

V JORNADAS EUROSAI-OLACEFS
LISBOA, MAYO 2007

***“RENDICIÓN DE CUENTAS Y
RESPONSABILIDAD CONTABLE”***

Contribución escrita de la Excma. Sra. Dña. Ana Pérez Tórtola
Presidenta de la Sección de Enjuiciamiento del
Tribunal de Cuentas de España.

ÍNDICE

I. LA RENDICIÓN DE CUENTAS MOCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS	1
II. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.....	8
1. NATURALEZA JURÍDICA	9
2. REQUISITOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE	9
3. CLASES DE RESPONSABILIDAD CONTABLE.....	10
4. CAUSAS DE EXENCIÓN Y ATENUACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE	11
5. LA TRANSMISIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.....	12
6. LA PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.....	12
7. CONSECUENCIA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE:	13
III. LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES DERIVADAS DE LA FALTA DE RENDICIÓN DE CUENTAS O DE LA RENDICIÓN DEFECTUOSA DE LAS MISMAS.....	14

RENDICIÓN DE CUENTAS Y RESPONSABILIDAD CONTABLE

I. LA RENDICIÓN DE CUENTAS. MOCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.

La rendición de cuentas parece ser la forma más natural del control externo. Y su conexión con el Estado democrático de Derecho fuera de duda.

En opinión de Álvarez Tolcheff ¹, *“si el deber de rendición de cuentas se proyecta tanto sobre las relaciones jurídico-privadas como sobre las relaciones jurídico-públicas, su virtualidad se acentúa en los sistemas democráticos, en los que el pueblo, titular del poder y auténtico propietario de los fondos públicos, exige la máxima transparencia en la gestión y dispone de los pertinentes mecanismos de control sobre los gobernantes, al objeto de evitar la inmunidad del Poder. Para actuar esa función han surgido históricamente Instituciones que, en mayor o menor grado, han venido dependiendo de la Institución representativa por excelencia —Las Cortes o Parlamento— y que han recibido el mandato de velar por que se haga efectiva la obligación de rendición de cuentas”*.

El Tribunal de Cuentas español, de acuerdo con el artículo 136 de la Constitución, es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del Sector Público. Por ello, dicho precepto constitucional recoge expresamente la obligación de rendir cuentas al Tribunal para que éste las censure.

¹ “La falta de rendición de cuentas o la rendición con graves defectos como supuesto de responsabilidad contable”. Enrique Álvarez Tolcheff. Seminarios 1994-1995. Ediciones Tribunal de Cuentas. Madrid, 1996. Pág 239.

Pues bien, en la presente contribución se pretende en primer lugar describir de forma somera el régimen jurídico relativo a la rendición de cuentas aludiendo a los trabajos especiales que el actual Pleno Tribunal de Cuentas ha realizado para coadyuvar a su mejora; en segundo lugar, se traerá a colación una referencia sintética acerca del sistema de exigencia de responsabilidad contable en nuestro ordenamiento jurídico; y finalmente se procederá a examinar la interrelación entre rendición de cuentas-responsabilidad contable y la virtualidad que ha desplegado en la doctrina y la Jurisprudencia, que es y va a seguir siendo de gran utilidad, como luego se verá.

Así, y en lo que respecta al primero de los aspectos enunciados, conviene recordar que, además de la referencia constitucional expresada, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas recoge expresamente la obligación de rendirle la Cuenta General del Estado (artículo 33) y las cuentas generales y parciales de las Entidades integrantes del Sector Público y de los perceptores o beneficiarios de subvenciones o ayudas del referido Sector (artículo 34).

Los artículos 35 a 38 de la mencionada Ley regulan los aspectos siguientes:

- a) Plazo para la rendición de cuentas.
- b) Documentación que debe acompañar a las cuentas.
- c) Examen y censura de las cuentas por el Tribunal.

A los efectos de esta ponencia tiene especial interés detenerse un momento en el concepto de cuentadante que ofrece el artículo 34.2 de la Ley de Funcionamiento: *“Serán cuentadantes, en las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal, las autoridades funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos o la gestión del patrimonio en las Entidades del Sector Público”*

Como veremos, la responsabilidad contable por vulneración del régimen regulador de la rendición de cuentas se aprecia más allá de la figura del cuentadante

en sentido técnico estricto y se extiende a todo el que gestiona bienes o derechos de titularidad pública y, como consecuencia de ello, queda obligado a rendir cuentas de esa gestión.

Los artículos 7 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 30 de la Ley de Funcionamiento del mismo establecen el deber de colaboración con dicha Institución de todas las entidades del Sector Público.

Por su parte, el artículo 42.2 de la propia Ley Orgánica afirma que: *“Toda persona sujeta a 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”*.

En caso de que el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, según el apartado tercero del artículo 42, *“El Tribunal podrá aplicar las medidas siguientes:*

La formación de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación.

- a) *La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca. Este aspecto se desarrolla en el artículo 30.5 de la Ley de Funcionamiento.*
- b) *La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable”*.

Por último, el apartado cuarto del citado artículo 42 dispone que *“El Tribunal de Cuentas, en su caso, pasará el tanto de culpa al Fiscal General del Estado por el delito de desobediencia”*

La obligación de rendir cuentas que se establece en la legislación del Tribunal de Cuentas español y en la que regula los diversos Órganos Autonómicos de Control Externo también se recoge en las leyes reguladoras de la gestión económico-financiera del Sector Público. La establecen para el ámbito estatal, la Ley General Presupuestaria; para el ámbito autonómico todas las Leyes Financieras de las Comunidades Autónomas; y para el ámbito municipal, la Ley de Haciendas Locales.

Existe armonía legislativa, por tanto, ya que la obligación de rendir cuentas viene impuesta al gestor público por la normativa que regula su actividad y por la que regula el control de dicha actividad.

La experiencia práctica del Tribunal de Cuentas español respecto a la rendición de cuentas ha tenido reflejo concreto en la aprobación de determinadas “Mociones” y en la adopción de una serie de acuerdos en la línea de racionalizar el proceso de rendición de cuentas, entendido aquél en sentido muy amplio.

En efecto, el actual Pleno del Tribunal ha ido aprobando una serie de Mociones que son documentos que se elevan a las Cortes Generales o, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas en donde se proponen dichas medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público y, teniendo como telón de fondo precisamente el ámbito de la rendición de cuentas, hemos elaborado cuatro Mociones destinadas a la mejor confección de la contabilidad y a la rendición de cuentas. Una de ellas engloba la totalidad del sector público; el ámbito de la segunda se restringe a la Cuenta General del Estado; y las otras dos afectan al ámbito del subsector local.

En particular:

a) Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica (aprobada el 28 de abril de 2005). Esta Moción nació en cierto modo como consecuencia de la reiteración que desde la Declaración sobre la Cuenta General de 1999 hasta la de 2002 se vino haciendo en relación con la expresión de las mismas limitaciones que había ido exponiendo el Tribunal de Cuentas y que se derivan de la utilización del método de agregación de las cuentas de los sujetos que conforman la Cuenta General: Sector Público Administrativo, Empresarial y Fundacional.

La ausencia en la confección de las cuentas del método de consolidación ha originado que sobre uno de los objetivos de la fiscalización de la Cuenta General, cual es *“comprobar, asimismo, si los estados financieros que constituyen la Cuenta General del Estado se ajustan a los principios contables previstos en el respectivo Plan de Contabilidad y, en consecuencia, si representan adecuadamente la situación económica, financiera y patrimonial del Sector Público Estatal, y si reflejan satisfactoriamente los resultados económico-patrimoniales del ejercicio, así como la ejecución y liquidación de los presupuestos, evaluando si la información complementaria ofrecida en la Memoria contribuye suficientemente a la consecución de estos objetivos”*, se manifestara año tras año la opinión siguiente: *“la agregación afecta negativamente a la representatividad de la cuenta”*. En el documento se establece que la Cuenta General del Estado debería estar formada por una cuenta única consolidada. Asimismo, se postula entre otras medidas proceder a la reducción de plazos de confección y su adecuación al ámbito del artículo 2 de la nueva Ley General Presupuestaria, donde se expresan las entidades que conforman el Sector Público Estatal.

b) Moción sobre Control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las Entidades Locales (aprobada el 20 de julio de 2006).

La Moción contiene seis resoluciones que afectan al personal que realiza el control interno, al marco normativo y pone el acento en la segregación de funciones. Se propugna, entre otras medidas, la simplificación de la contabilidad; respecto a la gestión de personal, destaca la conveniencia de implantación del registro de personal y la coordinación entre Diputación –una Entidad Local de ámbito provincial- y otras Entidades locales de ámbito territorial inferior –Ayuntamientos y las llamadas Entidades Locales Menores-; y por lo que toca a la contratación se concluye con la necesidad de reducir los órganos competentes para contratar, potenciar la infraestructura de todas las Corporaciones Locales y clarificar los criterios de selección de contratista.

c) Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público (aprobada el 24 de octubre de 2006). En esta Moción se analiza si existe uniformidad en la regulación de la contabilidad y en la configuración de los subsectores administrativo y empresarial en los distintos ámbitos: estatal, autonómico y local, así como la coordinación en la aplicación y desarrollo de la normativa contable. La Moción viene a establecer tres modelos contables que rigen los ámbitos de la contabilidad pública: el presupuestario, el económico-patrimonial y la “Contabilidad Nacional”, poniendo en relación los modelos del Plan General de Contabilidad Pública (P.G.C.P.), el Plan General de Contabilidad de las empresas españolas y la Contabilidad Nacional. Incorpora el texto una serie de reflexiones y recomendaciones en torno al interés perentorio de homogeneización y coordinación respecto de los subsectores públicos, estatal, autonómico y local, así como a la necesidad de orientarse hacia un Plan General de Contabilidad Pública común a estos sectores, a la vez que se siga manteniendo los principios contables y la estructura de las cuentas lo más cercana posible al Plan General de Contabilidad de la empresa privada.

d) Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que las Entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos

legalmente establecidos (aprobada el 30 de abril de 2003). Esta Moción nace con motivo de la ausencia de rendición de cuentas, limitaciones en su estructura y plazo de una parte significativa de Corporaciones Locales

El Tribunal recomienda que por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (I.G.A.E.) se adapte el Plan de Contabilidad Pública a diferentes estratos de población de las Corporaciones Locales y que en aquellas Corporaciones locales de pequeño tamaño se simplifique al máximo su contabilidad. También recomienda que se establezca el desarrollo normativo necesario para que el Sector Público Local se incorpore de una forma homogénea al proceso de obtención y remisión de cuentas en soporte informático. Respecto a la tramitación y rendición de las cuentas de las Corporaciones Locales, aconseja su revisión respecto al procedimiento de tramitación y aprobación y remisión de las cuentas anuales de estas Entidades, con el objeto de superar las dificultades que origina el procedimiento actual. Y en punto a los plazos de remisión de las cuentas anuales por parte de las Corporaciones Locales, el Tribunal considera que se debe contemplar la posibilidad de hacer converger las legislaciones estatal y autonómica hacia criterios uniformes sobre los plazos de remisión de cuentas. Asimismo, la Moción incluye recomendaciones sobre la normativa reguladora de la Intervención local, proponiendo que se desarrolle reglamentariamente el régimen de control interno, que se fomente el agrupamiento de municipios o la autorización de unidades de apoyo de las Diputaciones Provinciales y Comunidades Autónomas uniprovinciales en el caso de municipios de pequeña capacidad económica.

Por último, la Moción insta a las Diputaciones Provinciales y Comunidades Autónomas al deber de apoyo y colaboración que la legislación vigente les impone en este ámbito y, por último, y como ya reiteradamente se expone en otras Mociones anteriormente expuestas, recomienda que las Administraciones Públicas doten de medios informáticos suficientes, tanto materiales como de formación de personal a las Entidades Locales de menor dimensión.

II. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.

El Tribunal de Cuentas español, aparte de su función fiscalizadora de la actividad económico-financiera del Sector Público, tiene atribuida también una función jurisdiccional por el artículo 136 de la Constitución.

Dicha función se regula en la Ley Orgánica y en la Ley de Funcionamiento desde una perspectiva en la que la cuenta, y por tanto su rendición, tienen mucha importancia.

El artículo 15.1 de la Ley Orgánica dice que: *“El enjuiciamiento contable, como Jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”*.

El artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento, por su parte, establece: *“La Jurisdicción Contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a 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 ...”*

El objeto de la Jurisdicción Contable es, por tanto, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, un tipo de responsabilidad jurídica cuyo estudio puede sistematizarse a través de los siguientes apartados:

1. Naturaleza Jurídica:

La responsabilidad contable se caracteriza por dos notas:

- Surge como consecuencia de una gestión ilegal de caudales o efectos públicos.
- Genera una obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados.

Es, por tanto, una responsabilidad financiera y estrictamente patrimonial, resarcitoria, indemnizatoria o reparadora, sin ningún matiz sancionador.

Este último rasgo es muy importante porque hace compatible a la Jurisdicción Contable con la Penal o con la Administrativa en el enjuiciamiento de unos mismos hechos.

2. Requisitos de la responsabilidad contable:

Se deducen de la interpretación y aplicación conjunta de los artículos 38.1 de la Ley Orgánica y 49.1 de la Ley de Funcionamiento. La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas los sistematizó, en Sentencia de 30 de junio de 1992, en una serie de apartados que se han ido repitiendo sin modificaciones en múltiples resoluciones posteriores:

- a) Tiene que haberse producido una acción u omisión que implique gestión de caudales públicos.
- b) Los caudales administrados, como se acaba de decir, deben ser de titularidad pública.
- c) Los hechos deben constituir una vulneración de normas contables o presupuestarias.
- d) En la conducta enjuiciada debe concurrir dolo, culpa o negligencia graves.

- e) Debe existir un nexo causal entre la conducta enjuiciada y el menoscabo ocasionado.
- f) Los hechos deben concretarse en un daño individualizado, real y efectivo y económicamente evaluable en los caudales o efectos públicos.

3. Clases de responsabilidad contable:

a) Por sus efectos jurídico-materiales:

- Responsabilidad Contable directa, definida en el artículo 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.
- Responsabilidad subsidiaria, definida en el artículo 43 de la citada Ley Orgánica.

La responsabilidad subsidiaria sólo puede hacerse efectiva cuando se ha intentado previamente y sin éxito contra los responsables directos.

Los responsables directos responden de todos los daños ocasionados en el patrimonio público como consecuencia de su gestión; los subsidiarios sólo de aquellos daños que hayan sido consecuencia directa de sus concretos actos de gestión.

El responsable directo responde del principal y los intereses producidos desde que tuvo lugar el menoscabo; el subsidiario del principal y de los intereses pero sólo desde el día en que se le requirió para que reintegrara.

La responsabilidad directa no admite moderación; la subsidiaria en cambio sí, cuando se dan las circunstancias previstas en el artículo 40 de la Ley Orgánica.

b) Por sus efectos jurídico-formales:

- Alcance y malversación contable: su enjuiciamiento es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas a través de un procedimiento de reintegro por alcance. Se definen en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento.
- Falta de rendición de las cuentas o rendición de las mismas con graves defectos. Es un supuesto que no aparece en el artículo 177 de la nueva Ley General Presupuestaria por lo que la competencia para conocer de las posibles responsabilidades contables en estos casos será siempre del Tribunal de Cuentas, bien a través de un procedimiento de reintegro por alcance, bien a través de un juicio de cuentas, según la naturaleza de los hechos.
- Restantes infracciones jurídico-contables. Se recogen, sin pretensión exhaustiva en el artículo antes aludido de la Ley General Presupuestaria - el 177-, y pueden ser enjuiciadas por el Tribunal de Cuentas a través de un Juicio de Cuentas o por las Administraciones Públicas a través de un expediente administrativo de responsabilidad contable si bien, en este último caso, el Tribunal de Cuentas tiene potestad para avocar el conocimiento y, en todo caso, para conocer de los recursos que se interpongan contra las resoluciones dictadas en vía administrativa en estos expedientes.

4. Causas de exención y atenuación de la responsabilidad contable.

Una de las peculiaridades que presenta este modelo de responsabilidad es que, pese a su condición estrictamente indemnizatoria y no sancionatoria, admite causas de exención y moderación.

Los artículos 39 y 40 de la Ley Orgánica afirman que son causas que eximen de la responsabilidad contable:

- Haber actuado en virtud de obediencia debida a un superior jerárquico, haciéndolo constar por escrito.
- Haber incumplido las obligaciones jurídicas por imposibilidad derivada de retrasos o incumplimientos atribuibles a otras personas.
- Imposibilidad de cumplir las obligaciones jurídicas por falta de medios personales o materiales.

En cuanto a las circunstancias que pueden moderar la responsabilidad contable —sólo la subsidiaria—, el artículo 40 de la Ley Orgánica se hace eco de una: *“Cuando no existiere imposibilidad material para el cumplimiento de las obligaciones atribuidas al gestor de fondos públicos pero, el esfuerzo que hubiera de exigírsele para desarrollarlas resultara desproporcionado respecto a la naturaleza de su cargo”*.

5. La transmisión de la responsabilidad contable.

Se recoge en el artículo 38.5 de la Ley Orgánica en los siguientes términos: “Las responsabilidades (contables), tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma”.

6. La prescripción de la responsabilidad contable:

Se regula en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que establece un régimen jurídico sistematizable en los siguientes apartados:

- a) Regla general: Las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de 5 años contados desde la fecha en que se hubieren cometido los hechos que las originen.

b) Especialidades:

- Las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, prescribirán por el transcurso de 3 años contados desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la Sentencia quedó firme.
- Las responsabilidades contables originadas como consecuencia de hechos constitutivos de delito prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las civiles derivadas de esos hechos.

- c) Interrupción del plazo de prescripción: el plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiese iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad.

7. Consecuencia jurídica de la responsabilidad contable:

La reparación de los daños y perjuicios causados.

Como ya se dijo en el apartado correspondiente a las clases de responsabilidad contable, el contenido de la indemnización a que da lugar este tipo de responsabilidad exige distinguir dos niveles:

- Responsables contables directos: Quedan obligados a indemnizar **todos** los perjuicios originados, esto es, la cifra obtenida de sumar, al menoscabo concreto provocado, los intereses contados desde la fecha en que el daño se produjo.

- Responsables contables subsidiarios: quedan obligados a indemnizar los perjuicios que sean consecuencia de sus actos, esto es, la cifra obtenida de sumar, al menoscabo provocado por tales actos, los intereses contados desde la fecha en que se les hubiere practicado requerimiento de pago. El cálculo de estos intereses se realiza por el mismo método que en las responsabilidades directas.

Los intereses que se exigen a los responsables contables son, según abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 20 de mayo de 1993, *“la retribución o rendimiento que corresponde a la Hacienda Pública perjudicada por el hecho de encontrarse privada de los caudales o efectos públicos durante un cierto tiempo a causa de estar gozando, el presunto responsable, del uso de los mismos”*.

III. LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES DERIVADAS DE LA FALTA DE RENDICIÓN DE CUENTAS O DE LA RENDICIÓN DEFECTUOSA DE LAS MISMAS.

La interpretación conjunta de las normas vigentes y la experiencia práctica plasmada en la Doctrina Jurisprudencial y en las resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nos permite extraer tres conclusiones preliminares:

a) No todo supuesto de falta de rendición de cuentas o de rendición defectuosa de las mismas implica automáticamente que exista responsabilidad contable. Para que concurra este tipo de responsabilidad, como se dijo en líneas precedentes, es necesario que se den todos los requisitos previstos en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica y 49.1 de la Ley de Funcionamiento, de forma que, por citar un caso común, si el incumplimiento de los deberes de rendición contable no ha provocado un daño real y efectivo, individualizado y económicamente evaluable, el

hecho podrá tender trascendencia administrativa e incluso penal, pero no generará responsabilidad contable por no haber quedado probado el menoscabo a reparar.

b) La falta de rendición de cuentas o la rendición deficiente de las mismas puede ser el indicio de una malversación contable o de un alcance, tal y como se definen en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El incumplimiento de este deber jurídico puede ser causa o consecuencia de una apropiación ilegítima de los fondos públicos por quien tenía encomendada su gestión o por un tercero (malversación) y también de una imposibilidad de justificar el destino dado a esos fondos (alcance). En estos casos, el Tribunal de Cuentas, como ya se dijo, es el único órgano competente para enjuiciar a través de un procedimiento de reintegro por alcance.

c) Más difícil en la práctica, pero digna al menos de ser mencionada, es la posibilidad de que la ausencia de cuentas o su rendición defectuosa puedan dar lugar a un menoscabo injustificado en los fondos públicos pero no subsumible en los conceptos técnico-jurídico de alcance o malversación.

Podría ser el caso de un deterioro de bienes públicos por inadecuada conservación de los mismos que ha sido posible gracias a la opacidad en las cuentas rendidas por esa gestión (pérdida de valor de un edificio público que se declara en ruina por falta de atención y habiendo sido omitido de los correspondientes inventarios).

En estos casos, la responsabilidad contable tendría que exigirla el Tribunal de Cuentas a través de un Juicio de Cuentas.

Actualmente, estos casos pueden considerarse residuales tanto por su naturaleza como por el “concepto amplio de alcance” que defiende la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y que permite encauzar por la vía del procedimiento de

reintegro por alcance la inmensa mayoría de los supuestos de posible responsabilidad contable.

Hechas estas tres precisiones iniciales, podemos hacer algunas reflexiones en torno a la detección, en el ejercicio de una fiscalización, de infracciones del deber jurídico de rendir cuentas y cuáles pueden ser las consecuencias desde la perspectiva de la responsabilidad contable.

Los supuestos comunes de rendición de cuentas al margen de los requisitos formales exigidos por la Legislación aplicable (caso típico del retraso en la aplicación de Reglamentos Contables nuevos que sustituyen a otros anteriores), si no llevan aparejados indicios de daño real y efectivo, no conectan ni siquiera preliminarmente, con el concepto de responsabilidad contable.

El retraso en la rendición de las cuentas, si tampoco lleva aparejados indicios adicionales de incumplimientos normativos lesivos para el Patrimonio Público, queda igualmente fuera, en principio, del ámbito de la responsabilidad contable.

En general, cuando la información que la falta de rendición o la rendición defectuosa dificultan ha podido obtenerse en la fiscalización a través de conciliaciones bancarias u otros datos, o cuando dicha información puede deducirse de la contabilidad general de la Administración del Ente Público afectados —aunque las cuentas concretas que debieran recogerla no se hubieren rendido adecuadamente— no puede considerarse la existencia de indicios de responsabilidad contable.

Sin embargo, la reincidencia en la falta de rendición o en la rendición insuficiente de cuentas y la opacidad en la gestión que quepa deducir en esos casos, son motivo suficiente para incoar un procedimiento de responsabilidad contable. Dicho procedimiento podrá acabar con la exigencia de responsabilidad o

archivándose, sobreseyéndose o con absolución de los enjuiciados, pero habrá dado lugar a un investigación de los hechos (a través de las llamadas “Diligencias Preliminares” y sobre todo a través de las Actuaciones previas - artículos 46 y 47 de la Ley de Funcionamiento-) e, incluso, según los casos, a todo un despliegue probatorio en sentido técnico-procesal si es que finalmente se abre el proceso de responsabilidad contable como tal.

Puede suceder en la práctica, y de hecho ha sucedido, que un informe de fiscalización recoja diversas posibles infracciones del régimen de rendición de cuentas detectadas en distintos entes públicos y, por algunas de ellas, se abra un juicio de responsabilidad contable y por las otras no. Depende de la fortaleza o debilidad de los indicios de responsabilidad contable que quepa deducir de los hechos descritos en el informe. Sobre la base de este criterio, el órgano fiscalizador —estatal o autonómico—, el Ministerio Fiscal y —en su caso— el Abogado del Estado podrán optar por pedir o no la incoación de un proceso de responsabilidad contable.

Merece la pena hacer una precisión sobre los juicios que se inician como consecuencia de infracciones del régimen de rendición de cuentas detectadas en la fiscalización y que es la siguiente: los órganos de instrucción de estos juicios no pueden ni deben practicar actividades fiscalizadoras complementarias sino simplemente diligencias de averiguación que permitan detectar si la falta de rendición o la rendición defectuosa constituyen indicios serios de responsabilidad contable o presuntos incumplimientos formales sin aparente trascendencia patrimonial.

Considerar que, en todos los casos, las presuntas vulneraciones del régimen de rendición de cuentas debe dar lugar a la incoación de procesos de responsabilidad contable supone una visión algo despectiva de la función fiscalizadora y condenaría a la Jurisdicción Contable a un derroche de medios públicos con resultado procesal abrumador de archivo de la causa.

Sostener lo contrario, esto es, que ante la falta de información que deriva de una ausencia de cuentas o una rendición defectuosa de las mismas no habría datos objetivos para incoar —en ningún caso— procedimientos ante la Jurisdicción contable, supondría dejar en peor posición jurídica al que rinde las cuentas que al que no lo hace e implicaría una quiebra en el objetivo fundamental de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas que es velar por la integridad de los bienes y derechos de titularidad pública.

La conexión entre el deber jurídico de rendir cuentas conforme a Derecho y la posibilidad de apreciar responsabilidades contables ha sido objeto de tratamiento por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas desde diversas perspectivas.

Así, en Sentencia 1/1993, se dice expresamente que *“no rendir cuentas debiendo hacerlo por razón de estar encargado de la custodia o manejo de caudales públicos”*, puede constituir un alcance y generar responsabilidad contable. Esta tesis, que se ha reproducido en diversas resoluciones posteriores de la Sala de Justicia tiene a su vez fundamento en la Jurisprudencia del propio Tribunal Supremo que, por ejemplo, en Sentencia de 22 de mayo de 1990 había mantenido que *“cabe perfectamente un alcance por una deficiencia contable que ocasione un menoscabo en los caudales públicos, ya que al ser la obligación natural de todo administrador, público o privado, el rendir cuentas de su actuación justificando verazmente el por qué de la misma, su incumplimiento hace incurrir en responsabilidad al obligado a tal rendición de cuentas, por aquello que haya efectuado sin justificar la razón de un ingreso o un pago”*.

La falta de rendición de las cuentas y la rendición de las mismas con graves defectos, lo mismo que otros ilícitos contables, puede dar lugar a un alcance tal y como se define esta figura en el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Auto de la Sala de Justicia de 24 de febrero de 1995).

En otro orden de cosas, también resulta interesante la consideración muy cualificada que al deber de rendir cuentas atribuye la Sala de Justicia. En Sentencia 15/04, argumenta sobre la distinta diligencia exigible en la gestión de bienes ajenos según sean públicos o privados. De esta idea extrae la conclusión de que la rendición de cuentas, en el ámbito público, debe someterse a requisitos de fondo y forma que permitan calificarla de suficiente. En esta misma línea, la Sentencia 16/04 considera que sólo puede entenderse la obligación personalísima de rendir cuentas partiendo de dos premisas: a) Los documentos que sirvan de soporte a los pagos realizados deben ajustarse a los requisitos formales legalmente previstos; b) Debe quedar suficientemente acreditado que el destino dado a los fondos públicos es el que correspondía en Derecho.

En Sentencia 6/03, la Sala afirma que *“cualquier proceso de rendición de cuentas supone la explicación de la gestión realizada con los valores, de la índole que sea, integrantes del cargo recibido, exponiendo los resultados de la misma, y dicha cuentadación está realmente constituida por la data o descargo, que es el concepto que expone la aplicación dada a los valores objeto de gestión. Por ello la data está irremediablemente conectada al cargo y, a sensu contrario, lo que no forma parte de este último no puede estar referido en aquélla”*. En esta Sentencia 6/03, la Sala deja claro que la naturaleza meramente formal tanto de la cuenta propiamente dicha, como de su rendición, verificación y aprobación, no puede enervar la posibilidad de que se exijan las responsabilidades derivadas de la gestión a la que la cuenta se refiere. Este aspecto es objeto de profundización en la Sentencia 16/03 en la que se argumenta que por muy aprobada que esté la cuenta, si *a posteriori* se acredita la falsedad formal de la misma o su falsedad material por reflejar un hecho inexistente o una realidad distorsionada, podrían exigirse responsabilidades contables.

En Sentencia 18/03, la Sala insiste en algo que ya se anticipó: Los formalismos legales para el cargo o para la data no deben interpretarse con un rigor tal que su ausencia pueda entenderse como falta de integridad de los fondos públicos. Para que esto se produzca debe existir un menoscabo.

Finalmente, es importante destacar lo que a los efectos de la responsabilidad contable la Sala identifica e interpreta con el término “cuenta”, en un sentido amplio: Se entiende como cuenta el documento de índole contable en el que constan, se registran o figuran operaciones relacionadas directa o indirectamente con la actividad económico-financiera del Sector Público o de las personas físicas o jurídicas receptoras de subvenciones (Sentencia 8/2001), por ejemplo.

Como se puede apreciar, la relación rendición de cuentas-responsabilidad contable constituye un factor de reflexión jurídica de primer orden en el ejercicio de la función jurisdiccional que desempeña también el Tribunal de Cuentas del que formo parte. Es indudable la funcionalidad de la jurisdicción como elemento simbólico que coopera con el control externo que se ejerce a través de los sistemas de rendición de cuentas y de fiscalización. El control jurisdiccional que también se ejerce a través de la dilucidación en los tribunales de “lo contable” de las responsabilidades contables derivadas, en los términos en que se ha precisado, de la rendición de cuentas es un elemento de juicio más, nada despreciable, en mi opinión, que sirve para valorar positivamente el pragmatismo del legislador constitucional al establecer el actual sistema de enjuiciamiento contable en nuestro ordenamiento constitucional.

En el fondo, es, como se decía al principio, un instrumento más del Estado Social y Democrático de Derecho que configura la Constitución de 1978 dirigido a facilitar el control de los gestores públicos y contribuir a un uso eficiente de los recursos públicos.

Madrid, 15 de marzo de 2007