

A RESPONSABILIDADE CONTABLE NA NOVA LEI XERAL ORZAMENTARIA

PASCUAL SALA SÁNCHEZ
Tribunal Constitucional

Recibido: 19 de marzo de 2007

Aceptado: 8 de novembro de 2007

Resumo: A nova Lei xeral orzamentaria (Lei 47/2003, de 26 de novembro) amplía determinados aspectos da responsabilidade contable, recollida no título VII da Lei, que estaban insuficientemente regulados no texto anterior da Lei tanto no ámbito subxectivo como no obxectivo e, asimismo, a referencia á necesidade de dolo ou culpa grave na actuación determinante da responsabilidade.

Neste traballo analízanse os ditos aspectos e tamén os feitos que poden xerar responsabilidade contable: o alcance ou a malversación de fondos públicos; a administración de fondos públicos sen suxeitarse ás disposicións que regulan a súa liquidación, recadación ou ingreso no Tesouro; os compromisos de gastos e a ordenación de pagamentos sen crédito suficiente para pagalos. Finalmente, ademais dunha recompilación, realízase un exame polo miúdo da figura da responsabilidade que consiste na falta de xustificación dos fondos recibidos en concepto de subvención.

Palabras clave: Responsabilidade contable / Lei xeral orzamentaria / Contabilidade / Orzamentos / Ámbito subxectivo / Ámbito obxectivo.

ACCOUNTING RESPONSIBILITY IN THE NEW GENERAL BUDGETARY LAW

Abstract: The new General Budgetary Law (Law no. 47 of November 26, 2003) expands on certain aspects of accounting responsibilities, stated in Section VII of the Law, which were insufficiently covered in previous versions of the same Law, both subjectively and objectively, as the reference for determining fraud or blame in the performance of those in positions of responsibility.

In this article these aspects are analyzed, as are the facts that can generate hereditary responsibility: the deficit or misappropriation of public funds; the administration of public funds without abiding by the legal requirements that regulate their liquidation, collection or entry in to the Treasury; spending commitments and setting up borrowing accounts without sufficient credit to repay them. Finally, in addition to a compilation, a thorough examination is made of the responsible figure founded on the lack of acceptable justification of the funds received for subvention

Keywords: Accounting responsibility / General budgetary law / Accountancy / Budget / Subjective scope / Objective scope.

1. ALCANCE DA REGULACIÓN DAS RESPONSABILIDADES CONTABLES NA NOVA LEI XERAL ORZAMENTARIA (LXO)

A regulación das responsabilidades contables na nova Lei xeral orzamentaria (LXO) –Lei 47/2003, de 26 de novembro– non difire en aparencia da que establecía o anterior texto refundido da dita norma que aprobara o Real decreto legislativo 1091/1988, de 23 de setembro.

En efecto, o contido do título VII da nova Lei coincide, moitas veces ao pé da letra, co seu homónimo da Lei do ano 1988. Porén, hai ámbitos nos que a nova regulación completa e amplía determinados aspectos da responsabilidade contable insuficientemente regulados no texto do ano 1988 e outros nos que introduce esixencias e matizacións que precisan de estudo e aclaración. Vexamos:

A) *Polo que respecta ao ámbito subxectivo:*

A inicial LXO de 4 de xaneiro de 1977 e o Texto refundido do ano 1988 referíanse –artigo 140 de ambas as dúas– en xeral á obriga das autoridades e dos funcionarios de calquera orde de indemnizar á Facenda Pública polos danos e perdas derivadas de resolucións ou de actos por eles adoptados con dolo, culpa ou negligencia graves e con infracción das disposicións da propia Lei.

A LXO do ano 2003 refírese –artigo 176– non só ás autoridades e aos funcionarios senón tamén ao “*demais persoal ao servizo das entidades incluídas no artigo 2 desta Lei*” e imponse a obriga de indemnizar “*á Facenda Pública estatal ou, de ser o caso, á respectiva entidade*” polos danos e perdas consecuencia de actos ou de resolucións adoptados por aqueles con dolo ou culpa graves e con infracción, así mesmo, das disposicións da Lei.

Resulta claro, polo tanto, que se manteñen, como polo demais foi sempre esixido, os presupostos de dolo ou culpa graves para poder esixir responsabilidades contables, pero tamén, como se expresa na exposición de motivos –epígrafe VIII–, “*amplíase o ámbito subxectivo da anterior regulación, que quedaba limitada á Facenda Pública estatal*”, ámbito que igualmente “*queda ampliado ao considerarse responsables as autoridades e o persoal ao servizo das entidades do sector público estatal fronte á limitación establecida pola anterior lei ás autoridades e aos funcionarios*”.

Cómpre ter en conta que estamos analizando as responsabilidades contables na LXO e non a responsabilidade contable subxectivamente esixible polo Tribunal de Contas, que se estende a todos “*quen teñan ao seu cargo o manexo de fondos ou efectos públicos*” [artigo 2 da Lei orgánica 2/1982, de 12 de maio, do Tribunal de Contas (LOTG)], ou a “*quen recaden, interveñan, administren, custodien, manexen ou utilicen bens, fondos ou efectos públicos*” (artigo 15.1 e 2 da LOTG), ou aos que causen “*menoscabo dos fondos ou efectos públicos*” (artigo 38 da LOTG) ou, como reconece o artigo 49 da Lei de funcionamento do Tribunal –Lei 7/1988, de 5 de abril (LFTG)–, a “*todos cantos teñan ao seu cargo o manexo de fondos ou efectos públicos*”, e que afecta ao sector público sometido á fiscalización do Tribunal, moito máis amplo ca o sector público estatal, único este ao que se estenden as prescricións da LXO, conforme o evidencia o contraste entre os artigos 4 da LOTG e os artigos 1 a 3 inclusive da nova LXO. Entre outras razóns, pola razón elemental de que o sector público sometido á fiscalización do Tribunal de Contas integra, ademais da Administración do Estado, as Comunidades Autónomas e as Corporacións Locais.

De todas as formas, cómpre salientar para os efectos que aquí interesan a maior técnica que a nova LXO presenta respecto da anterior ao delimitar o sector público estatal. Na anterior Lei esa delimitación só se facía para os efectos das contas económicas do sector público e da contabilidade nacional –rúbrica do capítulo III do

título VI, artigo 139—. Na nova, esa regulación realízase cunha maior coherencia a propósito da delimitación do ámbito de aplicación da Lei, concretamente cando, logo de establecer que ten por obxecto a regulación do réxime orzamentario, económico-financeiro, de contabilidade, intervención e de control financeiro do sector público estatal (artigo 1), identifica ese sector con:

- a) A Administración Xeral do Estado.
- b) Os organismos autónomos dependentes da Administración Xeral do Estado.
- c) As entidades públicas empresariais dependentes da Administración Xeral do Estado ou de calquera outro organismo público vinculado ou dependente dela.
- d) As entidades xestoras, os servizos comúns e as mutuas de accidentes de traballo e enfermidades profesionais da Seguridade Social na súa función pública de colaboración na xestión da Seguridade Social.
- e) As sociedades mercantís estatais definidas na Lei de patrimonio das Administracións Públicas.
- f) As fundacións do sector público estatal definidas na Lei de fundacións.
- g) As entidades estatais de dereito público distintas ás mencionadas nos parágrafos b) e c) deste apartado.
- h) Os consorcios dotados de personalidade xurídica propia aos que se refiren os artigos 6, apartado 5, da Lei 30/1992, de 26 de novembro, de réxime xurídico das Administracións Públicas e do procedemento administrativo común (LRX-PAC), e 87 da Lei 7/1985, de 2 de abril, reguladora das bases do réxime local, cando un ou varios dos suxeitos enumerados neste artigo achegaran maioritariamente aos ditos consorcios diñeiro, bens ou industria, ou se comprometeran no momento da súa constitución a financiar maioritariamente o dito ente, e sempre que os seus actos estean suxeitos directa ou indirectamente ao poder de decisión dun órgano do Estado (artigo 2.1 da LXO).

E non só iso, senón que tamén integra no sector público estatal “*os fondos carentes de personalidade xurídica cuxa dotación se efectúe maioritariamente desde os orzamentos xerais do Estado*” (artigo 2.2 da LXO) e, así mesmo, os órganos con dotación diferenciada nos orzamentos xerais do Estado, carentes de personalidade xurídica, que non están integrados na Administración Xeral do Estado pero que, por esa integración, atopan na LXO a regulación do seu réxime económico, sen prexuízo das especialidades que se establezan nas súas normas de creación, organización e funcionamento, e de que o réxime de contabilidade e de control deses órganos sexa o establecido nas ditas normas e non o que nesas materias se establece na LXO (artigo 2.3 da LXO).

B) *Polo que respecta ao ámbito obxectivo:*

O artigo 176 da LXO reproduce, conforme xa se anticipou, o principio xeral da responsabilidade contable cunha maior concreción subxectiva ca o anterior artigo 140 da Lei do ano 1977 e ca o Texto refundido do ano 1988. É conveniente, xa que

logo, lembrar a necesidade de que os danos e perdas infrinxidos á Facenda Pública ou á correspondente entidade do sector público estatal deriven da adopción de resolucións ou da realización de actos con dolo ou culpa grave por parte das autoridades e demais persoal ao servizo das entidades que o integran, e que a responsabilidade contable no sector público estatal –cuxo principio xeral enuncia este artigo 176 da L XO– é compatible coa responsabilidade penal ou disciplinaria que lles poida corresponder ás referidas autoridades e persoal, ademais de que han concorrer, así mesmo, a necesidade dunha relación de causa e efecto entre a actuación dos referidos e o resultado danoso producido xunto co requisito de que a dita actuación se realice con infracción das disposicións da propia Lei.

Vexamos brevemente, pois, cada un destes requisitos configuradores que, en definitiva, son comúns coas mesmas esixencias da Lei orgánica do Tribunal de Contas e da súa Lei de funcionamento.

2. A NECESIDADE DE DOLO OU CULPA GRAVE NA ACTUACIÓN DETERMINANTE DA RESPONSABILIDADE E AS NOVIDADES NO SEU TRATAMENTO

Cómpre facer notar que, a diferenza da enunciación que facía a L XO anterior, que falaba de “*dolo, culpa ou negligencia graves*”, a L XO vixente só se refire a “*dolo ou culpa graves*”. Podería pensarse que o requisito da gravidade tamén afecta ao dolo e que a nova L XO entrara deliberadamente na escolástica distinción entre dolo grave e dolo leve, e non é así. A gravidade foi sempre unha esixencia da L XO referida á responsabilidade contable no manexo de fondos e efectos públicos para caracterizar a culpa ou negligencia, non o dolo, que sempre foi sinónimo de “intencionalidade”, e dentro do que non cabe facer distincións en función dunha suposta gravidade ou intensidade.

Téñase presente que, como xa reivindicou o Tribunal de Contas nas primeiras resolucións que, sen estar vixente aínda a LFTC, configuraron a responsabilidade contable fronte ao criterio xeral e pouco definido co que a enunciaba a LOTC no seu artigo 38 –v. gr., autos de 11 e de 18 de xaneiro de 1986 e sentenzas, entre outras moitas, de 18 de abril de 1986, de 28 de outubro de 1986 e de 10 de xullo de 1987–, o requisito da gravidade na culpa ou negligencia para caracterizar a responsabilidade contable tiña como soporte ou fundamento o establecido na L XO do ano 1977 e no Texto refundido do ano 1988 –artigo 140–, porque se entendeu que resultaría anómalo que, sendo a responsabilidade contable –incluída a regulada na L XO– unha subespecie da responsabilidade civil fronte ás Administracións Públicas, matizada por ter que derivar das “contas” que deben render todos aqueles que manexan fondos ou efectos públicos e por ter que concorrer unha “infracción” da L XO, das leis de orzamentos ou das normas de contabilidade que lles afectan ás en-

tidades integradas nos distintos sectores públicos, se prescindira do requisito da gravidade que se esixiu desde o principio non só no que atinxe ás responsabilidades contables reguladas na LXO senón tamén no tocante ás responsabilidades de autoridades, funcionarios ou axentes, ou de autoridades e demais persoal ao servizo das Administracións Públicas, polos danos e perdas sufridos por estas a consecuencia de actuacións dolosas ou neglixentemente graves daqueles, responsabilidade tamén de rancio avoengo e de carácter potestativo para a Administración, que xa recollía o artigo 42, apartados 1 e 2, da Lei de réxime xurídico da Administración do Estado do ano 1957, e que xa con carácter obrigatorio recolleu igualmente a vixente LRX-PAC –Lei 30/1992, de 26 de novembro– no seu artigo 145, apartados 2 e 3, logo da reforma introducida pola Lei 4/1999, de 13 de xaneiro.

Para chegar á conclusión de que o dolo ao que aluden os artigos 176 da LXO e 49 da LFTC non permite divisións en razón da súa gravidade ou intensidade, abonda con examinar a evolución legislativa da posibilidade –hoxe, esixencia– de que as Administracións Públicas exerciten a acción indemnizadora de reintegro contra as súas autoridades, funcionarios e demais persoal.

Así, a LRXAE do ano 1957 no seu artigo 42.1 non se refería sequera ao dolo como causa xeradora de responsabilidade das súas autoridades e persoal. Só consideraba a “culpa ou neglixencia”. Aquí o plural “graves” era obvio que abarcaba os dous termos, “culpa o neglixencia”. A LRX-PAC na súa redacción orixinal falaba –artigo 145, apartados 2 e 3– de “dolo, culpa ou neglixencia grave”, co que parecía claro que a gravidade en singular non lle afectaba ao dolo e si á neglixencia e, como moito, á culpa, se é que puidera admitirse –que non se pode– a posibilidade de facer distinción conceptual entre unha e outra. Foi a reforma operada pola Lei 4/1999 no artigo 145 da LRX-PAC a que, nos seus apartados 2 e 3, ademais de ter feito obrigatoria para a Administración a esixencia de responsabilidade ás súas autoridades e demais persoal ao seu servizo cando tivera que indemnizar a terceiros ou sufrira danos e perdas nos seus bens e dereitos como consecuencia da actuación desas autoridades e demais persoal, requiriu que a actuación fora realizada con “dolo, ou culpa ou neglixencia graves”. Substituíuse, pois, o singular “grave”, que recollía a redacción orixinaria do precepto, polo plural “graves”, que introduce a reforma actual, pero quedou claro coa introdución tamén da disxuntiva “ou” que ese plural non podía referirse en ningún caso ao dolo e si unicamente á culpa ou neglixencia que, ademais, quedaban equiparadas en significación, conforme sempre se interpretara, en presenza de calquera das redaccións que presentou o artigo en cuestión.

Na nova LXO hai, por último, un criterio legal que corrobora a conclusión de que, malia a defectuosa dicción legal do actual artigo 176 da LXO (que, como se dixo, se refire a “dolo ou culpa graves” e con iso parece predicar a gravidade non só da culpa senón tamén do dolo), a gravidade só pode ser esixida para as pretensións de responsabilidade contable fundadas na culpa. Trátase do criterio seguido no artigo 178 da nova LXO cando, ao referirse aos tipos de responsabilidade, dis-

tingue a extensión das esixibles a título de dolo –sen alusión ningunha ao seu posible carácter de grave ou leve–, que alcanzará “a «*todos*» os danos e perdas que de maneira coñecida deriven da resolución adoptada con infracción desta lei” (refírese á LXO), da extensión das correspondentes á culpa grave, que se concretan “só” nos “*danos e perdas que sexan consecuencia necesaria do acto ou resolución ilegal*” (apartados 1 e 2).

Ademais, así como no caso do dolo a responsabilidade é solidaria, nos restantes supostos –isto é, nos de culpa grave– é mancomunada.

3. A RELACIÓN DE FIGURAS OU TIPOS DE RESPONSABILIDADE

3.1. EXAME XERAL DAS CONTIDAS NAS LETRAS A) A D) DO ARTIGO 177.1 DA LXO

Aparentemente, o artigo 177 da LXO reproduciu os tipos de responsabilidade contable que recollía o artigo 141 da anterior Lei. Así ocorre á letra ou practicamente ao pé da letra co alcance ou malversación da administración de fondos públicos, coa administración de recursos e demais dereitos da Facenda sen suxeitarse ás disposicións que regulan a súa liquidación, recadación ou ingreso no Tesouro, co compromiso de gastos e ordenación de pagamentos sen crédito suficiente para realizalos, con dar lugar a pagamentos reintegrables, coa non xustificación do investimento de determinados fondos ou con calquera outro acto ou resolución que se adopte con infracción da propia LXO –letras a), b), c), d), e) e f) do artigo 177.1 da LXO–. Porén, con excepción das figuras de responsabilidade contable contidas nas letras a), b) e c) deste precepto, que non introduciron modificacións respecto do texto anterior (só ao compromiso de gastos e ordenación de pagamentos sen crédito suficiente para realizalos ou con infracción legal engadíuselle a liquidación de obrigas), o devandito precepto presenta notables innovacións.

Por unha parte, cómpre ter en conta que comprometer gastos, liquidar obrigas e ordenar pagamentos sen crédito suficiente –letra c) do artigo 177.1 da LXO–, que son supostos claros de responsabilidade contable, son actos que poden responder a efectivos créditos contra a Facenda estatal ou contra a entidade do sector público de que se trate, aínda que no teñan a necesaria cobertura orzamentaria. Daquela, a responsabilidade contable –cifrada conforme ao artigo 176 da LXO no importe dos danos e perdas que sexan consecuencia dos actos ou resolucións adoptados– non ten por que coincidir co exacto importe deses compromisos de gasto, liquidación de obrigas ou ordes de pagamento, sobre todo se temos en conta que, pola contra, podería producirse un enriquecemento indebido ou sen causa da Administración afectada. Por outro lado, dar lugar a pagamentos indebidos ao liquidar obrigas ou ao expedir documentos en virtude de funcións encomendadas converteuse en “*dar lugar a pagamentos reintegrables de conformidade co establecido no artigo 77 desta Lei*”, isto é, dar lugar tanto aos propiamente pagamentos indebidos (que son

os realizados por erro material, aritmético ou de feito a favor de persoa en quen non concorra dereito ningún de cobramento fronte á Administración con respecto ao dito pagamento ou en contía que exceda da consignada no acto ou documento que recoñeceu o dereito do acredor e que orixinan no precepto a obriga inmediata de restitución, conforme aos procedementos regulamentariamente establecidos) como aos actos dos que se deriven reintegros distintos dos anteriores, cuxa revisión se realizará de acordo co procedemento de revisión de oficio de actos nulos ou anulables previsto na LRX-PAC ou de conformidade cos procedementos específicos de reintegro establecidos nas normas reguladoras dos distintos ingresos segundo a causa que determine a súa invalidez (artigo 77 da LXO).

Interesa non perder de vista, respecto desta figura de dar lugar a pagamentos reintegrables (artigo 177.1.d, en relación co artigo 77 da LXO), que o perceptor dun pagamento indebido total ou parcial, aínda que está obrigado á súa restitución conforme antes se apuntou e como dispón o artigo 77.2 da LXO, pode recorrer en vía administrativa –e, de ser o caso, xurisdiccional contencioso-administrativa– a resolución do ordenador de pagamentos que a dispoña. Do mesmo modo, a revisión dos actos dos que se deriven outros reintegros que, como tamén se dixo, haberá de efectuarse de acordo cos procedementos de revisión de oficio de actos nulos ou anulables regulados na LRX-PAC ou cos procedementos específicos de reintegro establecidos nas normas reguladoras dos distintos ingresos, pode ser igualmente recorrida en ambas as dúas vías: na administrativa e, se esta non prospera, na xurisdiccional contencioso-administrativa. Con iso ábrese a posibilidade de que o suposto de responsabilidade contable que supón dar lugar a eses pagamentos reintegrables se faga efectivo antes de que as correspondentes resolucións de reintegro adquiriran firmeza en virtude do establecido no artigo 180.2 da LXO [avocación polo Tribunal de Contas de conformidade co artigo 41.1 da súa Lei orgánica e 3.e) da súa Lei de funcionamento ou de revisión ante a Sala de Xustiza do Tribunal de Contas consonte co disposto no artigo 180.2, último parágrafo, da LXO e artigo 54.1.a) da Lei de funcionamento do Tribunal de Contas] co resultado de que, se as ditas impugnacións conducen á anulación dos correspondentes acordos de restitución por non ser indebido o pagamento ou por non ser desaxustado a dereito o acordo que dera lugar ao reintegro, desaparecería o orzamento necesario para a esixencia da responsabilidade contable. Nesas situacións sería conveniente que esta esixencia –a da responsabilidade contable, enténdese– esperara á firmeza desas posibles impugnacións sempre que isto fora compatible coa necesidade de evitar a prescrición das citadas responsabilidades (disposición adicional 3ª da Lei de funcionamento do Tribunal de Contas).

Polo exposto, esta nova redacción precisou, sen dúbida, o contorno do tipo de infracción respecto da anterior fórmula –por certo, de non moi claro entendemento– pero tamén reduciu o seu ámbito de aplicación, aínda que é preciso recoñecer que dentro do tipo aberto do actual apartado f) do artigo 176 da LXO segue estando comprendido calquera pagamento indebido, xa sexa ao liquidar obrigas, xa ao expedir documentos en virtude de funcións encomendadas.

Ademais, desapareceu do elenco de infraccións “*non render as contas regulamentariamente esixidas ou presentalas con graves defectos*”, que constituía a figura da letra e) do artigo 141.1 da LXO anterior, e a e) do mesmo precepto quedou ampliada á non xustificación do investimento dos fondos a que se refire a Lei xeral de subvencións –Lei 38/2003, de 17 de novembro–.

Con respecto á desaparición como suposto de responsabilidade contable da non rendición de contas ou da súa rendición gravemente defectuosa, cómpre facer constar que, sen prexuízo da aplicación a este caso do tipo aberto do artigo 177.1.f) da LXO, ao ter que relacionarse esta figura coa obriga de renderlle contas ao Tribunal de Contas que establecía o artigo 128 da LXO anterior e que seguen establecendo os artigos 137, 138 e 239 da LXO vixente, a infracción específica de omisión do deber de render adecuadamente contas estaba suxeita ao réxime establecido na lei orgánica do dito Tribunal –Lei 2/1982, de 12 de marzo–, en particular ao disposto no artigo 42, apartados 2 e 3, e á necesidade de requirimento cominatorio que aquel ha realizar ao titular dunha conta que incumpriu o seu deber de rendición. Polo tanto, e sen prexuízo, como se dixo antes, da súa non só posible senón segura integración na figura da letra f) do artigo 177.1 da LXO, a súa supresión como tipo autónomo de infracción non resulta ilóxica.

3.2. EXAME PARTICULARIZADO DA FIGURA DE RESPONSABILIDADE CONSISTENTE NA FALTA DE XUSTIFICACIÓN DOS FONDOS RECIBIDOS EN CONCEPTO DE SUBVENCIÓN

3.2.1. Presentación da cuestión

Maior dificultade atopa o suposto infractor constituído pola falta de xustificación dos fondos a que se refire a Lei xeral de subvencións –Lei 38/2003, de 17 de novembro (letra e) do artigo 177.1 da LXO–.

En efecto, así como a falta de xustificación do investimento dos fondos correspondentes a anticipos de caixa fixa, fondos de manobra e pagamentos por xustificar non variou substancialmente da regulación anterior, que estaba contida nos artigos 79 e 80 do antigo texto refundido e que actualmente se inclúe nos artigos 78 e 79 do novo, a remisión á Lei xeral de subvencións do ano 2003 presenta unha maior complexidade; e iso por unha variada serie de causas.

En primeiro lugar, pola mesma dispersión que presenta o tema das subvencións no aspecto normativo. É dicir, esta materia non só pode examinarse desde a perspectiva que ofrece a actual Lei 38/2003 senón incluíndo a gran multiplicidade que presenta a regulación das subvencións. É certo que a nova LXO só se refire á Lei xeral de subvencións acabada de citar, pero tamén o é que os criterios que se adopten a este respecto deberán ser extensivos ás diferentes manifestacións desa realidade subvencional.

Así, e sen ánimo exhaustivo, existe o condicionamento do dereito comunitario europeo ao outorgamento de axudas polos distintos Estados contido nos actuais artigos 87, 88 e 89 da versión consolidada do Tratado constitutivo da Comunidade Europea (de 25 de marzo de 1957), segundo as modificacións introducidas polos Tratados de Maastricht (de 7 de febreiro de 1992), de Amsterdam (de 2 de outubro de 1997) e de Niza (de 26 de febreiro de 2001), que na versión orixinal do Tratado constitutivo da Comunidade Económica Europea constituían os artigos 92, 93 e 94. Tamén haberán de ser tidas en conta as normas sobre procedemento administrativo contidas na Lei 30/1992, de 26 de novembro –LRX-PAC–, fundamentalmente nos seus artigos 35 a 119 e 127 a 138; as da vixente LXO –Lei 47/2003–, artigos 82 a 86 e 140 a 142, e as determinacións da responsabilidade contable dos artigos 176 a 180 da propia Lei e das Leis orgánicas 2/1982 e 7/1988 (de 21 de maio e de 5 de abril, respectivamente) de funcionamento do Tribunal de Contas (artigos 38 a 43 da primeira e 45 a 87 da segunda); e, por último, as leis de incentivos rexionais para a corrección de desequilibrios económicos interterritoriais –Lei 50/1985, de 27 de decembro– co seu desenvolvemento regulamentario plasmado no Real decreto 1535/1987, de 11 de decembro; de réxime electoral xeral –Lei orgánica 5/1985, de 19 de xuño– para as subvencións electorais (artigos 121 a 153, 174, 175, 192, 193, 201, 226 e 227); a Lei orgánica 3/1987, de 2 de xullo, sobre financiamento dos partidos políticos, en canto ás subvencións para o financiamento deses partidos; e os Regulamentos do Congreso dos Deputados (artigos 23 a 29 e 99), de 10 de febreiro de 1982, e do Senado (artigos 27 a 34); o Texto refundido de 3 de maio de 1994, respecto das subvencións dos grupos parlamentarios das Cortes Xerais, aínda que as tres últimas (electorais, de financiamento dos partidos políticos e dos grupos parlamentarios) están excluídas do ámbito de aplicación da vixente Lei xeral de subvencións. De todas as formas, esta última norma –a Lei xeral 38/2003, de 17 de novembro– mellorou considerablemente a xestión e o seguimento e control das subvencións, así como a súa transparencia e fixo posible, en definitiva, unha mellor fiscalización da materia polo Tribunal de Contas e tamén de esixencia de responsabilidades contables tanto pola Administración como polo dito Tribunal, e un mellor control xurisdiccional pola orde contencioso-administrativa.

En segundo termo, pola intensa interdependencia e, á vez, dificultade de deslindamento competencial que poden presentar –moitas veces solapándose– as competencias que ten que exercer o Tribunal de Contas e as que ten que desempeñar a xurisdición contencioso-administrativa.

Explícome. O artigo 180 da LXO veu clarificar o deslindamento competencial entre a xurisdición contable e a contencioso-administrativa que estaba insinuado nos artigos 143 e 144 do Texto refundido (o do ano 1988) vixente con anterioridade. En efecto, así como en este último, ao lado do suposto do apartado a) do número 1 do artigo 141, é dicir, do suposto de “*ter incorrido en alcance ou malversación na administración dos fondos públicos*”, en que se lle atribúe directamente ao Tri-

bunal de Contas a competencia para esixir a responsabilidade “*mediante o oportuno procedemento de reintegro de conformidade co establecido na súa lexislación específica*” (antigo artigo 143 da LXO), nos restantes casos –supostos das letras b), c), d) e f) do artigo 141.1 da anterior Lei– a responsabilidade había de esixirse en expediente “administrativo” –é dicir, instruído pola Administración– seguido ao interesado (antigo artigo 144), agás que o Tribunal de Contas, ao que se lle debía dar coñecemento para os efectos do artigo 41.1 da súa Lei orgánica, exercitara a facultade de avocación recoñecida neste precepto, en cuxo caso, loxicamente, o expediente se instruía e tramitaba por e ante o referido Tribunal. Pero a LXO non dicía nada acerca de que órgano xurisdiccional era o competente para coñecer a impugnación xurisdiccional desas responsabilidades contables determinadas en vía administrativa. Había que acudir, como axiña puxo de relevo o auto da Sala de Apelación do Tribunal de Contas de 12 de decembro de 1986, ao artigo 41.2 da Lei orgánica 2/1982 para concluír, como este precepto establece claramente, que “*as resolucións que se diten pola Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recorribles ante o Tribunal de Contas e resoltas pola sala correspondente*”. Hoxe, porén, a nova LXO (artigo 180) conserva a mesma regulación que antes estaba contida nos artigos 143 e 144 do Texto refundido do ano 1988, pero engade no último parágrafo do citado artigo 180.2 que “*a dita resolución [refírese á administrativa de fixación de responsabilidades contables] será recorrible ante a Sala de Xustiza do Tribunal de Contas no prazo de dous meses contados desde o día seguinte ao da súa notificación*”.

Pois ben, é precisamente este artigo –o actual artigo 180 da LXO– o que formula as dificultades que afectan ao deslindamento competencial en materia de esixencia de responsabilidades contables por falta de xustificación dos fondos recibidos en concepto de subvención. E é que, entre as causas de reintegro –da subvención, enténdese–, se atopa –artigos. 37.1.c) da Lei xeral de subvencións, Lei 38/2003, de 17 de novembro– o “*incumprimento da obriga de xustificación ou a xustificación insuficiente, nos termos establecidos no artigo 30 desta Lei [que regula un minucioso réxime de xustificación para cada situación] e, de ser o caso, nas normas reguladoras da subvención*”, e é concretamente esa falta de xustificación a que constitúe unha figura de responsabilidade que, aínda que pode instruírse e determinarse administrativamente, ha de acabar, se se impugna, no ámbito competencial da xurisdición contable conforme co establecido, conforme se viu, no artigo 180 da vixente LXO.

3.2.2. A competencia da xurisdición contencioso-administrativa e o seu deslindamento da xurisdición contable

Ante esta formulación, cal é, daquela, o papel que pode desenvolver a xurisdición contencioso-administrativa no axuizamento das resolucións de reintegro adoptadas pola Administración?

Tradicionalmente, a xurisdición contencioso-administrativa veu entendendo das impugnacións de resolucións administrativas de reintegro do importe da subvención por falta de cumprimento das súas condicións, dado que constitúe unha técnica de fomento de determinadas actividades de interese xeral de xenuína natureza modal. Vallan como exemplo, por non citar máis que algúns dos máis recentes, os supostos aos que responden as sentenzas do Tribunal Supremo de 13 de xaneiro de 2003 (Aranzadi 341) e de 12 e de 18 de maio de 2004 (Aranzadi 2845 e 3519). Algunhas sentenzas, tamén do TS, abordaron a compatibilidade entre a xurisdición contencioso-administrativa e a contable neste punto. Se cadra a máis expresiva sexa a STS de 21 de xullo de 2004 (Aranzadi 6736), na que se axuizaba a adecuación a dereito dunha sentenza da Sala do Contencioso-Administrativo dun Tribunal Superior de Xustiza que desestimara o recurso interposto por un concello contra unha resolución do INEM na que se lle impoñía a aquel a obriga de reintegrar a totalidade do importe dunha subvención outorgada para o financiamento dunha escola taller *por non ter xustificado debidamente o investimento do seu importe*.

Destá prolixa pero, á vez, interesante sentenza que acabou estimando o recurso de casación formulado polo concello por abuso de xurisdición e por denegación indebida de proba, interesa destacar que o Tribunal de Contas seguira o procedemento de reintegro por alcance contra o mesmo concello e por razón da mesma subvención e a súa falta ou insuficiente xustificación, procedemento este que rematara por auto de sobresemento no que se concretou unha cifra de reintegro considerablemente menor cá do importe da subvención. Cómpre destacar, tamén, que no recurso de casación que a sentenza indicada resolveu o concello aduciu, en canto o que aquí importa e como xa se dixo, abuso de xurisdición, por canto no seu criterio se trataba dun asunto en que a orde contencioso-administrativa carecía de xurisdición por corresponderlle esta ao Tribunal de Contas, que ditara xa a resolución no correspondente expediente de reintegro por alcance; que o representante legal da entidade do sector público prexudicada (INEM) se conformara con respecto á resolución de sobresemento do expediente de reintegro e, por último, que o cuestionado non era outra cousa senón a valoración dos efectos que o auto de sobresemento adoptado polo Tribunal de Contas podía ter no proceso contencioso-administrativo seguido sobre o reintegro da subvención recibida polo concello.

Resulta conveniente, logo desta sumaria simplificación da formulación, reproducir a argumentación a este respecto desta STS de 21 de xullo de 2004, no seu F.X. 10º: *“Sentado todo o anterior, temos que valorar os efectos que o auto de sobresemento adoptado polo Tribunal de Contas o 11 de outubro de 2001, é dicir, con anterioridade a pronunciarse a sentenza do Tribunal Superior de Xustiza de Andalucía con sede en Granada o 28 de xaneiro de 2002 (JUR 2002, 98550) obxecto do presente recurso de casación, despreza na causa seguida ante esta orde xurisdiccional nun procedemento de reintegro parcial de subvención.*

Non podemos descoñecer o efecto prexudicial do pronunciamento da xurisdición contable arquivando un procedemento de reintegro por alcance logo do co-

rrespondente sobresemento xa que, no caso contrario, podería producirse un claro enriquecemento inxusto do INEM na contía de 5.542.663 pesetas.

Debemos, pois, acoller o motivo de casación reputando exceso de xurisdición o coñecemento polo Tribunal de instancia do procedemento de reintegro de subvención que se refire á suma de 5.542.663 pesetas.

Porén, ese pronunciamento non podemos estendelo ao resto do importe reclamado por canto, aínda que en ambos os dous procedementos –o de alcance contable e o de reintegro de subvencións– o suxeito ou entidade contra quen se dirixa debe xustificar adecuadamente o destino dos fondos para evitar aqueles, o certo é que existe unha substancial diferenza.

A súa delimitación é complexa ante a ausencia de ningunha regulación legal tomando en consideración a tramitación paralela dun procedemento administrativo de reintegro de subvencións contra os órganos dunha determinada Administración e a instrución dunha causa de responsabilidade contable por alcance dirixida contra un suxeito presunto responsable do alcance en discusión, aínda que ten elementos definitivos distintos. Así e todo, comparten o mesmo principio da carga probatoria que actualmente regula a LAC 1/2000, de 7 de xaneiro (RCL 2000, 34, 962 e RCL 2001, 1892), no seu artigo 217, por canto a responsabilidade patrimonial arredor da que xira a xurisdición contable se desenvolve baixo iguais principios que en materia de reintegro de subvencións.

Resumindo:

a) O procedemento de reintegro de subvencións, cuxa legalidade examina esta orde xurisdicional, só esixe o incumprimento polo beneficiario da obriga de xustificación do destino da subvención. Por iso, a resolución acordando a procedencia sobre a devolución dos fondos entregados é adoptada polo órgano que concedeu a subvención – neste caso o INEM– coa expresión motivada das causas obxectivas que a orixinan. Estamos, pois, ante un puro acto administrativo cuxa anulación, de ser o caso, incumbe exclusivamente á xurisdición contencioso-administrativa. Incumbirá ao ente subvencionado probar o adecuado destino dos fondos recibidos, mentres o ente subvencionador estará gravado coa carga de probar o incumprimento das obrigas legalmente establecidas.

b) Mentres, o proceso de responsabilidade contable ten como requisito ineludible que o menoscabo de fondos se produza por dolo, culpa ou neglixencia grave do suxeito ou entidade receptora da subvención. Polo tanto, a sentenza condenatoria respecto do alcance de fondos ou, se é o caso, outra resolución que supoña a terminación do proceso, coma o auto de sobresemento, será ditada polo Tribunal de Contas como xurisdición responsable do axuízamento contable, co razoamento motivado acerca da concorrencia daquel dolo, culpa ou neglixencia grave. É dicir, require a concorrencia dunha causa absolutamente subxectiva como é a realización dunha conduta con conciencia e vontade ou unha omisión grave. O fin último é a eliminación do prexuízo económico causado ao outorgante da subvención

transferindo a responsabilidade ao causante sen incidencia ningunha sobre o acto administrativo do que poida traer causa fiscalizable ante esta orde xurisdiccional. Tamén as partes deberán achegar ao proceso o material probatorio pertinente”.

Parece claro, pois, que a falta de xustificación dos fondos recibidos en concepto de subvención pode provocar dous procedementos independentes: un de reintegro por alcance (e a este respecto convén lembrar a definición de alcance contida no artigo 72.1 da Lei de funcionamento do Tribunal de Contas, é dicir, “*o saldo debedor «injustificado» dunha conta ou, en termos xerais, a ausencia de numerario ou de «xustificación» nas contas que deban render as persoas que teñan ao seu cargo o manexo de fondos ou efectos públicos, posúan ou non a condición de titulares de conta ante o Tribunal de Contas*” e, outro, o de reintegro da subvención por incumprimento da obriga de xustificar ou a xustificación insuficiente, que se inclúe na actual Lei xeral de subvencións, concretamente no seu artigo 37.c), e que conclúe coa resolución do procedemento de reintegro ao que se refire o artigo 41 da propia Lei, cuxo apartado 5 prevé expresamente que “*poñerá fin á vía administrativa*”.

Ha de entenderse, polo tanto, que se esta resolución é, como di a sentenza comentada, un “*puro acto administrativo cuxa anulación, de ser o caso, incumbe exclusivamente á xurisdición contencioso-administrativa*” (vid. a transcripción anterior do F.X. 10º da Sentenza), a competencia para a súa adopción non lle corresponderá ao Tribunal de Contas.

Porén, ao chegar a este punto, o TS, como tamén se viu (F.X. 10º da Sentenza), senta como conclusión que non podía “*descoñecer o efecto prexudicial do pronunciamiento da xurisdición contable arquivando un procedemento de reintegro por alcance logo do correspondente sobresemento, xa que, en caso contrario, podería producirse un claro enriquecemento inxusto do INEM na contía de 5.542.663 pesetas*”, e que, por conseguinte, debía “*acoller o motivo de casación reputando exceso de xurisdición o coñecemento polo Tribunal de instancia do procedemento de reintegro de subvención «no que se refire á suma de 5.542.663 pesetas»*”, xa que ese pronunciamiento non podía estenderse respecto do resto do importe reclamado –isto é, o importe da subvención–, “*por canto, aínda que en ambos os dous procedementos –o de alcance contable e o de reintegro de subvencións– o suxeito ou entidade contra quen se dirixa debe xustificar adecuadamente o destino dos fondos para evitar aqueles, o certo é que existe unha substancial diferenza*”, diferenza esta que se concreta, seguindo o razoamento da sentenza (os dous apartados a) e b), do resumo con que termina o tan repetido F.X. 10º), en definitiva en que, así como o procedemento de reintegro de subvencións –o da Lei xeral 38/2003, artigos 41 e seguintes– “*só esixe o cumprimento polo beneficiario da obriga de xustificación do destino da subvención*” –en palabras da sentenza, máis ben da xustificación das condicións impostas e da consecución dos obxectivos previstos no acto de concesión, nas do artigo 30 da Lei–, o procedemento de responsabilidade contable “*ten*

como requisito inescusable que o menoscabo de fondos se produza por dolo, culpa ou negligencia grave do suxeito ou entidade receptora da subvención”.

A diferenza é, desde logo, bastante sutil, porque en suma depende dunha apreciación subxectiva que, desde logo, quedará sempre en mans do Tribunal de Contas, dado que os danos e perdas que este concrete en concepto de responsabilidade contable –materia da súa exclusiva competencia– deberán repercutir de maneira prexudicial, e con prexudicialidade absoluta, no procedemento de reintegro da subvención que abraza a Administración sobre a base das causas de reintegro que recolle o artigo 37 da Lei xeral do ano 2003, minorando en todo caso o reintegro da subvención. Este é o sentido que, na sentenza do TS comentada, ten a estimación parcial do abuso xurisdiccional que o concello condenado ao reintegro da subvención formulara ao abeiro do artigo 88.1.a) da Lei xurisdiccional contencioso-administrativa vixente –Lei 29/1998, de 13 de xullo–.

Polo demais, a sentenza estima igualmente o motivo casacional de infracción das normas que rexen os actos e garantías procesuais produtor de indefensión, tamén articulado polo concello ao abeiro do artigo 88.1 c) da Lei xurisdiccional acabada de mencionar, por canto aparecía acreditada a limitación do dereito a utilizar os medios de proba pertinentes para a súa defensa (artigo 24.2 da CE) en relación coa diferenza resultante entre a cantidade de 53.493.391 pesetas reclamadas pola Administración Central e a cifra de 5.542.663 pesetas respecto da que houbo pronunciamiento expreso, como xa se dixo, da xurisdición contable.

4. RECAPITULACIÓN

As consideracións que preceden xustifican que se faga referencia ás condicións básicas que han concorrer na existencia de responsabilidades contables e que, por conseguinte, se desenvolvan algunhas das ideas que se apuntan no apartado 2 deste traballo.

Non se trata de reproducir aquí toda a doutrina que comezou a elaborarse no Tribunal de Contas antes da aparición da súa Lei de funcionamento e que, entre outras resolucións, se plasmou nas indicadas no dito apartado 2; tampouco de facer mención aos múltiples traballos doutrinarios que, ao fío desa mesma doutrina e logo da caracterización da xurisdición e responsabilidade contable na referida Lei de funcionamento, serviron para centrar esta fundamental competencia do Tribunal de Contas –a do axuizamento contable, enténdese– e para facilitar a súa convivencia coas catro ordes xurisdiccionais definidas no artigo 9.1 da Lei orgánica do poder xudicial, principalmente coa contencioso-administrativa. Pero cómpre lembrar algúns conceptos básicos que logo foron utilizados para o labor de deslindamento competencial pola xurisprudencia, como se viu que fixo a STS de 21 de xullo de 2004.

Para iso, e por seguir a doutrina da STS, Sala 3ª, de 7 de xuño de 1999 (Aranzadi 6128), que, se cadra, entre as moitas recaídas acerca da extensión e dos límites

da xurisdición contable, sexa a máis comprensiva e sistematizadora, cómpre destacar a doutrina que declara no seu F.X. 2º: “...*tampouco pode a responsabilidade contable identificarse, de modo necesario, coa responsabilidade civil ou a responsabilidade patrimonial en que poidan incorrer, fronte á Administración, quen, sen estaren vinculados ao servizo daquela ou estándoo pero non tendo ao seu cargo o manexo de bens ou fondos públicos, causen danos a estes, ben directamente, ben determinando a obriga da Administración de indemnizar a terceiros. Nestes casos, non se estará ante suposto ningún de responsabilidade contable senón ou ante unha situación de «responsabilidade civil fronte á Administración Pública», para cuxa determinación, e a falta dun precepto legal que a habilite, haberá de acudir á xurisdición civil como calquera outro suxeito de dereito, ou ante un caso, tamén, de responsabilidade de autoridades e persoal ao servizo da Administración, respecto de cuxa determinación esta última estará non só habilitada senón obrigada a teor do establecido no artigo 145.3 da Lei 30/1992, de 26 de novembro, de réxime xurídico das Administracións Públicas e do procedemento administrativo común, segundo a nova redacción recibida da Lei 4/1999, de 13 de xaneiro. Nestes casos, a resolución declaratoria pon fin á vía administrativa –artigo 145.4– e, consecuentemente –artigo 25.1 da Lei da xurisdición contencioso-administrativa en vigor–, é impugnabile mediante o oportuno recurso contencioso-administrativo e non é materia, polo tanto, da competencia da xurisdición contable. É por todo iso polo que, malia os «aparentes» termos de xeneralidade con que vén concibida a responsabilidade contable no artigo 38.1 da Lei orgánica 2/1982, o seu alcance, por forza da lóxica e por respecto á exclusividade no exercicio xurisdiccional que a Constitución reconece ás distintas ordes da xurisdición ordinaria –artigo 117.3– en relación coa competencia atribuída á contencioso-administrativa nos artigos 9.3 e 24 da Lei orgánica do poder xudicial e na Lei 29/1998, de 13 de xullo, reguladora da dita xurisdición, non pode traspasar o tipo de responsabilidade que xurda das «contas» que, no sentido máis amplo, deban render quen manexen ou administren fondos ou efectos públicos e derive dunha infracción que, así mesmo, poida ser cualificada de contable, tal e como esixen os artigos 15.1 da tan repetida Lei orgánica 2/1982 –«o axuízamento contable, como xurisdición propia do Tribunal de Contas, exércese respecto das contas que deban render quen recaden, interveñan, administren, cuestionen, manexen ou utilicen bens, fondos ou efectos públicos»–, e como con toda claridade expresa o artigo 49 da Lei de funcionamento de 5 de abril de 1988, singularmente o que xurda das infraccións tipificadas nos artigos 140 e seguintes –sobre todo no 141– da Lei xeral orzamentaria, Texto refundido de 23 de setembro de 1988, cuxo coñecemento, por vía directa ou por avocación, corresponde ao Tribunal de Contas –artigos 143 e 144 da referida Lei xeral, en relación co artigo 41.1 da Lei orgánica 2/1982–»”.*

E igualmente, e en canto á compatibilidade entre as xurisdicións penal e contable, a que tamén declara no referido F.X. 2º: “...os artigos 18.1 e 49.3 das Leis or-

gánica e de funcionamento mencionadas recoñécena ao establecer que «a xurisdición contable é compatible respecto [duns mesmos feitos] co exercicio da potestade disciplinaria e coa actuación da xurisdición penal», que «cando os feitos fosen constitutivos de delito, a responsabilidade civil será determinada pola xurisdición contable no ámbito da súa competencia» –artigo 18 da LO 2/1982– e que «cando os feitos fosen constitutivos de delito... o xuíz ou tribunal que entendese da causa se absterá de coñecer sobre a responsabilidade contable nacida deles, trasladando ao Tribunal de Contas os antecedentes necesarios para os efectos de que este concrete o importe dos danos e perdas causados nos fondos ou efectos públicos» –artigo 49.3 da LFTC–”.

“Esta compatibilidade, que está, ademais, sustentada na existencia de conceptos autónomos de responsabilidade contable desvinculados dos tipos penais que puideran cualificarse de paralelos ou homólogos –pénsese, v. gr., nos conceptos de alcance ou de malversación, «para os efectos desta Lei», é dicir, da de funcionamento, non, polo tanto, para os efectos xerais que puideran englobar os penais, artigo 72 da aludida norma–, ten, desde logo, os seus límites e non pode dar lugar á posibilidade... de que «uns mesmos feitos» poidan existir ou non segundo se aprecien pola xurisdición penal ou pola contable, ou viceversa, ou poidan ser cualificados en ambas as dúas sedes de modo diferente e mesmo contraditorio”.

“En primeiro lugar, haberá que xogar, neste punto, a delimitación negativa da competencia da xurisdición contable á que se refire o artigo 16 da Lei orgánica 2/1982 que, para evitar a mencionada contradición e en canto agora interesa, en consonancia ademais co establecido nos artigos 10 a 14 e 16 da Lei de axuízamento criminal e 9.3 e 23 da Lei orgánica do poder xudicial, exclúe do seu coñecemento «os feitos constitutivos de delito ou falta». É precisamente para este caso para o que está establecido o artigo 18.2 da primeira das leis citadas, anteriormente transcrito, no que se lle dá cumprimento ao clásico principio «le criminel tient le civil en état» –artigos 114 e hoxe 40 das Leis de axuízamento criminal e de axuízamento civil, respectivamente– e, á vez, se reserva a competencia da xurisdición contable á determinación da responsabilidade civil xurdida do delito. Con outras palabras: no caso de que uns mesmos feitos constituían delito e suposto de responsabilidade contable, será a xurisdición penal a que prevaleza en materia de determinación da existencia ou da inexistencia daqueles e da súa autoría, determinación que haberá de respectarse en sede de xurisdición contable, o mesmo que a xurisdición penal deberá absterse de determinar a responsabilidade civil «ex delicto» na medida en que esta coincida coa responsabilidade contable e non a exceda dentro da extensión con que se recolle aquela no artigo 110 do novo Código penal. En calquera circunstancia, pois, incluída a de feitos susceptibles de integrar suposto de responsabilidade contable e de responsabilidade penal, a determinación da primeira, con respecto á concreción de feitos e responsabilidades criminais que efectuara a segunda, corresponderalle ao Tribunal de Contas. Non outra cosa se

desprende, con claridade, do artigo 16 e dos antes analizados artigos 17.2 e 18 da Lei orgánica 2/1982 e 49.2 e 3 da 7/1988, de funcionamento do propio Tribunal”.

“En segundo termo, cando uns mesmos feitos mereceran axuízamento penal e, á vez, integraran un suposto de responsabilidade contable, se a xurisdición penal terminara a súa actuación sen declaración definitiva de inexistencia dos feitos e sen especificación de responsabilidades penais, a xurisdición contable, en consonancia coa súa natureza de xurisdición necesaria, improrrogable, exclusiva e plena dentro do seu específico obxecto –artigo 17.1 da Lei 2/1982–, podería proceder con total independencia para determinar o suposto de responsabilidade determinante da súa competencia e, desde logo, a súa cuantificación a través dos procedementos propios da xurisdición contable á que fan mérito os artigos 49 e seguinte da Lei 7/1988, especialmente os regulados nos seus artigos 68 e seguintes –procedemento no xuízo das contas, procedemento de reintegro por alcance e expedientes de cancelación de fianzas, aínda que estes últimos, por razóns obvias, non son procedementos directamente dirixidos á determinación de responsabilidades contables–”.

O dito ata este momento, como facilmente se terá comprobado, non constitúe máis ca unha faceta dunha problemática –a delimitación conceptual da xurisdición contable e da responsabilidade contable– moito máis ampla, que só simplificando moito pode darse por resolta. Na medida en que poida suscitar análises máis completas dun tema, como o da xurisdición contable, capital para o Tribunal de Contas, dareime por satisfeito.