesidad de evitar la prescripción de las citadas responsabilidades (Disposición Adicional 3ª de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

Por lo expuesto, sin duda esta nueva redacción ha precisado el contorno del tipo de infracción respecto de la anterior fórmula, por cierto de no muy claro entendimiento, pero también ha reducido su ámbito de aplicación, aunque es preciso reconocer que, dentro del tipo abierto del actual apartado *f*) del artículo 176 LGP, sigue estando comprendido cualquier pago indebido, ya sea al liquidar obligaciones, ya al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.

Además, ha desaparecido del elenco de infracciones el «no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos», que constituía la figura de la letra *e*) del artículo 141.1 de la LGP anterior, y la *e*) del mismo precepto ha quedado ampliada a la no justificación de la inversión de los fondos a que se refiere la Ley General de Subvenciones, Ley 38/2003, de 17 de noviembre.

Respecto de la desaparición como supuesto de responsabilidad contable de la no rendición de cuentas o su rendición gravemente defectuosa, es preciso hacer constar que, sin perjuicio de la aplicación a este caso del tipo abierto del artículo 177.1.f) LGP, al haber de relacionarse esta figura con la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas que establecía el artículo 128 LGP anterior y que siguen estableciendo los artículos 137, 138 y 239 de la LGP vigente, la infracción específica de omisión del deber de rendir adecuadamente cuentas estaba sujeta al régimen establecido en la Ley Orgánica de dicho Tribunal, Ley 2/1982, de 12 de marzo, particularmente a lo dispuesto en el artículo 42, apartados 2 y 3, y a la necesidad de requerimiento conminatorio que aquel ha de realizar al cuentadante que incumplió su deber de rendición. Es por ello que, sin perjuicio, como se ha dicho antes, de su no solo posible, sino segura integración en la figura de la letra *f*) del artículo 177.1 LGP, su supresión como tipo autónomo de infracción no resulta ilógica.

## **B) Examen particularizado de la figura de responsabilidad consistente en la falta de justificación de los fondos recibidos en concepto de subvención**

### *1. Planteamiento de la cuestión*

Mayor dificultad encuentra el supuesto infractor constituido por la falta de justificación de los fondos a que se refiere la Ley General

de Subvenciones, Ley 38/2003, de 17 de noviembre [letra e) del art. 177.1 LGP].

En efecto. Así como la falta de justificación de la inversión de los fondos correspondientes a anticipos de caja fija, fondos de maniobra y pagos a justificar no ha variado sustancialmente de la regulación anterior, que estaba contenida en los artículos 79 y 80 del antiguo Texto Refundido y que actualmente se contempla en los artículos 78 y 79 del nuevo, la remisión a la Ley General de Subvenciones de 2003 presenta una mayor complejidad. Y ello por una variada serie de causas.

En primer lugar, por la misma dispersión que presenta el tema de las subvenciones en el aspecto normativo. Es decir, esta materia no solo puede examinarse desde la perspectiva que ofrece la actual Ley 38/2003, sino incluyendo la gran multiplicidad que presenta la regulación subvencional. Es cierto que la nueva LGP solo se refiere a la Ley General de Subvenciones acabada de citar. Pero también lo es que los criterios que se adopten al respecto deberán ser extensivos a las diferentes manifestaciones de esa realidad subvencional.

Así, y sin ánimo exhaustivo, existe el condicionamiento del Derecho Comunitario Europeo al otorgamiento de ayudas por los distintos Estados, contenido en los actuales artículos 87, 88 y 89 de la versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957, según las modificaciones introducidas por los Tratados de Maastricht, de 7 de febrero de 1992, de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997, y de Niza, de 26 de febrero de 2001, que en la versión original del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea constituían los artículos 92, 93 y 94; así, también, habrán de ser tenidas en cuenta las normas sobre procedimiento administrativo contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJAP y PAC, fundamentalmente sus artículos 35 a 119 y 127 a 138; así, igualmente, las de la vigente LGP –Ley 47/2003–, artículos 82 a 86 y 140 a 142 y las determinaciones de la responsabilidad contable de los artículos 176 a 180 de la propia Ley y de las Leyes Orgánicas 2/1982, de 21 de mayo, y 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (arts. 38 a 43 de la primera y 45 a 87 de la segunda), y así, por último, las leyes de incentivos regionales para la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales, Ley 50/1985, de 27 de diciembre, con su desarrollo reglamentario plasmado en el Real Decreto 1535/1987, de 11 de diciembre; de Régimen Electoral General, Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, para las subvenciones electorales (arts. 121 a 153, 174, 175, 192, 193, 201, 226 y 227); Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio,

sobre Financiación de los Partidos Políticos, en cuanto a las subvenciones para la financiación de los mismos, y Reglamentos del Congreso de los Diputados (arts. 23 a 29 y 99), de 10 de febrero de 1982, y del Senado (arts. 27 a 34), Texto Refundido de 3 de mayo de 1994, respecto de las subvenciones de los Grupos Parlamentarios de las Cortes Generales, si bien las tres últimas (electorales, de financiación de los Partidos Políticos y de los Grupos Parlamentarios) están excluidas del ámbito de aplicación de la vigente Ley General de Subvenciones. De todas formas, esta última norma –la Ley General 38/2003, de 17 de noviembre– ha mejorado considerablemente la gestión y seguimiento y control de las subvenciones, así como su transparencia, y en definitiva ha hecho posible una mejor fiscalización de la materia por el Tribunal de Cuentas y también de exigencia de responsabilidades contables, tanto por la Administración como por este, y un mejor control jurisdiccional por el orden contencioso-administrativo.

En segundo término, por la intensa interdependencia, y al propio tiempo dificultad de deslinde competencial, que pueden presentar, muchas veces solapándose, las competencias que ha de ejercer el Tribunal de Cuentas y las que ha de desempeñar la jurisdicción contencioso-administrativa.

Me explico. El artículo 180 LGP ha venido a clarificar el deslinde competencial entre la jurisdicción contable y la contencioso-administrativa que estaba insinuado en los artículos 143 y 144 del Texto Refundido (el de 1988) vigente con anterioridad. En efecto, así como en este último, al lado del supuesto del apartado *a)* del número 1 del artículo 141, es decir, del supuesto de «haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos», en que se atribuye directamente al Tribunal de Cuentas la competencia para exigir la responsabilidad «mediante el oportuno procedimiento de reintegro de conformidad con lo establecido en su legislación específica» (antiguo art. 143 LGP), en los restantes casos –supuestos de las letras *b)*, *c)*, *d)* y *f)* del art. 141.1 de la anterior Ley– la responsabilidad había de exigirse en expediente «administrativo» –es decir, instruido por la Administración– seguido al interesado (antiguo artículo 144), salvo que el Tribunal de Cuentas, al que debía darse conocimiento a efectos del artículo 41.1 de su Ley Orgánica, ejercitara la facultad de avocación reconocida en este precepto, en cuyo caso, lógicamente, el expediente se instruía y tramitaba por y ante el referido Tribunal. Pero la LGP no decía nada acerca de qué órgano jurisdiccional era el competente para conocer de la impugnación jurisdiccional de esas responsabilidades contables determinadas en vía administrativa. Había que acudir, como tempranamente puso de re-

lieve el Auto de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas de 12 de diciembre de 1986, al artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982 para concluir, como este precepto establece claramente 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». Hoy, sin embargo, la nueva LGP (art. 180) conserva la misma regulación que antes estaba contenida en los artículos 143 y 144 del Texto Refundido de 1988, pero añade en el último párrafo del citado artículo 180.2 que «dicha resolución [se refiere a la administrativa de fijación de responsabilidades contables] será recurrible ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación».

Pues bien; es precisamente este artículo –el actual art. 180 LGP– el que plantea las dificultades afectantes al deslinde competencial en materia de exigencia de responsabilidades contables por falta de justificación de los fondos recibidos en concepto de subvención. Y es que, entre las causas de reintegro –de la subvención, se entiende– se encuentra –arts. 37.1.c) de la Ley General de Subvenciones, 38/2003, de 17 de noviembre– el «incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta Ley [que regula un minucioso régimen de justificación para cada situación], y, en su caso, en las normas reguladoras de la subvención», y es, concretamente, esa falta de justificación la que constituye una figura de responsabilidad que, si bien puede instruirse y determinarse administrativamente, ha de acabar, si se impugna, en el ámbito competencial de la jurisdicción contable con arreglo a lo establecido, conforme se ha visto, en el artículo 180 de la vigente LGP.

## 2. *La competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa y su deslinde de la jurisdicción contable*

Ante este planteamiento, ¿cuál es, pues, el papel que puede jugar la jurisdicción contencioso-administrativa en el enjuiciamiento de las resoluciones de reintegro adoptadas por la Administración?

Tradicionalmente, la jurisdicción contencioso-administrativa ha venido entendiendo de las impugnaciones de resoluciones administrativas de reintegro del importe de la subvención por falta de cumplimiento de sus condiciones, dado que constituye una técnica de fomento de determinadas actividades de interés general de genuina naturaleza modal. Valgan como ejemplo, por no citar otros que algunos de los más recientes, los supuestos a que responden las Sen-

tencias del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2003 (Aranzadi 341), 12 y 18 de mayo de 2004 (Aranzadi 2845 y 3519). Algunas Sentencias, también del TS, han abordado la compatibilidad entre la jurisdicción contencioso-administrativa y la contable en este punto. Quizá la más expresiva sea la STS de 21 de julio de 2004 (Aranzadi 6736), en que se enjuiciaba la adecuación a Derecho de una Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de un Tribunal Superior de Justicia que había desestimado el recurso interpuesto por un Ayuntamiento contra una resolución del INEM en que se imponía a aquel la obligación de reintegrar la totalidad del importe de una subvención otorgada para financiación de una Escuela Taller *por no haber justificado debidamente la inversión de su importe*.

De esta prolija pero a la vez interesante Sentencia, que acabó estimando el recurso de casación formulado por el Ayuntamiento por abuso de jurisdicción y por denegación indebida de prueba, interesa destacar que por el Tribunal de Cuentas se había seguido procedimiento de reintegro por alcance contra el mismo Ayuntamiento y por razón de la misma subvención y su falta o insuficiente justificación, procedimiento este que había terminado por auto de sobreseimiento en el que se concretó una cifra de reintegro considerablemente menor que la del importe de la subvención; que en el recurso de casación que la Sentencia indicada resolvió se adujo por el Ayuntamiento, en cuanto aquí importa, y como se ha dicho, abuso de jurisdicción, por cuanto en su criterio se trataba de un asunto en que el orden contencioso-administrativo carecía de jurisdicción por corresponder esta al Tribunal de Cuentas, que había dictado ya resolución en el correspondiente expediente de reintegro por alcance; que el legal representante de la entidad del sector público perjudicada (INEM) se había aquietado respecto de la resolución de sobreseimiento del expediente de reintegro y, por último, que lo cuestionado no era otra cosa que la valoración de los efectos que el auto de sobreseimiento adoptado por el Tribunal de Cuentas podía tener en el proceso contencioso-administrativo seguido sobre el reintegro de la subvención recibida por el Ayuntamiento.

Resulta conveniente, tras esta sumaria simplificación del planteamiento, reproducir la argumentación al respecto de esta STS de 21 de julio de 2004, en su FJ 10º:

«Sentado todo lo anterior hemos de valorar los efectos que el auto de sobreseimiento adoptado por el Tribunal de Cuentas el 11 de octubre de 2001, es decir, con anterioridad a pronunciarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada el 28 de enero de 2002 (JUR 2002, 98550) objeto del presente recurso de

casación, despliega en la causa seguida ante este orden jurisdiccional en un procedimiento de reintegro parcial de subvención.

No podemos desconocer el efecto prejudicial del pronunciamiento de la jurisdicción contable archivando un procedimiento de reintegro por alcance tras el correspondiente sobreseimiento, ya que, en caso contrario, podría producirse un claro enriquecimiento injusto del INEM en la cuantía de 5.542.663 pesetas.

Debemos, pues, acoger el motivo de casación reputando exceso de jurisdicción el conocimiento por el Tribunal de instancia del procedimiento de reintegro de subvención en lo que se refiere a la suma de 5.542.663 pesetas.

Sin embargo, tal pronunciamiento no podemos extenderlo respecto al resto del importe reclamado por cuanto, aunque en ambos procedimientos –el de alcance contable y el de reintegro de subvenciones– el sujeto o entidad contra quien se dirija debe justificar adecuadamente el destino de los fondos, para evitar aquellos lo cierto es que existe una sustancial diferencia.

Su delimitación es compleja, ante la ausencia de regulación legal alguna tomando en consideración la tramitación paralela de un procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones contra los órganos de una determinada administración y la instrucción de una causa de responsabilidad contable por alcance dirigida contra un sujeto presunto responsable del alcance en discusión, aunque tiene elementos definitorios distintos. No obstante comparten el mismo principio de la carga probatoria que actualmente regula la LECiv 1/2000, de 7 de enero (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), en su artículo 217, por cuanto la responsabilidad patrimonial alrededor de la cual gira la jurisdicción contable se desenvuelve bajo iguales principios que en materia de reintegro de subvenciones.

Resumiendo:

a) el procedimiento de reintegro de subvenciones, cuya legalidad examina este orden jurisdiccional, solo exige el incumplimiento por el beneficiario de la obligación de justificación del destino de la subvención. Por ello la resolución acordando la procedencia sobre la devolución de los fondos entregados se adopta por el órgano que concedió la subvención, en este caso el INEM, con la expresión motivada de las causas objetivas que la originan. Estamos, pues, ante un puro acto administrativo cuya anulación, en su caso, incumbe exclusivamente a la jurisdicción contencioso-administrativa. Incumbirá al ente subvencionado probar el adecuado destino de los fondos recibidos mientras el ente subvencionador estará gravado con la carga de probar el incumplimiento de las obligaciones legalmente establecidas.

b) mientras, el proceso de responsabilidad contable tiene como requisito ineludible que el menoscabo de caudales se producta por dolo, culpa o negligencia grave del sujeto o entidad receptora de la subvención. Por tanto, la sentencia condenatoria respecto al alcance de fondos o, en su caso, otra resolución que suponga la terminación del proceso,

como el auto de sobreseimiento, se dicta por el Tribunal de Cuentas como jurisdicción responsable del enjuiciamiento contable, con el razonamiento motivado acerca de la concurrencia de aquel dolo, culpa o negligencia grave. Es decir, requiere la concurrencia de una causa absolutamente subjetiva como es la realización de una conducta con conciencia y voluntad o una omisión grave. El fin último es la eliminación del perjuicio económico causado al otorgante de la subvención transfiriendo la responsabilidad al causante sin incidencia alguna sobre el acto administrativo del que pueda traer causa fiscalizable ante este orden jurisdiccional. También las partes deberán aportar al proceso el material probatorio pertinente.»

Parece claro, pues, que la falta de justificación de los fondos recibidos en concepto de subvención puede provocar dos procedimientos independientes: uno, de reintegro por alcance (y a este respecto conviene recordar la definición de alcance contenida en el art. 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, es decir, «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») y, otro, el de reintegro de la subvención por incumplimiento de la obligación de justificar o la justificación insuficiente, que se contempla en la actual Ley General de Subvenciones, concretamente en su artículo 37.c), y que concluye con la resolución del procedimiento de reintegro a que se refiere el artículo 41 de la propia Ley, cuyo apartado 5 prevé expresamente que «pondrá fin a la vía administrativa».

Ha de entenderse, por tanto, que si esta resolución es, como dice la Sentencia comentada, un «puro acto administrativo cuya anulación, en su caso, incumbe exclusivamente a la jurisdicción contencioso-administrativa» (*vid.* la transcripción anterior del FJ 10º de la Sentencia), la competencia para su adopción no corresponderá al Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, al llegar a este punto, el TS, como también se ha visto (FJ 10º de la Sentencia), sienta como conclusión que no podía «desconocer el efecto prejudicial del pronunciamiento de la jurisdicción contable archivando un procedimiento de reintegro por alcance tras el correspondiente sobreseimiento, ya que, en caso contrario, podría producirse un claro enriquecimiento injusto del INEM en la cuantía de 5.542.663 pesetas», y que, por consiguiente, debía «acoger el motivo de casación reputando exceso de jurisdicción el conocimiento por el Tribunal de instancia del procedimiento de reintegro de subvención *en lo que se refiere a la suma de 5.542.663 pesetas*», ya que

tal pronunciamiento no podía extenderse respecto del resto del importe reclamado –esto es, el importe de la subvención–, «por cuanto, aunque en ambos procedimientos –el de alcance contable y el de reintegro de subvenciones– el sujeto o entidad contra quien se dirija debe justificar adecuadamente el destino de los fondos para evitar a aquellos, lo cierto es que existe una sustancial diferencia», diferencia esta que, siguiendo el razonamiento de la Sentencia (los dos apartados, *a*) y *b*), del resumen con que termina el tan repetido FJ 10<sup>º</sup>), se concreta en definitiva en que, así como el procedimiento de reintegro de subvenciones –el de la Ley General 38/2003, arts. 41 y sigs.– «solo exige el cumplimiento por el beneficiario de la obligación de justificación del destino de la subvención» –en palabras de la Sentencia, más bien de la justificación de las condiciones impuestas y de la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión, en las del art. 30 de la Ley–, el procedimiento de responsabilidad contable «tiene como requisito inexcusable que el menoscabo de caudales se produzca por dolo, culpa o negligencia grave del sujeto o entidad receptora de la subvención».

La diferencia es, desde luego, bastante sutil, porque en suma depende de una apreciación subjetiva, que, desde luego, quedará siempre en manos del Tribunal de Cuentas, habida cuenta que los daños y perjuicios que este concrete en concepto de responsabilidad contable –materia de su exclusiva competencia– deberán repercutir prejudicialmente, y con prejudicialidad absoluta, en el procedimiento de reintegro de la subvención que haya abierto la Administración sobre la base de las causas de reintegro que contempla el artículo 37 de la Ley General de 2003, minorando en todo caso el reintegro de la subvención. Este es el sentido que en la Sentencia del TS comentada tiene la estimación parcial del abuso jurisdiccional que el Ayuntamiento condenado al reintegro de la subvención había formulado al amparo del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional Contencioso-Administrativa vigente, Ley 29/1998, de 13 de julio.

Por lo demás, la Sentencia estima igualmente el motivo casacional de infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales productora de indefensión, también articulado por el Ayuntamiento al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional acabada de mencionar, por cuanto aparecía acreditada la limitación del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (art. 24.2 CE) en relación a la diferencia resultante entre la cantidad de 53.493.391 pesetas reclamadas por la Administración Central y la cifra de 5.542.663 pesetas respecto de la que hubo pronunciamiento expreso, como ya se ha dicho, de la jurisdicción contable.



#### IV. RECAPITULACIÓN

Las consideraciones que preceden justifican que se haga referencia a las condiciones básicas que han de concurrir en la exigencia de responsabilidades contables y que, por consiguiente, se desarrollen algunas de las ideas que se apuntan en el apartado II de este trabajo.

No se trata de reproducir aquí toda la doctrina que comenzó a elaborarse en el Tribunal de Cuentas antes de la aparición de su Ley de Funcionamiento y que, entre otras resoluciones, se plasmó en las indicadas en el apartado II referido. Tampoco de hacer mención a los múltiples trabajos doctrinales que, al hilo de esa misma doctrina y después de la caracterización de la jurisdicción y responsabilidad contable en la referida Ley de Funcionamiento, han servido para centrar esta fundamental competencia del Tribunal de Cuentas –la del enjuiciamiento contable, se entiende– y para facilitar su convivencia con los cuatro órdenes jurisdiccionales definidos en el artículo 9º.1. de la Ley Orgánica del Poder Judicial, principalmente con el contencioso-administrativo. Pero es conveniente recordar algunos conceptos básicos, que luego han sido utilizados para la labor de deslinde competencial por la jurisprudencia, como se ha visto ha hecho la STS de 21 de julio de 2004.

Para ello, y por seguir la doctrina de la STS, Sala 3ª, de 7 de junio de 1999 (Aranzadi 6128), que quizá entre las muchas recaídas acerca de la extensión y límites de la jurisdicción contable sea la más comprensiva y sistematizadora, conviene destacar la doctrina que declara en su FJ 2º:

«... tampoco puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes, sin estar vinculados al servicio de la misma o estándolo, pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a estos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. En estos casos no se estará ante supuesto alguno de responsabilidad contable, sino o ante una situación de “responsabilidad civil frente a la Administración pública”, para cuya determinación esta, a falta de un precepto legal que la habilite, habrá de acudir a la jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho, o ante un caso, también, de responsabilidad de autoridades y personal al servicio de la Administración, respecto de cuya determinación esta última se encuentra no solo habilitada, sino obligada a tenor de lo establecido en el artículo 145.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según la nueva redacción recibida de la Ley 4/1999, de 13 de enero. En estos casos, la resolución declaratoria pone fin a la vía administrativa –art. 145.4– y, consecuentemente –art. 25.1

de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en vigor-, es impugnabile mediante el oportuno recurso contencioso-administrativo y no es materia, por tanto, de la competencia de la jurisdicción contable. Es por todo ello por lo que, pese a los “aparentes” términos de generalidad con que vienen concebida la responsabilidad contable en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, su alcance, por fuerza de la lógica y por respeto a la exclusividad en el ejercicio jurisdiccional que la Constitución reconoce a los distintos órdenes de la jurisdicción ordinaria –art. 117.3– en relación con la competencia atribuida al contencioso-administrativo en los artículos 9.3 y 24 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora dicha Jurisdicción, 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 exigen los artículos 15.1 de la tan repetida Ley Orgánica 2/1982 –“el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, cuestionen, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”– y como, con toda claridad, explicita el artículo 49 de la Ley de Funcionamiento de 5 de abril de 1988, singularmente el que surja de las infracciones tipificadas en los artículos 140 y siguientes –sobre todo en el 141– de la Ley General Presupuestaria, Texto Refundido de 23 de septiembre de 1988, cuyo conocimiento, por vía directa o por avocación, corresponde al Tribunal de Cuentas –arts. 143 y 144 de la referida Ley General, en relación con el art. 41.1 de la Ley Orgánica 2/1982.»

E igualmente y en cuanto a la compatibilidad entre las jurisdicciones penal y contable, la que también declara en el referido FJ 2º:

«... los artículos 18.1 y 49.3 de las Leyes Orgánica y de Funcionamiento mencionadas la reconocen al establecer 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”, que “cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia” –art. 18 de la LO 2/1982– y que “cuando los hechos fueren constitutivos de delito... el Juez o Tribunal que entendiere 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” –art. 49.3 LFTCu.»

«Esta compatibilidad, que está, además, sustentada en la existencia de conceptos autónomos de responsabilidad contable desvinculados de los tipos penales que pudieran calificarse de paralelos u homólogos –piénsese, vgr., en los conceptos de alcance o de malversación, “a los efectos de esta Ley”, es decir, de la de Funcionamiento, no, por tanto, a efectos generales que pudieran englobar los penales, art. 72 de la aludida norma–, tiene, desde luego, sus límites y no puede dar lugar a la

posibilidad... de que “unos mismos hechos” puedan existir o no según se aprecien por la jurisdicción penal o por la contable, o viceversa, o puedan ser calificados en ambas sedes de modo diferente y aun contradictorio.»

«En primer lugar, habrá de jugar, en este punto, la delimitación negativa de la competencia de la jurisdicción contable a que se refiere el artículo 16 de la Ley Orgánica 2/1982, que, para evitar la contradicción mencionada y en cuanto ahora interesa, en consonancia, además, con lo establecido en los artículos 10 a 14 y 16 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 9.3 y 23 de la Orgánica del Poder Judicial, excluye de su conocimiento “los hechos constitutivos de delito o falta”. Es precisamente para este caso para el que está establecido el artículo 18.2 de la primera de las leyes citadas, anteriormente transcrito, en el que se da cumplido respeto al clásico principio *le criminel tient le civil en état* –arts. 114 y hoy 40 de las Leyes de Enjuiciamiento Criminal y de Enjuiciamiento Civil, respectivamente– y, a la vez, se reserva la competencia de la jurisdicción contable a la determinación de la responsabilidad civil surgida del delito. Con otras palabras: en el caso de que unos mismos hechos constituyan delito y supuesto de responsabilidad contable, será la jurisdicción penal la prevalente en materia de determinación de la existencia o inexistencia de aquellos y de su autoría, determinación que habrá de respetarse en sede de jurisdicción contable, lo mismo que la jurisdicción penal deberá abstenerse de determinar la responsabilidad civil *ex delicto* en la medida en que esta coincida con la responsabilidad contable y no la exceda dentro de la extensión con que se contempla a aquella en el artículo 110 del nuevo Código Penal. En cualquier circunstancia, pues, incluida la de hechos susceptibles de integrar supuesto de responsabilidad contable y de responsabilidad penal, la determinación de la primera, con respecto a la concreción de hechos y responsabilidades criminales que hubiera efectuado la segunda, corresponderá al Tribunal de Cuentas. No otra cosa se desprende, con claridad, del artículo 16 y de los antes analizados artículos 17.2 y 18 de la Ley Orgánica 2/1982 y 49.2 y 3 de la 7/1988, de Funcionamiento del propio Tribunal.»

«En segundo término, cuando unos mismos hechos hubieran merecido enjuiciamiento penal y, al propio tiempo, integraran un supuesto de responsabilidad contable, si la jurisdicción penal hubiera terminado su actuación sin declaración definitiva de inexistencia de los hechos y sin especificación de responsabilidades penales, la jurisdicción contable, en consonancia con su naturaleza de jurisdicción necesaria, improrrogable, exclusiva y plena dentro de su específico objeto –art. 17.1 de la Ley 2/1982–, podría proceder con total independencia para determinar el supuesto de responsabilidad determinante de su competencia y, desde luego, su cuantificación a través de los procedimientos propios de la jurisdicción contable a que hacen mérito los artículos 49 y siguientes de la Ley 7/1988, especialmente los regulados en sus artículos 68 y siguientes –procedimiento en el juicio de las cuentas, procedimiento de reintegro por alcance y expedientes de cancelación de fianzas, aunque estos últimos, por razones obvias, no son procedimientos directamente dirigidos a la determinación de responsabilidades contables.».

Lo dicho hasta este momento, como fácilmente se habrá comprobado, no constituye más que una faceta de una problemática –la delimitación conceptual de la jurisdicción contable y de la responsabilidad contable– considerablemente más amplia, que solo simplificando mucho puede darse por resuelta. En la medida en que pueda suscitar análisis más completos en un tema, como el de la jurisdicción contable, capital para el Tribunal de Cuentas, me daré por satisfecho.