

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1241 Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude

Referencia: ISSAI-ES 200 e ISSAI-ES 400 y NIA-ES-SP 1240

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y  
aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 03/12/2020

---

<b>I. Introducción</b>	<b>1-5</b>
<b>II. Definiciones</b>	<b>6</b>
<b>III. Objetivos</b>	<b>7</b>
<b>IV. Riesgo de fraude</b>	<b>8-14</b>
<b>V. Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable</b>	<b>15-22</b>
<b>VI. Procedimientos cuando hay indicios de actos delictivos</b>	<b>23-32</b>
<b>Anexo 1 Actuaciones calificables de responsabilidad contable.</b>	
<b>Anexo 2: Resumen de los principales delitos de fraude y corrupción.</b>	

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta GPF-OCEX 1240 se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes. Por ejemplo: (ISSAI-ES 100; P5) significa que el párrafo en cuestión tiene su fundamento en el apartado 5 de la ISSAI-ES 100.

#### I. Introducción

1. El 27 de mayo de 2020 la Conferencia de presidentes de los órganos de Control Externo acordó que las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP) fueran aplicadas en las fiscalizaciones de los OCEX a partir del 1 de enero de 2021.

En esa fecha quedará derogada la *GPF-OCEX 1240 Responsabilidades del auditor en la fiscalización con respecto al fraude* aprobada el 18/11/2015, y será aplicable la presente guía.

2. Esta Guía práctica de fiscalización de los OCEX aclara y adapta a las características y circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA-ES-SP 1240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

**Para la adecuada comprensión y aplicación de esta guía, debe leerse tras la lectura de la NIA-ES-SP 1240 a la que no sustituye ni modifica.**

Las consideraciones establecidas en las ISSAI-ES 200 y 400 sobre el fraude están incorporadas a esta guía práctica.

Dadas las características de las fiscalizaciones de los OCEX, que tienen un componente muy importante de legalidad resulta preciso también conocer la GPF-OCEX 4000.

3. La NIA-ES-SP 1240 es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros y establece las obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, y en concreto detalla cómo deben aplicarse la NIA-ES-SP 1315 y la NIA-ES-SP 1330 para responder a los riesgos de incorrecciones materiales por causa de fraude.
4. Las responsabilidades del auditor del Sector Público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del Sector Público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del Sector Público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude. (NIA-ES-SP 1240; A6)

En general, las leyes reguladoras de los OCEX establecen obligaciones para fiscalizar e informar de aspectos relacionados con el cumplimiento de la normativa y con las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades o fraude que se hayan observado.

Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que notifiquen cualquier caso de falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno.

Los auditores del sector público han de tomar en consideración estas obligaciones suplementarias, y los riesgos de fraude conexos, al planificar y ejecutar la auditoría.

5. **Aunque el fraude no es el principal objetivo de una auditoría, las normas de auditoría exigen que el auditor lleve a cabo unos procedimientos específicos en relación con el fraude.**

## II. Definiciones

6. Esta sección proporciona algunas definiciones sobre el fraude, la corrupción y otros conceptos relacionados. Además, es importante conocer la distinción entre un presunto fraude/delito y un fraude/delito probado. A efectos de la GPF-OCEX se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

### *Abuso*

Se entiende por abuso toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en una actividad administrativa o comercial atendiendo a las circunstancias. El concepto también engloba los casos de utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales o de familiares o socios comerciales. El abuso no implica necesariamente la existencia de fraude o la infracción de leyes y regulaciones, de estipulaciones contractuales o de condiciones de concesión de subvenciones, sino que representa una desviación del concepto de decoro que está relacionado con los principios generales de la buena gestión financiera del sector público y de conducta de los servidores públicos.

### *Corrupción*

El concepto de corrupción no está claramente delimitado desde el punto de vista jurídico, pero se podría definir como abusar del poder para obtener un beneficio privado. Legalmente no tiene relevancia calificar un determinado comportamiento como corrupción, lo relevante es si puede clasificarse en algún tipo penal.

### *Error*

Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar. (NIA-ES-SP 1240; glosario).

### *Fraude*

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (NIA-ES-SP 1240;P11(c))

Se puede distinguir dos tipos principales de fraude:

- a) **Formulación fraudulenta de los estados financieros.** La formulación fraudulenta comprende inexactitudes intencionadas u omisiones de importes o de información en los estados financieros con objeto de engañar a los usuarios de los mismos. Esta irregularidad puede suponer, entre otros:
- Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos.
  - Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
  - Registro de operaciones ficticias.
  - Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.
- b) **Apropiación indebida y utilización irregular de activos.** La apropiación indebida de activos puede ser llevada a cabo de varias formas (incluyendo malversación de la recaudación, robo de activos tangibles o intangibles o provocando que la entidad pague por bienes o servicios no recibidos); a menudo es acompañada por registros o documentos falsos, engañosos, posiblemente creados para burlar controles y/o ocultar el hecho de la desaparición de los activos.

### *Factores de riesgo de fraude*

Son hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo. (NIA-ES-SP 1240 P11(b))

### *Incumplimiento*

Acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye necesariamente conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad. (NIA-ES-SP 1250 P11).

En una fiscalización cuando utilicemos el término incumplimiento tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales (incumplimiento de disposiciones legales); los incumplimientos incluyen también, por ejemplo, violaciones de las estipulaciones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones.

También suele utilizarse el término *irregularidad*.

### *Infracción*

El término infracción debe entenderse equivalente a “incumplimiento”. También es utilizado en diferente normativa administrativa, como por ejemplo en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

### *Responsabilidad contable*

Las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas definen el concepto de responsabilidad contable y ha sido progresivamente perfilado con posterioridad por la jurisprudencia, de acuerdo con la cual, para que una conducta pueda originar este tipo de responsabilidad será preciso que concurran todas las circunstancias siguientes:

- a) Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- b) Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
- c) Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos.
- d) El perjuicio para el erario público ha de ser consecuencia de una conducta dolosa, culposa o negligente grave.
- e) Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente.
- f) Relación de causalidad entre la infracción de la ley y el menoscabo.

Dentro del concepto genérico de responsabilidad contable se puede distinguir entre alcance, malversación de fondos públicos y otros supuestos. En el Anexo 1 pueden verse ejemplos de cada una de estas tipologías.

### *Delito*

Son acciones típicamente antijurídicas, culpables y punibles, tipificadas en el Código Penal. Los delitos, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial, por lo que, en caso de observarse indicios de su existencia, el auditor procederá según se indica en el apartado IV. En el Anexo 2 se señalan algunos ejemplos de tipos ilícitos.

### *Fraude/delito presunto y fraude/delito probado*

Fraude y delito son términos que se aplican a determinados hechos que han sido confirmados por un tribunal de justicia.

Los auditores deben, por lo tanto, aplicar el término “presunto fraude”, “sospecha de corrupción” o “indicios de delito o de responsabilidad contable” a cualquier serie de circunstancias que sugieran una actividad fraudulenta pero que todavía no han sido confirmadas como tal por las autoridades judiciales responsables.

### III. Objetivos

7. Los objetivos del auditor son: *(NIA-ES-SP 1240; P10)*
  - (a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude.
  - (b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas.
  - (c) Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

### IV. Riesgo de fraude

8. **El auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.** *(ISSAI 4000; P58)*
9. El auditor debe identificar y evaluar el riesgo de fraude y obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a los riesgos valorados mediante la formulación y la aplicación de las respuestas adecuadas. *(ISSAI 4000; P59)*
10. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que se hayan producido actos ilícitos, comprendido el fraude, que no puedan ser detectados por el auditor. El riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un fraude es mayor que el riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un error. El motivo es que el fraude puede implicar el uso de sistemas organizados diseñados para ocultarlo, la ausencia deliberada del registro de determinadas operaciones o la presentación de declaraciones erróneas e intencionadas al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser incluso más difíciles de detectar cuando van acompañados de connivencia. *(ISSAI 4000; P60)*
11. El auditor debe mantener una actitud de escepticismo profesional a lo largo de la auditoría y ser consciente del hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar un error pueden no serlo para detectar un fraude. *(ISSAI 4000; P61)*
12. En presencia de un presunto fraude, el auditor se asegurará de actuar adecuadamente en función del mandato de las EFS y las circunstancias que concurren. *(ISSAI 4000; P62)*
13. **La responsabilidad por la prevención y detección del fraude recae principalmente en la administración de la entidad mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención del fraude, normalmente no está diseñada para detectarlo.** *(ISSAI 4000; P63)*
14. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos. *(NIA-ES-SP 1240; P27)*

### V. Procedimientos cuando hay indicios de responsabilidad contable

#### En el trabajo de campo

15. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de responsabilidad contable, a la hora de concluir en los papeles de trabajo deberá documentarse si, a juicio del auditor, concurren las circunstancias requeridas señaladas en la definición dada anteriormente.

En el Anexo 1 se dan orientaciones sobre la interpretación de estas circunstancias y se exponen diversos ejemplos.

Si de acuerdo con la evidencia disponible concurren estas circunstancias se podrá concluir<sup>1</sup> que existen presuntos indicios de responsabilidad contable y el auditor solicitará informe a los servicios jurídicos para que confirme o no la conclusión previa. Si no se dispone de evidencia sobre la concurrencia de las seis circunstancias requeridas no puede concluirse que existen presuntos indicios de responsabilidad y no será preceptivo solicitar informe jurídico.

A la solicitud de informe se adjuntará la evidencia o antecedentes documentales del hallazgo y las bases de la conclusión a las que ha llegado el auditor jefe de equipo o el técnico de auditoría con el visto bueno del auditor.

16. Si la conclusión de los servicios jurídicos es negativa se modificará la conclusión de los papeles de trabajo añadiendo el criterio del informe jurídico.
17. Si la conclusión de los servicios jurídicos es positiva se incorporará el hallazgo al informe.
18. En la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias se debe ser especialmente cuidadoso<sup>2</sup> y aplicar lo previsto en la NIA-ES-SP 1230 La documentación de una auditoría. Se documentarán en los papeles de trabajo todos los informes que se recaben.
19. Al discutir con la dirección las conclusiones o el borrador previo de informe (antes de la fase formal de alegaciones) y abordar esta cuestión, se expondrán los hechos observados y las circunstancias presentes, pero sin anticipar la conclusión final sobre la posible existencia de presuntos indicios de responsabilidad contable a la que solo se podrá llegar tras el cuidadoso análisis de toda la evidencia disponible. Todas las respuestas obtenidas se documentarán en los papeles de trabajo.

### **Pronunciamiento sobre responsabilidad contable en los informes**

20. Determinados OCEX deben, de acuerdo con su normativa, recoger de forma expresa en el informe de fiscalización en el apartado de conclusiones de legalidad aquellos casos en los que se haya observado la existencia de presuntos indicios de responsabilidad contable, fraude o irregularidades, que es un elemento sustancial al concluir sobre el cumplimiento de la legalidad.

Cuando las presuntas situaciones de responsabilidad contable sean múltiples o extensas de describir y se hayan detallado en el apartado Fundamentos de la opinión con salvedades o en el interior del informe, se podrá utilizar un párrafo como el siguiente ejemplo:

“Se han observado varios hechos (véase párrafos x), y) y z) del apartado N) cuyas circunstancias concurrentes permiten concluir que reúnen los requisitos para considerar la posible existencia de indicios de responsabilidad contable y, en consecuencia, se pondrán en conocimiento del Tribunal de Cuentas con esa consideración.”

Si las circunstancias han aconsejado describir el hallazgo en una conclusión general, se añadirá un párrafo como el siguiente ejemplo:

“El hecho descrito en el párrafo anterior y las circunstancias concurrentes permiten concluir que reúnen los requisitos para considerar la posible existencia de indicios de responsabilidad contable y, en consecuencia, se pondrán en conocimiento del Tribunal de Cuentas con esa consideración.”

El párrafo descriptivo deberá incluir de forma sucinta, pero clara, las circunstancias esenciales del incumplimiento y exponiendo las razones por las que se ha considerado que existen posibles o presuntos

---

<sup>1</sup> Cuando en la conclusión se señale la existencia de posibles indicios de responsabilidad contable o fraude se describirá de forma clara el hallazgo de auditoría realizado, teniendo en cuenta los cuatro elementos de un hallazgo:

Criterio: *lo que debería ser* >>> la norma incumplida y la reguladora de la Responsabilidad Contable

Condición: *lo que es* >>> los hechos observados,

Causa: *la razón de que se dé la condición* >>> razones del incumplimiento

Efecto: *la naturaleza del posible impacto* >>> la responsabilidad y cuantificación del perjuicio económico si es posible

El auditor, utilizando el juicio profesional, decidirá el grado de desarrollo o detalle de cada uno de los cuatro elementos de un hallazgo, de acuerdo con los objetivos de la auditoría y las circunstancias.

<sup>2</sup> Dadas las dificultades de identificar supuestos indiciarios de responsabilidad contable en el Anexo 4 se dan orientaciones y ejemplos al respecto.

indicios de responsabilidad contable. Se procurará cuantificar el posible perjuicio a la administración observado, señalando, en su caso, el carácter de mínimo o estimado.

Los casos de incumplimiento en los que no se haya concluido sobre la existencia de presuntos indicios de responsabilidad contable, recibirán el tratamiento ordinario de incumplimiento o abuso.

21. De acuerdo con criterios de calidad los informes deben ser exactos (incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada), objetivos (equilibrados, sin sesgos, los hallazgos se sitúan en perspectiva y dentro de contexto), completos, convincentes, claros (fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades), concisos (no repetir innecesariamente los hallazgos realizados) y oportunos.
22. La utilización precisa de la terminología es muy importante puesto que la competencia jurisdiccional en cuanto a los procedimientos de responsabilidad contable corresponde únicamente al Tribunal de Cuentas, cuyas resoluciones en la materia son susceptibles de recurso ante el Tribunal Supremo.

## VI. Procedimientos cuando hay indicios de hechos delictivos

23. Aunque sólo un órgano judicial puede decidir si una operación concreta es ilegal, los auditores del sector público tienen la obligación de evaluar si las operaciones fiscalizadas resultan conformes o no con las leyes y los reglamentos aplicables. (*ISSAI 4100; P120*). Además, los OCEX están obligados a informar sucintamente de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado.
24. Por otra parte, los delitos, de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial, por lo que, en caso de observarse indicios de su existencia, el auditor procederá de acuerdo con la normativa interna de cada OCEX.
25. Cuando se hayan observado hechos que permitan ser considerados indicios de actuaciones delictivas (ver Anexo 2), a la hora de concluir en los papeles de trabajo deberá documentarse si, a juicio del auditor, concurren fundamentalmente las circunstancias requeridas.
26. **El auditor no es responsable de “probar” el fraude**, esto es tarea del Ministerio Fiscal<sup>3</sup>. El auditor solo es responsable de notificar casos de sospechas o indicios de fraude razonablemente fundadas; probar si las sospechas de fraude están bien fundamentadas es función de los fiscales. No obstante, debe evitarse poner de manifiesto sospechas gratuitas o infundadas.

El auditor no debe, por tanto, llevar a cabo actividades típicas de “investigación”, como por ejemplo, realizar procedimientos más extensos para determinar si el fraude que se presume se ha producido realmente. En especial, el auditor no debe intentar entrevistar a los sospechosos ni acusar a nadie, retener o eliminar documentos originales y no debe asumir ningún riesgo con su seguridad personal.

No obstante, sin solicitar documentos adicionales que no son estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos iniciales de auditoría, el auditor puede copiar cualquier documentación relevante que tenga disponible y debe tomar nota de las circunstancias en las que el fraude fue descubierto o se sospechó de la posible existencia de fraude.

Si al revisar el cumplimiento de la normativa, el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras.

27. En caso de sospecha fundada, basada en evidencia suficiente, pertinente y válida resultante de la fiscalización, de indicios de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal que pueda afectar a los intereses económicos del sector público, el auditor responsable del trabajo documentará el hallazgo de auditoría tal como se ha expuesto en el apartado III y solicitará **informe a los servicios jurídicos** para que confirme o no su conclusión previa al respecto.

A la solicitud de informe se adjuntará la evidencia o antecedentes documentales del hallazgo y las bases de la conclusión a las que ha llegado el auditor.

Si la conclusión de los servicios jurídicos es negativa se modificará la conclusión de los papeles de trabajo añadiendo el criterio del informe jurídico.

---

<sup>3</sup> Véase la sección 3, apartado d.3, de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

28. En la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias, se debe ser especialmente cuidadoso y aplicar lo previsto en la *NIA-ES-SP 1230: La documentación de una auditoría*. En el Anexo 2 se dan orientaciones sobre la interpretación de las circunstancias de posibles indicios de delito y se exponen diversos ejemplos.
29. Si hubiera sospechas de delito se comentará con los servicios jurídicos del OCEX la conveniencia de discutir el borrador previo de informe con la dirección. En caso afirmativo se expondrán los hechos observados y las circunstancias presentes, pero sin anticipar la conclusión final sobre la posible existencia de indicios de delitos a la que solo se podrá llegar tras el cuidadoso análisis de toda la evidencia disponible. Todas las respuestas obtenidas se documentarán en los papeles de trabajo.

*Consideraciones sobre los informes*

30. Si la conclusión de los servicios jurídicos es que existen indicios fundamentados en la evidencia disponible sobre la posible existencia de un delito, en la comunicación a la fiscalía se hará constar en qué apartados del Informe de fiscalización se describen los hechos y actuaciones que fundamentan la sospecha de indicios de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal, con el objeto de que la Fiscalía los valore y realice, en su caso, las actuaciones que procedan según su naturaleza.
31. Las comunicaciones que se dirijan a la Fiscalía, en virtud de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se realizarán de acuerdo con el procedimiento que cada OCEX tenga establecido.
32. A la hora de redactar el informe, y elegir la terminología a utilizar, es muy importante tener en cuenta que la determinación de si un acto o una situación constituye o no un delito es una cuestión jurídica que excede las atribuciones del OCEX. Por tanto, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, las sospechas de fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal recibirán en los informes el tratamiento ordinario de incumplimiento o abuso, sin hacer referencia al presunto delito, a menos que las circunstancias excepcionales exijan otra cosa<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Véase la sección 3, apartado d.5, de la Guía de auditoría sobre el fraude del Tribunal de Cuentas Europeo.

## Anexo 1: Actuaciones calificables de responsabilidad contable

La concreción sobre qué hechos o actuaciones reúnen todos los requisitos para poder considerarlos supuestos indiciarios de responsabilidad contable suele ser complicada. Por ello, en la descripción, documentación y conclusión sobre esta materia, dada su repercusión y posibles consecuencias se debe ser especialmente cuidadoso.

Los siguientes ejemplos pueden ayudar a clarificar alguna situación que se presente en las fiscalizaciones.

### 1. Requisitos de la responsabilidad contable

Para que exista responsabilidad contable deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1.1 Acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos
- 1.2 Vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate
- 1.3 Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos
- 1.4 Dolo, culpa o negligencia graves
- 1.5 Menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente
- 1.6 Relación de causalidad

### 2. El alcance, la malversación y las demás infracciones contables

En el **alcance** y en la **malversación**, el menoscabo de los fondos públicos, como elemento objetivo calificador de la responsabilidad contable, es consustancial a la infracción misma (la acción u omisión antijurídica y culpable se concreta *ab initio* en un daño a los caudales o efectos de que se trate) a diferencia de las demás infracciones contables en que, a menudo, nos encontramos ante conductas en contra de las leyes presupuestarias y/o contables, que serán o no generadoras de responsabilidad contable en función de que realmente hayan ocasionado un daño a los fondos públicos.

En la actualidad, la inmensa mayoría de las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en adelante SJTCu, tiene que ver con supuestos de alcance.

#### 2.1 Alcance

Los casos calificables de alcance son únicamente los que encajan dentro de la relación siguiente (artículo 72 de la LFTCu):

- Los saldos deudores injustificados de una cuenta.
- La falta de numerario.
- La falta de justificación en las cuentas de los cuentadantes.

#### 2.2 Malversaciones

El concepto de malversación de caudales o efectos públicos, como subespecie de la responsabilidad contable se establece en el artículo 72.2 de la LFTCu: *“se entenderá por malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo.”* De acuerdo con el anterior enunciado, las malversaciones, a efectos de la responsabilidad contable, comprenden los siguientes supuestos:

- La sustracción de caudales o efectos públicos.
- El consentimiento para que sea posible llevar a cabo la sustracción.
- La aplicación a usos propios o ajenos de los caudales o efectos públicos, por parte de la persona que los tenga a su cargo.

#### 2.3 Otros supuestos

El supuesto de infracción contable más claro que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas no asimilado al alcance es el de prescripción de derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que

regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. La Sentencia de la SJTCu 16/1999, de 30 de septiembre, ha declarado que la notificación de la liquidación tributaria es esencial en el procedimiento ya que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la obligación de satisfacer la deuda tributaria, quedando interrumpido el plazo de prescripción de la misma. Si no se ha notificado la liquidación, no ha nacido su obligación de pago y no se le podrá exigir el mismo por la vía de apremio. La omisión de la notificación de la liquidación debe calificarse de negligencia grave, ya que debió evitar el daño que el transcurso del tiempo, sin practicar correctamente la notificación, podía producir.

### **3. Causas de exención de responsabilidad**

- 3.1 La obediencia debida (principio de jerarquía).
- 3.2 El incumplimiento por otra persona de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito (artículo 39.2 LOTCu). El responsable porque otro incumple sus obligaciones no debe dejar de cumplir las suyas y agotar la diligencia.
- 3.3 Exime de responsabilidad subsidiaria la falta de medios personales y materiales para cumplir las correspondientes obligaciones, siempre que se pruebe por el presunto responsable (artículo 40.1 LOTCu). La falta de medios materiales y personales no autoriza a dejar de cumplir las propias obligaciones y agotar la diligencia.

**Anexo 2: Resumen de los principales delitos de fraude y corrupción<sup>5</sup>**

**a) Malversación de caudales**

El delito de malversación de caudales públicos del artículo 432 del Código Penal, castiga a la autoridad o al funcionario público que sustrajere o consintiere que un tercero con ánimo de lucro sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo.

Constituirían presupuestos de este delito, los siguientes<sup>6</sup>:

- La cualidad de funcionario público o autoridad del agente.
- Una facultad decisoria jurídica o detención material de los caudales o efectos, ya sea de derecho o de hecho, con tal de que en el primer caso en aplicación de sus facultades, tenga una efectiva disponibilidad material.
- Los caudales han de gozar de la consideración de públicos<sup>7</sup>.
- Sustrayendo o consintiendo que otro sustraiga dichos caudales, o lo que es lo mismo, apropiación sin ánimo de reintegro.
- Ánimo de lucro del sustractor o de la persona a la que se facilita la sustracción.

**b) Delito de fraude de subvenciones**

El delito de fraude de subvenciones del artículo 308 del Código Penal, sanciona al que obtenga subvenciones, desgravaciones o ayudas de las Administraciones públicas de más de ciento veinte mil euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido.

Tal como señala la STS NÚM. 2052/2002 de 11 de diciembre, la subvención es uno de los instrumentos a través de los cuales el Estado lleva a cabo su intervención en la economía y en general en la vida social.

Por ello, **hoy día nadie discute que el derecho penal debe ser el instrumento reactivo, para sancionar aquellas conductas que valiéndose de artificios o engaños, defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social** en las cantidades que el legislador ha estimado relevantes para imponer una sanción penal. La defraudación incide negativamente sobre el gasto público, lesionando gravemente el Estado Social y a los intereses generales, constituyendo además una conducta antisocial. Apareciendo justificada esta intervención del derecho penal,

---

<sup>5</sup> Extractado fundamentalmente de la SENTENCIA Nº 4/14 del TSJ de la CV de 27/05/2014.

El Consejo General del Poder Judicial tiene en su página web un [Repositorio de datos sobre procesos por corrupción](#), en el que se señala que “se consideran delitos relacionados con la corrupción a los efectos de este repositorio:

- Ordenación del territorio, urbanismo y patrimonio histórico. Arts. 320 y 322 CP
- Prevaricación de funcionarios públicos. Arts. 404, 405 y 408 CP
- Infidelidad en la custodia de documentos y violación de secretos. Arts. 413, 414, 415, 416, 417 y 418 CP
- Cohecho. Arts. 419, 420, 421 y 422 CP
- Tráfico de influencias. Arts. 428, 429 y 430 CP
- Malversación. Arts. 432, 433, 434 y 435 CP
- Fraudes y exacciones ilegales. Arts. 436, 437 y 438 CP
- Negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y de los abusos en el ejercicio de su función. Arts. 439, 441, 442 y 443 CP
- Corrupción en las transacciones comerciales internacionales. Arts. 286, 3º y 4º CP”

<sup>6</sup> Véase STS núm. 841/2013 de 18 de noviembre.

<sup>7</sup> Concepto penal de caudales públicos

Son caudales públicos cualquier clase de bienes, muebles y con valor económico, dinero, efectos negociables u otros bienes o derechos que forman el activo de un patrimonio público», incluyendo dentro de tal concepto todos los bienes muebles que se hallen integrados en el patrimonio del ente público, sin exclusión de ninguna clase (a excepción de los inmuebles) y se incluye dentro de la categoría de caudal o efecto todo capital, hacienda, patrimonio, fondo, cosa o bien de cualquier condición, incluyendo bienes muebles, dinero y valores negociables e incluso un sector de la jurisprudencia ha incluido hasta el valor resultante de la utilización de mano de obra al servicio de la Administración.

El carácter de efectos o fondos públicos les es reconocido por razón de su pertenencia a la Administración o por su adscripción, producida a partir de la recepción de aquellos por funcionario legitimado.

Se incluyen los fondos de entidades privadas pertenecientes a entes públicos (Sector Público).

**cuando concurren las condiciones siguientes: subvención pública a particulares; atribución patrimonial; carácter no devolutivo, y afectación a un fin.**

Pero el tipo penal exige además la concurrencia de un **falseamiento de las condiciones requeridas para su concesión o una ocultación de las condiciones que hubieran impedido su atribución**. Esto ha sido precisado por la STS núm. 523/2006 de 19 de mayo y 965/2007 de 12 de noviembre, señalando que **estas dos alternativas típicas son independientes**, es decir, ninguna de ellas depende de la comprobación de la otra. De ello se deduce que, una vez acreditada la desviación antijurídica de los fondos recibidos por la subvención, la cuestión de si, además, la subvención fue obtenida fraudulentamente se torna irrelevante.

Añadiendo la STS núm. 428/2001 de 19 de marzo, que ambos supuestos se configuran como delitos especiales. Así la primera modalidad lo es, por cuanto en la medida en que solicitante y beneficiario de una subvención, desgravación o ayuda tienen que coincidir, el tipo, solo puede realizarlo quien ha obtenido la subvención, desgravación o ayuda. Respecto a la segunda, también lo es, por cuanto solo puede ser cometido por quien previamente obtuvo la subvención.

### **c) Prevaricación administrativa**

El delito de prevaricación administrativa del artículo 404 del Código Penal, castiga a la autoridad o funcionario público, que a sabiendas de su injusticia, dicte una resolución arbitraria en un asunto administrativo de su incumbencia.

De acuerdo con el TS<sup>8</sup>, el delito de prevaricación tutela el correcto ejercicio de la función pública de acuerdo con los parámetros constitucionales (artículo 103 de la Constitución) que orientan su actuación:

- 1º) El servicio prioritario a los intereses generales.
- 2º) El sometimiento pleno a la ley y a derecho.
- 3º) La absoluta objetividad en el cumplimiento de sus fines.

Garantiza el debido respeto, en el ámbito de la función pública, del principio de legalidad como fundamento básico de un Estado Social y Democrático de Derecho, frente a ilegalidades severas y dolosas, respetando coetáneamente el principio de última ratio en la intervención del ordenamiento penal. Señalando que, **para apreciar la existencia de un delito de prevaricación será necesario**,

- 1º) una resolución dictada por autoridad o funcionario en asunto administrativo;
- 2º) que sea objetivamente contraria al Derecho, es decir, ilegal;
- 3º) que esa contradicción con el derecho o ilegalidad, que puede manifestarse en la falta absoluta de competencia, en la omisión de trámites esenciales del procedimiento o en el propio contenido sustancial de la resolución, sea de tal entidad que no pueda ser explicada con una argumentación técnico-jurídica mínimamente razonable;
- 4º) que ocasione un resultado materialmente injusto, y;
- 5º) que la resolución sea dictada con la finalidad de hacer efectiva la voluntad particular de la autoridad o funcionario, y con el conocimiento de actuar en contra del Derecho.

Señalando en cuanto al contenido arbitrario de la resolución, que **lo decisivo es que este sea exponente de un ejercicio arbitrario del poder**, es decir, cuando dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, pura y simplemente, producto de su voluntad convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo.

El Código Penal con este tipo delictivo no sanciona la mera ilegalidad sino la arbitrariedad.

Respecto de la arbitrariedad la STS 743/2013, de 11 de octubre, con citación de otras muchas, señala que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta su contradicción con el Derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la ley, o cuando falta una fundamentación

---

<sup>8</sup> Tal como pone de manifiesto la STS núm. 743/13 de 11 de octubre, haciendo referencia a reiterada doctrina de ese alto Tribunal (STS núm. 340/2012 de 30 de abril, 363/2006 de 28 de marzo, 1590/2003 de 22 de abril, 1497/2002 de 23 de septiembre, 878/2002 de 17 de mayo, 76/2002 de 25 de enero, 2340/2001 de 10 de diciembre, 766/1999 de 18 de mayo).

jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor o cuando la resolución adoptada –desde el punto de vista objetivo- no resulta cubierta por ninguna interpretación de la ley basada en cánones interpretativos admitidos.

**d) Tráfico de influencias**

El delito de tráfico de influencias, según el artículo 428 del Código Penal, castiga al funcionario o autoridad que influyere en otro funcionario público o autoridad prevaliéndose del ejercicio de las facultades de su cargo o de cualquier otra situación derivada de su relación personal o jerárquica con este o con otro funcionario o autoridad para conseguir una resolución que le puede generar directa o indirectamente un beneficio económico para sí o un tercero.

Respecto a este delito nuestra Jurisprudencia, de la que puede ser exponente la STS núm. 300/2012 de fecha 3 de mayo (que a su vez hace mención a la STS núm. 866/2008 de 1 de diciembre, 335/2006 de 24 de marzo, 480/2004 de 7 de abril, 1391/2003 de 14 de noviembre, 537/2002 de 5 de abril, entre otras), señala que **el bien jurídico protegido a través del mismo es la objetividad e imparcialidad de la función pública**, incluyendo tanto las funciones administrativas como las judiciales. Es un delito especial **cuyo sujeto activo debe tener la condición de “autoridad” o “funcionario público”, que solo admite la forma dolosa y no se puede cometer por omisión.**

El primero de los elementos del delito es ejercer influencia, lo que consiste en el ejercicio de una presión moral eficiente sobre la acción o decisión de otra persona, derivada de la posición o status del influyente. Son los actos consistentes en el ejercicio de un predominio o fuerza moral, de suficiente intensidad como para conseguir que otro realice la voluntad de quien influye, de tal manera que la resolución o actuación llevada a cabo por el sujeto pasivo sea debida a la presión ejercida. Por tanto, esa influencia debe ejercerse precisamente para alterar la decisión del funcionario influido, lo que excluye las meras solicitudes de información o gestiones aceptadas socialmente interesando el buen fin de un procedimiento que no pretendan alterar el proceso decisor objetivo e imparcial de la autoridad o funcionario que deba tomar la decisión precedente.

El tipo exige el abuso de una situación de superioridad, por lo que no penaliza genéricamente cualquier gestión realizada por quien ostenta un nivel jerárquico superior, sino únicamente aquellas en que dicha posición de superioridad se utiliza de modo desviado, ejerciendo una presión moral impropia del cargo sobre el funcionario o autoridad que debe dictar determinada resolución con la finalidad de introducir en su motivación elementos ajenos a los intereses públicos.

**La acción por tanto tiene que estar dirigida a conseguir una resolución beneficiosa.** Expresión que tiene un significado técnico específico, que deja fuera del ámbito de este tipo delictivo aquellas gestiones que, aunque ejerzan una presión moral indebida, no se dirijan a la obtención de una verdadera resolución, sino a actos de trámite, informes, consultas o dictámenes, aceleración de expedientes, información sobre datos, actos preparatorios, etc. que no constituyen resolución en sentido técnico, aun cuando se trate de conductas moralmente reprochables y que pueden constituir infracciones disciplinarias u otros tipos delictivos.

**e) Fraude contable**

De acuerdo con el artículo 433 bis del Código penal, la autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el artículo 390, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos, será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.

Con las mismas penas se castigará a la autoridad o funcionario público, que de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica de la misma o alguno de los documentos o informaciones a que se refiere el apartado anterior.