

Recensiones Bibliográficas

La responsabilidad contable: naturaleza jurídica y elementos que la integran

Fernando CASANA MERINO

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, 151 págs.

Hay que felicitar a Fernando CASANA, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba y autor de esta nueva monografía, no solo por haber elegido estudiar una materia poco cultivada en el medio universitario –aunque muy frecuentada, *autoconsumida*, como señalaba el profesor PALAO TABOADA en el prólogo a otra monografía parecida que en su momento recensionamos en las páginas de esta misma Revista (me refiero a la obra de Rosa María GALÁN SÁNCHEZ: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*, que publicó también el Instituto de Estudios Fiscales en el año 2001, pudiendo consultarse nuestra recensión en el núm. 231 de 2002, págs. 259 y ss.), por razones fácilmente comprensibles, por personal profesionalmente vinculado con el Tribunal de Cuentas y órganos administrativos de control financiero interno, así como de órganos de control externo de Comunidades Autónomas, recogiendo en publicaciones de difusión no muy extensa–, sino también por haber propiciado un tratamiento sencillo y clarificador de diferentes problemas que suscita la responsabilidad contable, sin haber renunciado por ello a la divulgación de las diferentes teorías y posicionamientos habidos en la doctrina científica, así como de los razonamientos que se han dado, ante los casos concretos que se han tenido que solventar, en las resoluciones emanadas del Tribunal de Cuentas que constituyen su línea de «jurisprudencia».

El libro consta de una breve introducción seguida de cuatro capítulos y de la clásica relación bibliográfica. En el primero se recorren los antecedentes históricos que sirven para constatar el surgimiento de una jurisdicción independiente para enjuiciar la responsabilidad contable y a su término se comenta también la regulación actual, procedente de la configuración del Tribunal de Cuentas efectuada por el artículo 136 de la Constitución de 1978 y, posteriormente, de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, que regula su composición, organización y funciones, así como de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento de dicho organismo.

El profesor de Córdoba se adscribe, *motu proprio*, al sector de la doctrina que defiende la naturaleza judicial del Tribunal de Cuentas, aunque en las páginas del libro que comentamos se reflejan los principales argumentos contrarios de destacados autores. En su opinión estaríamos ante una excepción al principio de unidad jurisdiccional que deriva del propio texto constitucional y postula que deben entenderse revisadas las posturas de los autores que han defendido una subordinación de la función jurisdiccional a la fiscalizadora. A mí no me lo parece así, pues creo que el desarrollo legal producido ha venido a frustrar la aspiración que los redactores de nuestra

norma normarum tenían de instituir al Tribunal de Cuentas en el supremo órgano fiscalizador y no en el panteón de las cuentas públicas que es, a fin de cuentas, adonde la glorificación de su función de enjuiciamiento le ha llevado. Ahora bien, no debe olvidarse que la alusión que el artículo 134.6 de la Constitución realiza, por medio de la locución adverbial «sin perjuicio», de la propia jurisdicción del Tribunal de Cuentas, no significa garantía de su imposición y perdurabilidad. Para entendernos, nada impediría que el legislador ordinario acometiese una reforma de las leyes más atrás citadas, abrogando dicha función.

En el capítulo segundo se lleva a cabo la delimitación del objeto de la responsabilidad contable definido en las leyes –orgánica y de funcionamiento– del Tribunal de Cuentas y acotado también por la doctrina emanada del mismo, destacando luego su compatibilidad con la actuación de otras jurisdicciones y señalando más adelante la naturaleza jurídica de aquella –el autor trae aquí razonamientos de autores que sitúan a la responsabilidad contable dentro del campo de la responsabilidad administrativa patrimonial, de quienes consideran que aquella constituye un supuesto autónomo de responsabilidad y de los que entienden que se trata de una forma de responsabilidad civil–, extrayendo conclusiones que afectan a las reglas que disciplinan la carga de la prueba, a la presunción de inocencia y a las relaciones entre la responsabilidad contable y las responsabilidades penal y disciplinaria.

Aparte del problema que suscita el autor sobre la delimitación efectuada por la Ley 7/1988 del ámbito competencial de la jurisdicción contable y la posible congelación de rango de dicho objeto por haber quedado contemplado antes en la Ley Orgánica 2/1982, la cuestión más importante es la de la concurrencia de diversos órdenes jurisdiccionales competentes –penal, contencioso-administrativo, contable– para el conocimiento simultáneo del daño causado y, más aún, la competencia concurrente de la responsabilidad contable y la responsabilidad penal en relación con unos mismos hechos que genera una zona de conflicto entre la jurisdicción penal ordinaria y la jurisdicción especial contable del Tribunal de Cuentas.

El profesor CASANA MERINO reconoce que la jurisprudencia penal del Tribunal Supremo en la que se reconoce la competencia exclusiva de la jurisdicción contable para determinar la responsabilidad civil (contable) derivada del delito viene motivada por los fallos previos recaídos del Tribunal de Cuentas en relación con los jueces y tribunales de lo penal. Sin embargo, cuando no se ha producido ese previo pronunciamiento sobre la responsabilidad contable, la Sala Segunda del Tribunal Supremo siempre reconoce la competencia de la jurisdicción ordinaria (penal) para determinar la responsabilidad civil, sin perjuicio de que su determinación requiera luego ser revisada y puede que hasta modificada por la fijación del perjuicio que realice el Tribunal de Cuentas.

Profundizando en este despropósito auspiciado por la legislación de este organismo, el autor plantea diversos supuestos de competencia concurrente entre las jurisdicciones penal y contable en relación con unos mismos hechos. Así, por ejemplo, cuando se haya dado una sentencia penal firme previa o haya recaído la misma durante la tramitación del proceso contable, caso en el que el Tribunal de Cuentas no está vinculado por aquella sentencia salvo en los hechos y persona

o personas que quedó probado que los realizaron. Por el contrario, si se ha producido ya la resolución del Tribunal de Cuentas antes de que se inicie el proceso penal o durante el transcurso del mismo, los jueces y tribunales ordinarios asumirán como responsabilidad civil derivada del delito la determinada en sede contable. Por último, si los procesos contable y penal se vienen tramitando de manera simultánea, el último remedio para salvar los fallos que resulten disímiles pasaría por la formulación de una demanda de amparo constitucional en la que –como exige ahora la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional–, «el recurrente debe alegar y acreditar que el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo por parte del Tribunal en razón de su especial trascendencia constitucional, dada su importancia para la interpretación, aplicación o general eficacia de la Constitución».

Las páginas del capítulo tercero hacen honor a la rúbrica de esta parte del libro –«La teoría general de la infracción contable y las clases de infracciones»– y, así se estudian, en primer término, los elementos necesarios para que exista una infracción contable, entre los que destaca el tratamiento efectuado por el autor acerca de la culpabilidad del presunto responsable y la necesaria relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño efectivamente producido.

La construcción del concepto de infracción contable en la obra que comentamos se produce a través de sucesivos acometimientos. Así se considera que la misma representa, por este orden: 1.º Una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos o de subvenciones o ayudas públicas; 2.º Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos; 3.º Que la acción u omisión suponga una vulneración normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate; 4.º Que la acción u omisión esté marcada por una nota subjetividad, pues su consecuencia inmediata es la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave; 5.º Que el menoscabo producido sea efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente y, por último, 6.º Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

Después de considerar los elementos anteriores, comunes a todas las clases de infracciones, el profesor CASANA MERINO trata por separado las que son constitutivas de alcance o malversación, sustanciadas ambas a través del llamado procedimiento de reintegro por alcance, y las infracciones que no producen alcance ni malversación y cuya responsabilidad puede depurarse en vía administrativa o ante el propio Tribunal de Cuentas por medio de los llamados juicios de cuentas.

En el último capítulo, titulado «Elementos personales de la responsabilidad contable», se consideran los caracteres generales del sujeto que adquiere la cualidad de responsable contable, profundizando el autor en la responsabilidad del receptor de subvenciones y de las personas jurídicas. Aquí se sistematiza la regulación legal, que Fernando CASANA tacha de confusa por no emplear un único criterio de distinción entre los denominados responsables directos y los responsables subsidiarios, sino tres notas distintivas, a saber: el grado de autoría y participación, el grado de culpa-

bilidad y el orden en la responsabilidad. Como señala el autor: «en función del grado de autoría y participación en la infracción contable, distinguiremos, siguiendo la técnica penalista, entre autores –incluyendo los inductores y cooperadores o cómplices– y encubridores; y entre responsabilidad directa o por hechos propios y responsabilidad indirecta o por los hechos de otro. En función del grado de culpabilidad cabe hablar de responsables por dolo, culpa o negligencia. Por último, por el orden en que son responsables se puede distinguir entre responsabilidad principal y secundaria o subsidiaria».

Miguel Ángel Martínez Lago