



ACCIÓN PÚBLICA Y DENUNCIA BAJO LA JURISDICCIÓN  
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

*PUBLIC LEGAL ACTION AND FORMAL COMPLAINT  
UNDER THE COURT OF AUDITORS JURISDICTION*

**EMILIO AGUAS ALCALDE<sup>1</sup>**

*Universidad de Extremadura*

Recibido: 02/11/2021      Aceptado: 22/12/2021

RESUMEN

Se analiza en el presente trabajo la participación ciudadana en el control de los fondos públicos, orientado hacia el Tribunal de Cuentas, que tiene en España la competencia exclusiva de juzgar y restituir el menoscabo de los caudales públicos, sea cual fuere el ente o Administración Pública en que se produzca.

*Palabras clave:* Derecho Financiero, Derecho Presupuestario, Tribunal de Cuentas, participación ciudadana.

---

<sup>1</sup> Doctor por la Universidad de Navarra. Es profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura desde el año 2004. En la actualidad, ejerce como Profesor Contratado Doctor del Área de Derecho Financiero y Tributario. Está dedicado a las siguientes líneas de investigación: Dependencia y fiscalidad; valoración de bienes y sistema tributario; la doble imposición; el control presupuestario.

## ABSTRACT

Citizen participation in the control of public funds is analyzed in this paper, oriented towards the Court of Auditors, that in Spain it has the exclusive competence about the prosecution of accounting liability, that is, judging and restoring the impairment of public funds, whatever be the entity, or public administration, in which it occurs.

*Keywords:* Financial Law, Budgetary Law, Court of Auditors, citizen participation

*Sumario:* 1. *Función jurisdiccional del tribunal de cuentas.* 2. *Ambito y competencia jurisdiccional.* 2.1. *Del Tribunal.* 2.2. *Ámbito objetivo.* 3. *Legitimación en los procedimientos judiciales del Tribunal de Cuentas.* 3.1.. *En el ámbito de la Ley Orgánica.* 3.2.. *En el ámbito de la Ley de Funcionamiento.* 4. *El perjudicado en la jurisdicción contable.* 5. *La Acción Pública a iniciativa de particulares.* 5.1. *Consideraciones previas.* 5.1.1. *Subjetivas.* 5.1.2. *Procesales.* 5.2. *Requisitos.* 5.2.1. *De índole objetiva.* 5.2.2. *Alcance y Malversación.* 5.2.3. *Cuentas afectadas. Saldo y destino del Saldo* 5.2.4. *De índole subjetiva.* 5.3.. *Carga de la Prueba.* 5.4.. *Inadmisión, sobreseimiento y costas.* 6.. *Denuncia.* 6.1.. *Delimitación con las peticiones de fiscalización.* 6.2.. *La Denuncia en la normativa del Tribunal de Cuentas.* 6.3.. *Denuncias directamente ante el Tribunal de Cuentas.* 6.3.1. *Legitimación.* 6.3.2. *Ámbito subjetivo.* 6.3.3.. *Ámbito objetivo.* 6.3.4. *Carga de la prueba.* 6.3.5. *Tramitación.* 6.3.5.1. *Naturaleza de las actuaciones previas.* 6.3.5.2.. *Posibilidad de denunciar responsabilidades contables distintas del alcance.* 6.3.5.3. *Actuaciones previas.* 6.3.6. *Denuncias amparándose en normas de cobertura:* 6.3.6.1. *Denuncia directa.* Art. 116 *Ley de Bases de Régimen Local.* 6.3.6.2.. *Ley de Transparencia.* 6.4. *Denuncias ante otros órganos.* 6.4.1. *Gobierno y Ministerio de Hacienda.* 6.4.2. *Comunidades Autónomas.* 6.4.2.1. *OCEX.* 6.4.2.2.. *Oficinas y Agencias Anticorrupción.* 6.4.3. *En el ámbito Europeo.* 6.4.3.1. *Órganos.* 6.4.3.2. *Protección de denunciantes.* 7. *Prescripción.* 8. *Conclusiones.*

## 1. FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

No es pacífico el carácter que el Tribunal de Cuentas (TCu) recibe en la Constitución Española de 1978, si bien resulta indiscutible que nuestra Carta Magna contiene un artículo dedicado en exclusiva a este órgano —el 136—; materia que ha generado debates y sentencias del Tribunal Constitucional<sup>2</sup>, cuya competencia no sólo deriva del propio hecho de ser un órgano constitucional, sino porque el art. 8 de su Ley Orgánica 2/1982 (LOTCu) la atribuye expresamente a este Tribunal.

La LOTCu —dictada en atención al mandato del art. 136.4 CE— determina en su art. 2 una serie de competencias del TCu que, con carácter general, vienen ya señaladas por el texto constitucional.

Este art. 2 se desglosa en dos vertientes, por un lado, la función fiscalizadora del sector público, apdo. a) —qué es sector público en el art. 4.Uno— y, por otro, la jurisdiccional de quienes tengan a su cargo el manejo de caudales públicos, apdo. b); este segundo apartado utiliza el término de “*enjuiciamiento*”, no el de jurisdicción, ahora bien, la Constitución sí hace referencia específica a la jurisdicción en el art. 136.4, redactado en sentido negativo: “*sin perjuicio de su propia jurisdicción...*”.

En una primera aproximación puede percibirse que la primera, la fiscalización, tiene un carácter orgánico, está dirigida a la actividad de los órganos, en tanto que la segunda, la jurisdiccional, tiene un carácter personal, dirigida a los individuos intervinientes de cuya actuación pueda inferirse mala praxis.

El art. 3 se refiere a competencias de orden interno del propio Tribunal, así como su capacidad reglamentaria, no sólo de orden interno, sino de la Ley de

---

2 Como señala el voto particular concurrente del Magistrado Rafael de Mendizábal Allende, hay tres excepciones a la potestad jurisdiccional del Poder Judicial, la militar, la propia del Tribunal Constitucional, y la del Tribunal de Cuentas, vid. STC 190/2000, de 13 julio, apdo. 2º del voto particular. A modo de ejemplo vid. Pascual Sala Sánchez, “La jurisdicción contable: las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”, *Revista española de control externo*, vol. 7, 21 (2005), 89 y sigs.; José Antonio Pajares Giménez y Javier Medina Guijarro, “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su “propia jurisdicción” en la historia y en la Constitución Española”, *Revista española de control externo*, 7, 21 (2005).

Funcionamiento —Ley 7/1988 LFTCu—, junto con la exigencia de su publicación en el BOE<sup>3</sup>.

Los apdos. Dos y Tres del artículo art. 4 añaden competencias referidas a la fiscalización de las subvenciones y ayudas públicas concedidas a personas físicas o jurídicas, así como a la actividad económica y financiera de los partidos políticos.

## 2. ÁMBITO Y COMPETENCIA JURISDICCIONAL

### 2.1. DEL TRIBUNAL

La demarcación de la función jurisdiccional del TCu cubre todo el territorio nacional y es de planta única, es decir, no existen órganos ni delegaciones territoriales<sup>4</sup>.

La competencia para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable es exclusiva y los restantes órganos de control externo, v. gr. los órganos de control externo de las CC.AA. (OCEX), carecen de competencia jurisdiccional<sup>5</sup>.

---

3 En la práctica no se han dictado normas de desarrollo para la función jurisdiccional, vid. BOE y la web del TCu. El Reglamento del Tribunal de Cuentas de 1935, publicado en la Gaceta de Madrid de 18 de julio de 1935, págs. 657-679, que desarrolla la Ley del Tribunal de Cuentas de 1934, —aprobado durante la República por la Comisión Permanente del Tribunal de Cuentas en el Congreso de los Diputados— fue derogado por la DF primera de la LFTCu de 1988.

4 Cfr. Manuel Pulido Quecedo, "El Tribunal de Cuentas como órgano jurisdiccional (Apunte de la STC 215/2000)", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 3 (2000), 1 del documento; Begoña Pérez Bernabeu, "El control de la actividad financiera", en *Manual de Derecho presupuestario y de los gastos públicos*, ed. Luis Alfonso Martínez Giner (Tirant lo Blanch, 2018), 129. En el ámbito de la fiscalización el art. 29.4 LFTCu prevé la posibilidad de que existan secciones territoriales en las CC.AA. que no tuviesen su propio órgano de control externo. Este apartado fue introducido por el art. 22.1 de la Ley 15/2014 de Racionalización del Sector Público, dado que, como señala su exposición de motivos:

"En el ámbito de la fiscalización de cuentas, cuatro Comunidades Autónomas (Cantabria, Extremadura, La Rioja y Murcia) no cuentan con órgano de control externo (OCEX), y una quinta (Castilla-La Mancha) está a punto de suprimirlo. En este escenario, parece razonable que la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas contemple la posibilidad de establecer, allí donde no existan o se supriman OCEX, secciones territoriales del Tribunal. Así se contemplaba en el artículo 14 de la Ley 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico, antes de su derogación por la disposición final primera 2 de la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas."

5 El Tribunal Constitucional se pronunció sobre esta cuestión atribuyendo a los OCEX competencias instructoras, pero no jurisdiccionales, vid. STC 187/1988, de 18 de octubre.

El art. 17.1 LOTCu lo expresa así: “La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena”.

## 2.2. ÁMBITO OBJETIVO

El objeto que el TCu tiene atribuido en su función jurisdiccional es el menoscabo de caudales públicos orientado a su restitución (acción de regreso o de reintegro) por quien se considere responsable de tal menoscabo —junto con los sujetos que pueda extenderse la responsabilidad: solidarios, subsidiarios, sucesores—<sup>6</sup>.

## 3. LEGITIMACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS JUDICIALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

### 3.1. EN EL ÁMBITO DE LA LEY ORGÁNICA

El Título IV de la LOTCu lleva por título “Funcionamiento del Tribunal”, distinguiendo, por un lado, los procedimientos fiscalizadores — art. 45—, y por otro, los procedimientos judiciales —arts. 46 a 49—.

Esto es, distingue, el funcionamiento referido a la fiscalización del art. 2 a, del referido a la función jurisdiccional del art. 2. b.

Pues bien, en relación con la jurisdiccional dedica un apartado específico a la legitimación:

“Art. 47.Uno. Estarán legitimados para actuar ante la jurisdicción contable quienes tuvieran interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso”.

---

6 Vid. Paulino Martín Martín, “Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción”, *Revista española de control externo*, vol. 1, 3 (1999), 123-126 y 129-130; Rafael Calvo Ortega y Juan Calvo Vérguez, *Curso de derecho financiero: I. Derecho tributario. Parte General, Parte Especial -- II. Derecho presupuestario*, 25 ed. (Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2021), 807.

Una primera lectura de la LOTCu hace pensar que cualquier persona que tenga interés en el asunto puede actuar ante la jurisdicción contable, sea física o jurídica. Así como que dicho interés legítimo, o titularidad de derechos subjetivos, ha de entenderse en su sentido general del Derecho, dado que es una expresión común y general en el Derecho.

En un sentido amplio podría entenderse que todo ciudadano tiene legitimación para actuar ante el TCu, dado que los caudales públicos proceden de los contribuyentes, que los sufragan, y ese es el bien protegido por el TCu y su ámbito de competencia, v. gr. ingresos y gastos de presupuestos públicos (art. 9.2 de la LOTCu)<sup>7</sup>.

### 3.2. EN EL ÁMBITO DE LA LEY DE FUNCIONAMIENTO

La LFTCu no contiene referencias al art. 47. Uno de la LOTCu, únicamente a los apartados Dos —art. 55— y Tres —art. 57—.

El art. 55 considera legitimación activa la que tiene la Administración o entidad perjudicada —así como al Ministerio Fiscal—, y legitimación pasiva la de los sujetos responsables, y cuantas personas se consideren perjudicadas en el proceso.

El art. 56 se dedica a la denominada acción pública<sup>8</sup>, esto es, aquélla que puede ejercerse por cualquier persona —que cumpla las condiciones requeridas— frente a la actuación que suponga menoscabo de caudales públicos.

---

7 Por todos, vid. el trabajo de Carlos Cubillo Rodríguez, "La "acción popular" en el orden jurisdiccional contable", *Revista de derecho procesal*, 2 (1992).

8 Es frecuente su asimilación a la "acción popular", vid. Felipe García Ortiz, "Evolución de la jurisdicción contable en el nuevo marco constitucional y situación actual", *Revista española de control externo*, vol. 20, 60 (2018), 161; José Manuel Suárez Robledano, "El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)", *Revista española de control externo*, vol. 19, 55 (2017), 13; Luis Vacas García-Alós, "La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional", *Cuadernos de derecho público*, 29 (2006), 38; Cubillo Rodríguez, "La "acción...", Juan José Barrenechea de Castro, "El tribunal de Cuentas ante el futuro: en el XX aniversario de la ley Orgánica", *Revista española de control externo*, vol. 4, 12 (2002), 139; Martín Martín, "Posibilidades...", 127. También es frecuente que el TCu use la expresión "acción popular", a modo de ejemplo, vid. Auto del TCu, nº 13, de 12 de diciembre de 1999.

De esta forma, la legitimación prevista por el art. 47.Uno LOTCu parece entenderse como genérica, como una especie de principio jurídico, siendo concretado su ámbito por los apdos. Dos y Tres, lo cuales son desarrollados por los arts. 55 y 56 LFTCu<sup>9</sup>.

Desde la perspectiva de los ciudadanos, la legitimación se manifiesta en un doble ámbito:

Aquella referida a los procesos iniciados por entes públicos en los que puedan verse llamados los particulares —art. 56.1—.

La que pueda iniciarse por promoverla ellos mismos —art. 56.2—<sup>10</sup>.

Los particulares, en el caso del 56.1, tienen un plazo de 9 días para personarse desde su citación mediante edictos en el tablón del propio TCu, del BOE y de la Provincia en la que sucedieron los hechos; cuando se refiera a cuestiones de entidad autonómica o local también en el boletín de la Comunidad Autónoma. Transcurrido dicho plazo podrá personarse, pero no se retrotraerán las actuaciones —arts. 47.3, 56.1 y 68 LFTCu—.

La participación de un perjudicado directo en un proceso, aun cuando sea un particular, no debería considerarse acción pública, y menos “acción popular”, dado que por definición ésta se reserva para quienes no son perjudicados directos, en tanto que quien tenga un interés legítimo o un derecho subjetivo afectado, también por definición, ha de entenderse como perjudicado.

---

Dado el bien protegido, la asimilación goza de todo el sentido, no así las consecuencias resultantes de su enfoque procesal.

9 En cierto modo se produce no sólo una subordinación de la LOTCu a la LFTCu como ya indicara el Fiscal Jefe del Tribunal de Cuentas, sino que además deviene limitadora del derecho fundamental de acceso a la tutela judicial efectiva: vid. Barrenechea de Castro, “El tribunal...”, 139.

10 En el trabajo de Cubillo Rodríguez, “La “acción...””, 277-278, se transcribe un esquema muy ilustrativo con las opciones que presenta la tramitación de la acción pública. Vid. también Olayo E. González Soler, “Las actuaciones preparatorias de los procesos contables”, *Revista española de control externo*, 15, 45 (2013). 88-89.

Por consiguiente, compartimos con Cubillo Rodríguez que no es acción pública, pero creemos que tampoco es “acción popular”, al menos cuando el particular ejercitante de la acción tenga el interés legítimo que predica el art. 47.Uno<sup>11</sup>.

Entendemos que la legitimación predicada por el art. 47.Uno LOTCu referida a particulares parte de un interés legítimo, propio y directo, y que el art. 47.Uno LOTCu no se manifiesta únicamente en las dos opciones de sus siguientes apartados Dos y Tres, que son dos manifestaciones específicas de legitimación, no dos únicos géneros de una especie, sin embargo, el apdo. 47.Uno se ve sustraído por la LFTCu<sup>12</sup>.

#### 4. EL PERJUDICADO EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

De lo expuesto en el apartado anterior se infiere que a efectos del TCu la condición de perjudicado activo es atribuida exclusivamente al ente cuyos caudales se hayan visto menoscabados, tal parecer ser el sentido general con el que esta expresión se aplica en el ámbito estudiado.

Este término, precisamente respecto de la legitimación, también se usa en el art. 55.2 para los “perjudicados pasivos”, cuando indica: “... y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso”. Tratándose de legitimación pasiva, y no activa, es claro que se refiere a personas a las que pueda extenderse la obligación exigida al demandado responsable principal<sup>13</sup>.

Por consiguiente, si la acepción de perjudicado apuntada es exclusivamente la referida a los entes menoscabados, cualquier personado activamente en el

---

11 Cubillo Rodríguez, tras un exhaustivo análisis, concluye que en el ámbito de la jurisdicción contable cuando la acción sea ejercida por el Ministerio Fiscal se estaría propiamente ante acción pública —consecuencia de una función-deber institucional—, en cambio, cuando sea ejercida por el particular se ajustaría a la acción popular —consecuencia de un Derecho cívico—, vid. Cubillo Rodríguez, “La “acción...””, 266.

12 De la tramitación parlamentaria puede llegarse también a esa conclusión, en las enmiendas propuestas se observa que ya se percibía la desviación de la LFTCu respecto del camino marcado por la LOTCu en el sentido arriba expuesto, sobre éstas, vid., p. ej., Cubillo Rodríguez, “La “acción...””, 270-274.

13 Un supuesto es el de los interventores y ordenadores de pagos señalado en el art. 179 LGP; vid. Calvo Ortega y Calvo Vérguez, *Curso...*, 808-9.

proceso que no sea la Administración o Ente cuyos fondos estén en cuestión será considerado tercero amparado bajo la acción pública.

Entonces, cabe preguntarse dónde queda el interés legítimo o titularidad de derechos subjetivos afectados a que hace referencia el art. 47. Uno LOTCu como eje esencial de la legitimación; norma que, como ya se ha comentado, en opinión del Fiscal Jefe del TCu, se ve subordinada en este punto a la LFTCu.

Dicho de otra forma, si sólo es perjudicado el ente cuyos fondos estén en debate, y toda aquélla otra persona que participe de la acción, bien como llamado —art. 56.1—, bien a iniciativa propia —art. 56.2—, se considera que ejerce acción pública, a su vez identificada con la acción popular —cuyo concepto original es para terceros con un interés difuso—, ¿dónde queda el perjudicado por verse afectado su interés legítimo o derechos subjetivos afectados del art. 47.1 LOTCu?

## 5. LA ACCIÓN PÚBLICA A INICIATIVA DE PARTICULARES

### 5.1. CONSIDERACIONES PREVIAS

#### 5.1.1. *Subjetivas*

Dado que la interposición de acción —salvo por el ente perjudicado, art. 55, LFTCu, o de oficio—, o participación en una ya incoada, se consideran acción pública, cuando un miembro del ente perjudicado (p. ej. un diputado o un concejal en el caso de representantes públicos, una persona que ocupe un puesto técnico, un patrono de una fundación, un directivo de una sociedad pública, etc.) actúa en nombre propio, igualmente se considera acción pública, sea su participación a raíz de una acción iniciada de oficio o por el ente público, sea a iniciativa del propio particular interesado integrante del ente cuyos caudales se hayan visto mermados.

Por la propia actividad ejercida por estas personas, resulta palmario que tienen mayor posibilidad, aunque también limitada, de conocer el manejo de las cuentas públicas, si bien probablemente derivará más del ámbito de la actividad

como tal que del conocimiento contable, no obstante, resulta incuestionable que estas personas tendrán mayor acceso a la prueba que quien no se encuentre inmerso en el propio ente cuyo manejo de caudales se cuestiona<sup>14</sup>.

El objeto de este trabajo se enfoca hacia las personas que por cualquier motivo (en principio la esfera de su propio interés legítimo o derechos subjetivos afectados)<sup>15</sup> tuvieran conocimiento de manejo indebido de los fondos públicos (tanto en la vertiente de los ingresos, como de los gastos)<sup>16</sup>; pero también por el mero cumplimiento de un deber ciudadano<sup>17</sup>, si bien en este caso sería más propia la vía de la denuncia.

### 5.1.2. Procesales

La LFTCu regula en su Título V la “Jurisdicción Contable y sus procedimientos”, los denominados “juicio de las cuentas”, de “reintegro por alcance”, y “cancelación de fianzas”.

La acción pública, cuando se incardine mediante personación en un procedimiento ya iniciado podrá hacerse tanto en un juicio de cuentas como en el de reintegro por alcance, y cuando inicie la acción cabrá dar lugar a ambos, dado que el art. 56.2 permite al Consejero de Cuentas remitirlo bien al Departamento al que corresponda el ente en cuestión, o al órgano fiscalizador que hubiere tratado el procedimiento, si lo hubo, del art. 45; o bien, tramitarlo por el art. 46 y

---

14 Sobre el interés que estas personas pudieran tener en actuar ante el TCu, vid., por ejemplo, en el ámbito local, María Guadalupe Fernández Espinosa, "Las Corporaciones Locales y el Tribunal de Cuentas: los escritos de denuncias, peticiones de fiscalización y consultas dirigidos a este órgano constitucional", *Revista de administración pública*, 147 (1998), 369-370; como señala la interventora del TCu, en ocasiones la propia dificultad que tienen para acceder a la documentación del ente desencadena que soliciten amparo al TCu, lo cual queda fuera de su ámbito de competencia, vid. pág. 375.

15 Ámbitos de eficacia sobre los cuales ha escrito la doctrina, en particular los propios integrantes del TCu, vid., a modo de ejemplo, el trabajo del Presidente de la Sección de Enjuiciamiento del TCu: Martín Martín, "Posibilidades...", a lo largo del artículo se citan numerosos ejemplos, en particular pág. 138.

16 En el caso de los gastos resulta indubitado, pero en el de los ingresos, por ejemplo, liquidar una tasa de licencia de obras por cuantía inferior a la debida para beneficiar al sujeto gravado, también puede ser competencia del TCu y objeto de acción pública, vid. la STCu 8/2000, de 3 de julio.

17 Vid. Miguel Angel Torres Morato, "La relación del ministerio público con los órganos de control externo", *Revista española de control externo*, 20, 60 (2018), 183-184 y la jurisprudencia del TS ahí citada.

47. En el primer caso podría dar lugar a un juicio de cuentas, en el segundo podría dar lugar a uno de reintegro por alcance<sup>18</sup>.

Puede concluirse que, dado que la vía del art. 45 LFTCu da lugar al juicio de responsabilidad contable distinta del alcance, y la del art. 47 da lugar al juicio de reintegro por alcance, si la acción interpuesta recae sobre un expediente distinto del alcance, iría por el art. 45, en tanto que, si no es así, iría por la vía de los arts. 46 y 47.

Conforme al art. 56 habrá de ser el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento en quien haya recaído quien decida la vía a tomar<sup>19</sup>.

La finalidad, tanto del juicio de cuentas como del reintegro por alcance, es similar —en esencia se corresponde con la propia función jurisdiccional del TCu que predica el art. 49.1 LFTCu—, en ambos se trata de dilucidar la responsabilidad y exigirla previa liquidación provisional —efectuada en una fase previa—<sup>20</sup>,

---

18 También podría entenderse que cuando inicie la acción sólo podrá dar lugar al de reintegro por alcance, en tanto que cuando haya expediente previo correspondería el juicio de cuentas que requiere expediente previo con formación de pieza separada bien por la propia función fiscalizadora del TCu, bien por denuncia ante el TCu o ante otro órgano, interpretación señalada por Sala Sánchez sobre el ámbito de cada proceso con anterioridad a la aprobación de la LFTCu, vigente todavía el Reglamento de 1935 y sobre la base del Anteproyecto de la Ley de Funcionamiento, que así lo preveía, anteproyecto modificado dando la redacción actual; vid. Sala Sánchez, "La jurisdicción...", 120-121. Este trabajo reproduce uno de 1984, fecha del anteproyecto, por consiguiente, Sala Sánchez al realizar ese trabajo no pudo prever la dicotomía entre los arts. 45 y 46-47 efectuada a raíz de la LFTCu.

Como señala Pajares Giménez: "El anteproyecto, pues, para diferenciar el juicio de cuentas del procedimiento de reintegro por alcance no hacía sino acoger y dar forma a los precedentes históricos: responsabilidad contable (antes solamente alcance) detectada dentro o fuera de las cuentas", vid. José Antonio Pajares Giménez, "El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable", *Revista española de control externo*, 2, 6 (2000), 167. Y es que, como recalca este autor, la formación de "pieza separada" es genuina creación de la Ley de Funcionamiento, vid., op. cit., págs. 156-157, rompiendo con todos sus precedentes, históricos y legislativos, incluido el propio anteproyecto, vid. págs. 168-169.

19 Vid. González Soler, "Las actuaciones...", 90.

20 Debe distinguirse la responsabilidad del "cuentadante", esto es, quien debe presentar o rendir las cuentas —tanto la presentación como su veracidad—, de la responsabilidad contable en que se pueda incurrir, vid. art. 138 LGP, en particular su apdo. 2. No todas las responsabilidades del cuentadante son responsabilidad contable, sino aquéllas que, mediando dolo, culpa o negligencia grave, produzcan daños y perjuicios a la Hacienda de que se trate (menoscabo). De esta forma el cuentadante puede tener responsabilidad contable que no sea por alcance, siendo sujeto del juicio de cuentas, y no del de reintegro por alcance; así, grosso modo, el juicio de alcance está orientado a las autoridades y representantes públicos en el ejercicio de su actividad de gasto o ingreso (o personas que tengan a su cargo el manejo de fondos públicos), el juicio de las cuentas, a los cuentadantes cuando hubo menoscabo distinto del alcance. Dicho de otra forma, si bien las autoridades y representantes públicos en el ejercicio de su cargo son cuentadantes respecto de los fondos públicos que tengan a su cargo, es poco probable, porque la naturaleza de su actividad no es contable, que se den en ellos las características del juicio de cuentas.

ahora bien, como se ha adelantado, hay diferencias, en primer lugar, que el art. 45 está previsto para el juicio de cuentas entendiendo como tal cualquier otro distinto del reintegro por alcance, lo que incluye también daños y perjuicios distintos del alcance y su correspondiente cuantificación<sup>21</sup>; en segundo lugar, que el de cuentas surge de una actividad fiscalizadora previa en el examen de una cuenta o grupo de cuentas, de la que se forma una pieza separada<sup>22</sup>, y en el contable —art. 46.1—, puede proceder tanto de ese examen, de cualquier otro procedimiento fiscalizador, o de aquéllos que hubieran tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal<sup>23</sup>.

El contenido de este trabajo, acción pública a iniciativa de particulares, no deja lugar a dudas de que la cancelación de fianza queda fuera de su objeto.

## 5.2. REQUISITOS

### 5.2.1. De índole objetiva

El art. 56 LFTCu, sobre legitimación de la acción pública del art. 47.3 LOTCu, concreta una serie de requisitos que debe tener el escrito de comparencia, redactados en el 56.2 y la consecuencia de su falta en el 56.3, cuales son:

- Que merezca la calificación de contable (incardinado en la jurisdicción contable)
- Que se individualicen los supuestos de responsabilidad

---

21 Vid. Pajares Giménez, "El diseño...", 171 y sigs.; Pérez Bernabeu, "El control...", 131.

22 De ahí que la "pieza separada" se forma no se instruye. Como señala Pajares Giménez la "pieza separada" sólo se formará tras la finalización del procedimiento fiscalizador del art. 44 LFTCu (que harías las veces de instrucción), por lo que para el juicio de cuentas no es necesaria la instrucción del art. 47 prevista para el juicio de alcance; en tanto que para el de reintegro por alcance se prevé la instrucción porque no es necesario que el procedimiento fiscalizador previo esté terminado.

23 La dificultad de armonizar la pieza separada del art. 45, con la instrucción del art. 47 ha sido puesta de manifiesto por el letrado y Secretario General del TCu, vid. Pajares Giménez, "El diseño...", 155-157. Por otra parte, según indica el Consejero de la Sección de Enjuiciamiento hoy en día la formación de la pieza separada casi ha desaparecido, siendo reconducidos al alcance vid. García Ortiz, "Evolución...", 164. Esto es, en la práctica se ha vuelto al régimen histórico previo a la LFTCu.

- Que se haga bien con referencia a las concretas cuentas afectadas, bien con referencia a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos

De lo expuesto se deriva que existen dos requisitos de contenido que han de cumplirse en todo caso, uno en relación con cuestiones formales, la competencia, y el otro con cuestiones probatorias.

Este segundo es el de la individualización de los supuestos de responsabilidad. La individualización podría entenderse en un doble sentido, subjetivo u objetivo, esto es, bien que se refiera a concreción de los sujetos a los que se considera responsables, bien a la concreción de los hechos generadores de responsabilidad. Dado que el objeto del verbo individualizar se refiere a “los supuestos”, parece claro que alude a los hechos.

Por otra parte, la Ley establece dos mecanismos para individualizar esos hechos, señalando las concretas cuentas afectadas o señalando los actos —las actuaciones— que infieran el mal uso de los fondos públicos, el menoscabo.

El TCu se ha pronunciado reiteradamente sobre estos requisitos siendo paradigmático, por su frecuente reiteración en sucesivos Autos y Sentencias, el FD 4º del Auto de 20 de julio de 2007, que dice:

“Esta Sala de Justicia ha venido interpretando los requisitos de ejercicio de la acción pública buscando un equilibrio, a veces difícil, entre el principio del *favor actionis* o *pro actione*, como manifestación del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, y el intento de atajar iniciativas frívolas e inadmisibles de instrumentalizar la Administración de Justicia al servicio de intereses ajenos a ella. La búsqueda de ese punto de separación entre el derecho y el uso fraudulento del mismo ha producido abundantísima doctrina de esta Sala, que podría resumirse en la idea de que si el escrito de interposición de la acción pública reúne a un nivel mínimo los requisitos de identificación de los hechos a los que se atribuye el efecto de poder producir responsabilidad contable y denuncia alguna infracción legal, se abre la puerta a la incoación de las actuaciones previstas en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a fin de que

un Delegado Instructor del propio Tribunal verifique la denuncia e investigue los hechos objeto de la misma, y así poder llegar a formular sus conclusiones acerca de la existencia o no de solidos indicios de responsabilidad contable que justifiquen la apertura de un juicio para el planteamiento y resolución de pretensiones de dicha clase.

No obstante, si de dichas actuaciones instructoras se desprendiese de manera clara e inequívoca la inexistencia de responsabilidad contable se procedería a acordar el archivo de lo actuado. Esto es, el principio *pro actione* no alcanza a que la jurisdicción contable mantenga abierto un procedimiento sobre unos hechos absolutamente irrelevantes para la misma.”

### 5.2.2. Alcance y malversación

El art. 72 LFTCu define el alcance y la malversación<sup>24</sup>. El apdo. 1 define el “alcance” como el saldo deudor injustificado de una cuenta, o la ausencia de su justificación, y el 72.2 considera malversación 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.

Así, la malversación viene a ser una especie cualificada del género más amplio del alcance, dado que el saldo injustificado o su ausencia de justificación requiere de su sustracción, o su consentimiento, o aplicación a usos que no le correspondan realizados por quien tenga a su cargo ese saldo.

---

24 En este sentido debe observarse también lo recogido por el art. 177 LGP sobre los hechos que pueden generar responsabilidad patrimonial, el apdo. 1.a señala directamente el alcance, que se remite al TCu Cuentas por el art. 180.1, ahora bien, los restantes supuestos, letra b) a la f), inician un procedimiento administrativo cuya resolución puede ser recurrida ante la Sala de Justicia del TCu conforme al último párrafo del art. 180.2 LGP. Estos supuestos se hayan recogidos en el RD 700/1988, que comentamos en apartado posterior. Cabe preguntarse si por patrimonial debería entenderse contable, o si la contable se entiende como una clase integrante de la patrimonial para el caso de que haya menos-cabo, o si la utilización del término patrimonial para englobar ambas es inadecuado.

### *5.2.3. Cuentas afectadas. Saldo y destino del saldo*

El art. 74.1 LFTCu indica que en el juicio de reintegro por alcance caben dos supuestos, el alcance o la malversación.

De lo expuesto puede deducirse que la identificación de las cuentas afectadas se refiere propiamente al alcance, dado que éste se predica de los saldos; en tanto que la de señalar las actuaciones de las que se desprenda el mal uso de los fondos estaría enfocada a la malversación, dado que éste se predica del destino de ese saldo, en cuyo caso, según la literalidad normativa, no debería ser necesario concretar las cuentas.

La referencia a las cuentas afectadas como una de las dos vías para individualizar los hechos hace preguntarse cuál es el contenido de esa expresión, si se refiere a partidas presupuestarias concretas, a las cuantías, o a alguna otra cosa.

Dada la amplitud con que se refiere a las cuentas, no permite concretar a qué se refiere el art. 56.2 y 3 cuando exige la “referencia específica a cuentas determinadas”, exigencia que también se precisa para el juicio de alcance iniciado de oficio o de parte, dado que el art. 46.2 —ubicado en el Capítulo XI sobre “De las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades”— señala:

“cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración... podrá el Consejero de Cuentas a que hubiere correspondido... decretar el archivo de las actuaciones”.

Esto es, a quien interponga una acción de reintegro por alcance se le requiere las mismas exigencias de identificación que a la propia acción fiscalizadora del TCu.

### *5.2.4. De índole subjetiva*

Desde el punto de vista de interposición de la acción ya se ha expuesto en apartados anteriores, la cuestión ahora es si resulta necesario identificar al

sujeto responsable, en términos del art. 55.2 LFTCu el sujeto pasivo de la acción, en particular el responsable, o responsables, principal.

Del texto del art. 56 no se concluye que entre los requisitos de la acción pública esté el de identificar el sujeto pasivo de la acción, sí el ente perjudicado evidentemente, pero no el sujeto contablemente responsable.

Como señala González Soler los procedimientos cuyo sujeto no esté individualizado son propios de la actividad fiscalizadora del TCu, no de la jurisdiccional, ahora bien, cuando derive de la acción de un particular, sobre la base de la tutela judicial efectiva y el principio *favor actionis* nada obsta a que este primer trámite se circunscriba al objeto<sup>25</sup>.

### 5.3. CARGA DE LA PRUEBA

El art. 56 LFTCu atribuye la misma carga de la prueba a un interesado cuyos intereses legítimos puedan verse afectados, o a cualquier interesado en general, que la atribuida a sus propios órganos de fiscalización en el art. 46.2.

Dada la capacidad de obtención de pruebas que la función fiscalizadora del TCu atribuye a sus órganos fiscalizadores<sup>26</sup> —amén del dominio de la materia—, podemos concluir que estos requisitos son, o bien demasiado laxos con unos o, por contraposición, demasiado exigentes con los otros, nos inclinamos por esta segunda posibilidad<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Vid. González Soler, "Las actuaciones...", 96.

<sup>26</sup> La LFTCu concede al TCu en su función fiscalizadora, entre otras atribuciones, acceso completo a las cuentas de los entes conforme al art. 31, desarrollado en los artículos siguientes; la previsión de los arts. 41 a 43 LFTCu se encuentra recogida en el art. 11 LOTCu. Igualmente, el art. 7 LOTCu establece el deber de colaboración que alcanza a cualquier persona, reiterado en el art. 30 LFTCu, junto con la sanción por su incumplimiento.

<sup>27</sup> El letrado del TCu González Soler apuesta por la abolición de este criterio tan riguroso y, entre tanto, una interpretación contenida de los requisitos, puesto que: "en otro caso, se estaría amparando la falta de transparencia en la gestión de los caudales públicos porque se estaría impidiendo la iniciación de los procesos encaminados a conocer la legalidad de dicha gestión y, en su caso, a exigir la responsabilidad que resultara procedente", vid. González Soler, "Las actuaciones...", 97; en el mismo sentido vid. también Luis Vacas García-Alós, "Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción", *Revista española de control externo*, 2, 5 (2000), 130.

#### 5.4. INADMISIÓN, SOBRESEIMIENTO Y COSTAS

En el procedimiento de reintegro por alcance la carga de la prueba recae sobre el ejercitante de la acción pública con la misma intensidad que sobre los propios órganos fiscalizadores del TCu, por tanto, la consecuencia más probable es la inadmisión, con causa en la ausencia del cumplimiento del requisito, esto es, aportar las pruebas exigidas por los apdos. 2 y 3 del art. 56 al momento de interponer la acción.

La inadmisión determina, según establece el art. 56.3 LFTCu, el abono de las costas por el ejercitante de la acción, calculada sobre la base de las reglas de la Ley de Enjuiciamiento Civil<sup>28</sup>.

En cuanto al sobreseimiento el art. 74.2 remite a los supuestos previstos en la propia LFTCu, regulado en el art. 79. En este caso, si bien la causa habitual del sobreseimiento, falta de acreditación de los hechos que hubieren dado lugar a la incoación (aunque hay otros como el abono del alcance) se trata de una causa similar a los motivos de inadmisibilidad por no cumplir los requisitos del 56.2 y 3, la diferencia es clara, para el sobreseimiento es necesaria la previa admisión a trámite.

En caso de sobreseimiento habrá que estar a las características de cada caso, hay excepciones, pero como regla general el sobreseimiento no lleva aparejada la condena en costas. Debe tenerse en cuenta que en este caso se ha de pasar el criterio de admisión, convencer de una presunción de responsabilidad por alcance bajo lo señalado en el art. 56.2 y 3, por tanto, en este caso no debería haber condena en costas y el art. 79 no las prevé, a diferencia del art. 56.3.

---

<sup>28</sup> Durante la tramitación parlamentaria de la LFTCu para rebajar esta exigencia se solicitó sustituir el apartado 3, y añadir un 4º: "Si el escrito no reúne los requisitos necesarios del ejercicio de acción pública, se considerará denuncia".

## 6. DENUNCIA

### 6.1. DELIMITACIÓN CON LAS PETICIONES DE FISCALIZACIÓN

Ha de distinguirse entre las “peticiones de fiscalización” y las denuncias. En cuanto a las primeras, se efectúan bien sobre la base de entender que hay anomalías en la gestión, bien por no disponer de suficiente información de la situación contable del ente respecto del que se solicita.

La LOTCu atribuye competencia fiscalizadora al TCu, el art. 45 LOTCu determina que el impulso del procedimiento y la legitimación para iniciarla es del propio TCu, de las Cortes Generales y, dentro de su ámbito, de las Asambleas legislativas u otros órganos de representación que se constituyan en las Comunidades Autónomas.

El art. 45 LOTCu se ve completado con el art. 32.2 de la misma norma, que veta el inicio de un procedimiento fiscalizador cuya iniciativa no provenga de las instancias señaladas en el art. 45, así, la normativa determina que este tipo de peticiones de inicio de una fiscalización se verán rechazadas<sup>29</sup>.

Pero también ha de tenerse cuenta que aquellas denuncias cuya solicitud implica la fiscalización de una entidad también se verán rechazadas, según señalan los Autos del TCu de 21 de octubre y 15 de diciembre de 1994, si bien en algunos OCEX se ha adoptado la postura inversa, transformar una solicitud de fiscalización en denuncia para así poder iniciar de oficio la fiscalización<sup>30</sup>.

---

29 Vid. Fernández Espinosa, “Las Corporaciones...”, 371-372.

30 En el ámbito de los OCEX, Canarias y Cataluña han previsto en su normativa la posibilidad de tramitar como denuncias las solicitudes de fiscalización y con ello poder iniciar de oficio una fiscalización, vid. Amelia González Méndez, “La programación de las actuaciones fiscalizadoras en los órganos autonómicos de control externo”, *Quincena fiscal*, 20 (2009), 4 del documento. Ahora bien, hemos observado que la reforma de 2012 del de Cataluña ha eliminado la previsión que tenía el anterior de 1986.

## 6.2. LA DENUNCIA EN LA NORMATIVA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Tanto la LOTCu como la LFTCu carecen de regulación de la figura de la denuncia, no obstante, dada la naturaleza y función del TCU éste ha venido admitiendo su presentación<sup>31</sup>.

Por ello, para su presentación puede distinguirse entre:

- directamente ante el TCU sin otra norma de cobertura
- normas de otros ámbitos que permiten denunciar de forma directa ante el TCU
- de forma indirecta, denuncia ante otros órganos quienes en caso de apreciar menoscabo habrán de remitirlo al TCU

## 6.3. DENUNCIAS DIRECTAMENTE ANTE EL TRIBUNAL DE CUENTAS

### 6.3.1. Legitimación

En este punto debe distinguirse entre la capacidad para denunciar y la de ser parte en el procedimiento resultante. La legitimación en sentido estricto entraña la capacidad para ser parte por lo que no existe legitimación como tal<sup>32</sup>.

En el ámbito de la responsabilidad contable entendemos que existe posibilidad de ser parte en la función jurisdiccional, si la denuncia da lugar a juicio contable cabe personarse en el mismo sobre la base de los llamamientos, ahora bien, al no ser parte por la mera denuncia, ni aún teniendo un interés legítimo o titularidad de derechos subjetivos afectados, requiere estar pendiente del tablón

---

31 Dado que en las resoluciones del TCU se usa frecuentemente el término denuncia, por ejemplo, para referirse a los "hechos denunciados", se debe prestar atención para la desambiguación entre una y otra figura.

32 Fernández Espinosa, "Las Corporaciones...", 376. Los autos de la Sala del TCU, de 20 de octubre de 1994 y 19 de mayo de 1995, señalan en su FD II:

"La denominada por el recurrente «denuncia», que carece en el ámbito de las funciones del Tribunal de regulación y en modo alguno es comparable a la que así se denomina en la esfera penal, no tiene como efecto iniciar procedimiento jurisdiccional alguno, ya que se limita a poner en conocimiento del Tribunal de Cuentas determinados hechos susceptibles de constituir un tipo de responsabilidad contable, ni tampoco constituye al posible denunciante en parte del proceso, si no ejercita expresa y formalmente la acción pública del artículo 56 de la Ley de Funcionamiento".

de anuncios del TCU y del Boletín Oficial del art. 68, al que remite también el 71.3<sup>33</sup>.

### 6.3.2. *Ámbito subjetivo*

La denuncia puede ser interpuesta tanto por quien tenga la obligación legal de hacerlo<sup>34</sup>, como por cualquier ciudadano.

En este sentido dado que la normativa del TCU no recoge expresamente la figura de la denuncia, el propio Tribunal se ha planteado si ésta cabe o no; el Abogado del Estado solicitaba la inadmisión de las denuncias interpuestas por quienes no fueran obligados a interponerlas, respondiendo el Tribunal favorablemente al denunciante, los Autos n.º 11 de 20 de octubre de 1994 y n.º 17 de 19 de mayo de 1995 (FD II) señalan:

“El criterio del representante del Estado de desconocer e inadmitir como norma generalizada los escritos de denuncias presentadas por los ciudadanos o particulares, difícilmente parece tener justificación en el ámbito de la competencia de un Órgano constitucional como el Tribunal de Cuentas, al que están atribuidos como funciones la fiscalización del sector público y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, cuya razón de ser y finalidad primordial es fundamentalmente la defensa y protección del Erario público”<sup>35</sup>.

---

33 Como señala Fernández Espinosa suele causar extrañeza entre los integrantes de las corporaciones locales que han presentado denuncia, por la que posteriormente se inicia un proceso, que no reciban información sobre la marcha del proceso; como indica la autora para ello deberían haberse personado ejercitando la acción pública del art. 56 LFTCu. Vid. Fernández Espinosa, "Las Corporaciones...", 377-378.

34 Este puede ser el caso de los funcionarios que tengan encomendadas las funciones de control, por ejemplo, art. 12 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

35 En México, por ejemplo, el art. 59 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2016, establece que: "cualquier persona podrá presentar denuncias fundadas cuando se presuma el manejo, aplicación o custodia irregular de recursos públicos federales", de esta forma "la Auditoría Superior de la Federación, previa autorización de su Titular, podrá revisar la gestión financiera de las entidades fiscalizadas", vid. Óscar Nava Escudero, "El Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo", *Revista española de control externo*, 20, 58 (2018), 175.

### 6.3.3. *Ámbito objetivo*

Dada la función y ámbito de competencia del TCu el contenido objetivo propio de la denuncia ante éste es el mismo que para la acción pública, el menoscabo, alcance y malversación, que ya hemos tratado en el apartado dedicado a los requisitos de la acción pública.

### 6.3.4. *Carga de la prueba*

En relación con las pruebas que deban aportarse junto con la denuncia dado que no existe regulación de la denuncia tampoco la hay de este aspecto, ahora bien, *mutatis mutandis*, resulta obvio que cuanto más se pueda aportar en el sentido ya estudiado de los requisitos de la acción pública, que sí vienen recogidos para su admisión a trámite en el art. 56 —identificación de las cuentas afectadas o de los actos relacionados con los caudales públicos en cuestión—, más posibilidades habrá de que se dé curso a la denuncia.

No obstante, dado que la denuncia no se tramita por el art. 56.1, como el inicio de acción pública, ello podría suponer, a priori, una mayor indagación por los órganos del TCu de las circunstancias del caso. Debe recordarse que el art. 46.2 exige para los órganos del TCu la misma carga probatoria que para la incoación de la acción pública, pero si la denuncia estuviere fundada aun sin las suficientes pruebas nada obsta a que fuesen los órganos encargados de la tramitación quienes sobre ese punto de partida obtuviesen las pruebas necesarias para el ejercicio de la acción jurisdiccional de responsabilidad contable que corresponda.

En el inicio de la acción mediante acción pública existe un doble filtro que, en esencia, recaerá sobre la prueba dado que primero es examinada por el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento, antes de remitirse por la vía del art. 45, o la del 46, que a su vez requieren sus propios exámenes<sup>36</sup>. En tanto

---

36 Vid. González Soler, "Las actuaciones...", 89-90 y 105.

que la denuncia no tiene el filtro del Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento.

### 6.3.5. Tramitación

#### 6.3.5.1. Naturaleza de las actuaciones previas

Una cuestión fundamental a la hora de distinguir entre la acción pública y la denuncia es que aquélla se imbuye del carácter jurisdiccional al tener su acceso por la vía del art. 56 LFTCu, en cambio, la denuncia carece de dicho carácter<sup>37</sup>.

Dado que se trata de una denuncia y no del ejercicio de una acción, con las diferencias que conlleva, el artículo aplicable será, según corresponda, el 45 o 46-47 LFTCu, en lugar del art. 56 para la acción pública<sup>38</sup>.

#### 6.3.5.2. Posibilidad de denunciar responsabilidades contables distintas del alcance

Sobre la figura de la denuncia orbita que su tramitación sea por el art. 46, esto es, si bien es cierto que no se señala de forma expresa que la denuncia haya de referirse exclusivamente a supuestos de alcance —entre otras cosas porque la

---

<sup>37</sup> El anteproyecto de la LFTCu incluía estos artículos entre los dedicados a la función jurisdiccional, lo cual fue criticado por el Informe del CGPJ, en particular porque se llevaba a cabo por un funcionario que no forma parte del órgano jurisdiccional, vid. Pajares Giménez, "El diseño...", 160-170. Este artículo se dedica, en esencia, a tratar la naturaleza no jurisdiccional de las actuaciones previas, por lo que nos remitimos a su trabajo.

<sup>38</sup> La materia de la naturaleza de las actuaciones previas ha cobrado repercusión en los escritos del Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, de septiembre de 2021, con ocasión del recurso frente a las fianzas impuestas a cargos electos con inmunidad, en el sentido de que la inmunidad se predica del ámbito jurisdiccional, pero no de las actuaciones previas LFTCu porque carecen de carácter jurisdiccional y porque en ese momento de la tramitación aún no se ha formulado demanda. "La concurrencia de cuestiones prejudiciales, incluso cuando tuvieran carácter devolutivo, no impiden el desarrollo de las actuaciones previas", vid. Antonio López Díaz, "Comentario general de jurisprudencia contable: las cuestiones prejudiciales en la jurisprudencia contable", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 153 (2012), 7 del documento.

normativa no regula esta figura—, no es menos cierto que las referencias a la denuncia se ubican en el ámbito del art. 46 y 47<sup>39</sup>.

La tramitación previa de la pieza separada del art. 45, o de la instrucción del art. 47, guardan diferencias importantes, pero en ambos casos se trata de responsabilidad contable, la primera sin alcance, y la segunda habiendo alcance.

La idea de limitar la denuncia exclusivamente al alcance ni se compadece con la de denunciar responsabilidades contables, ni hay norma que así lo delimite, al contrario, allí donde se prevean, éstas se refieren a la responsabilidad contable, sea cual fuere ésta, no al alcance, que la LFTCu lo ha desarrollado como es una especie del género más amplio de la responsabilidad contable.

Esto es, la normativa prevé una serie de infracciones e ilícitos contables, por los que habrá de indemnizarse a la Hacienda Pública correspondiente y que son denunciables, tanto por los obligados a hacerlo, como por cualquier ciudadano, pues bien, las previsiones sobre denuncia del art. 145 LGP, y las del Real Decreto 700/1988 sobre responsabilidad contable del Título VII LGP, que admite la denuncia en sus arts. 2.1.d) y 7, se refieren a la responsabilidad contable, en el bien entendido de que la denuncia ni incoa el procedimiento por sí misma, ni se es parte en el procedimiento que pueda ser incoado.

### 6.3.5.3. Actuaciones previas

Dado que la denuncia no inicia el procedimiento por sí misma, su posterior tramitación dependerá de si los hechos denunciados constituyen alcance o no. En el caso de que no sea alcance requerirá de un procedimiento fiscalizador de cuya conclusión se forme una pieza separada<sup>40</sup> —que pudieran ya existir uno u otro, el procedimiento fiscalizador con lo previsto en el art. 44 LFTCu, y la pieza

---

39 Así lo especifica, p. ej., Fernández Espinosa, "Las Corporaciones...", 377.

40 En criterio del TCu, como se ha comentado a lo largo del trabajo, el procedimiento fiscalizador debería existir ya, dado que la denuncia no debe siquiera ser supuesto de motivación para iniciar una fiscalización. En realidad, dado que la fiscalización se puede iniciar de oficio, nada obsta a que pudiera provocar la iniciación, tal como se hace en algunos OCEX.

separada del art. 45<sup>41</sup>—. En el caso de que constituya alcance y se decida darle trámite habrá de realizarse la instrucción prevista en el art. 47 LFTCu, conforme al cual se ha de nombrar el Delegado Instructor señalado por el art. 46.1.

El art. 26. Uno LOTCu señala que “la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance se efectuará por los Delegados Instructores”. El apdo. Tres especifica que cuando las CCAA en las que hayan ocurrido los actos que puedan constituir alcance hayan establecido sus propios órganos de fiscalización, el TCu podrá delegar la instrucción en estos órganos.

Los elementos que componen la instrucción se especifican en el art. 47 consistentes en la averiguación, liquidación, aseguramiento de la responsabilidad y cuantía del alcance, así como la remisión del tanto de culpa, si lo hubiere<sup>42</sup>.

### 6.3.6. Denuncias amparándose en normas de cobertura

La normativa del TCu no prevé la figura de la denuncia, en consecuencia, tampoco prevé ningún régimen procedimental, de lo cual puede inferirse que las posibilidades de que salga adelante son muy pocas —si bien no llevan costas—, por lo que una opción de que tengan mejor acogida es realizarlas amparándose en una norma de cobertura que sí las prevea específicamente.

---

41 La pieza separada no tiene una tramitación y diligencias tasadas, sino que ha de ser suficiente para concretar los hechos, posibles responsables y cuantificación del menoscabo, sin excederse a los ámbitos competenciales propios de la Sección de Enjuiciamiento, vid. Pajares Giménez, “El diseño...”, págs. 173-176. El motivo es que la “instrucción” del art. 44 sería el previo procedimiento fiscalizador que da lugar a la pieza separada.

42 En la práctica, como expresa el letrado del TCu González Soler, se centran más en el cumplimiento de los requisitos probatorios y la culpabilidad deducible de los mismos, que en la averiguación de los hechos: “No es tal lo que dice la LFTCu, pero la doctrina de la SEJTCu es reiterada al respecto, lo que, en mi opinión, ha podido determinar que se desvirtúe la naturaleza de los Delegados Instructores, dejando de ser órganos de averiguación de los ilícitos contables para convertirse en órganos de control de los mismos, lo que entraña la posibilidad de que, realizada una valoración sobre la antijuricidad de la conducta o sobre la culpabilidad de su autor, si se concluye que aquélla no es contraria a derecho o que sus autores no han actuado con dolo o culpa grave (art. 49.1 LFTCu), se pueda dictar acta de liquidación provisional negativa sin llevar a cabo averiguación alguna”, vid González Soler, “Las actuaciones...”, 99, y, por todos, el Auto n.º 1 TCu, de 8 febrero de 2007. De lo expuesto se concluye que arrebata a la Sección de Enjuiciamiento su función de determinar si existe culpa o responsabilidad, Auto n.º 11 del TCu, de 24 de julio de 2002.

### 6.3.6.1. Denuncia directa. Art. 116 Ley de Bases de Régimen Local

Como se ha apuntado, la LBRL recoge la denuncia directa de los ciudadanos ante el TCu<sup>43</sup>.

En relación con esta cuestión debe aludirse al Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, conforme al cual cada vez se están produciendo más denuncias ante el TCu por quienes vienen obligados a hacerlo, como señala la letrada del TCu Jiménez Rius<sup>44</sup>.

### 6.3.6.1. Ley de Transparencia

Denunciar ante otro órgano, el Consejo de Transparencia, es una opción de las que vemos en el siguiente apartado, si bien en este caso el TCu tiene un vocal en la Comisión de Transparencia y buen Gobierno, órgano que junto con el Presidente del Consejo de Transparencia conforman el propio Consejo<sup>45</sup>.

El art. 39.2.e de la Ley de Transparencia<sup>46</sup>, establece entre las funciones del Consejo de Transparencia:

“e) Instar el inicio del procedimiento sancionador previsto en el título II de esta Ley. El órgano competente deberá motivar, en su caso, su decisión de no incoar el procedimiento”.

Previamente, el art. 31.1, señala:

---

43 La interventora del TCu dedica su artículo a la previsión del art. 116 de la Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local, por el que no sólo las autoridades, sino cualquier persona, puede interponer denuncia; vid. Fernández Espinosa, "Las Corporaciones...", 376.

44 "La realidad actual nos demuestra que cada vez son más numerosas las denuncias y escritos remitidos por los Interventores locales a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas", vid. Pilar Jiménez Rius, "El papel esencial del Tribunal de cuentas en el nuevo régimen de control interno de las Entidades Locales", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, 2 (2018), 3 del documento.

45 El art. 36.2.d de la Ley de Transparencia, determina que el Consejo de Transparencia se compone de su Presidente y de la Comisión.

46 Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

“1. El procedimiento sancionador se iniciará de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia de los ciudadanos.

La responsabilidad será exigida en procedimiento administrativo instruido al efecto, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable”.

Vemos cómo en un mismo apartado del artículo 31 se comprende tanto la figura de la denuncia como su remisión al TCu cuando corresponda<sup>47</sup>.

Una cuestión que debe ser vista a la luz de la competencia exclusiva del TCu es la prevista en el 31.5 sobre el recurso a las resoluciones que impongan sanciones, que lo remite a la Jurisdicción Contenciosa, cuando una parte importante de las infracciones previstas en el art. 28 son responsabilidades contables<sup>48</sup>, si bien éstas debían haber de ser sido remitidas al TCu *ab initio* —art. 31.1 Ley de Transparencia—<sup>49</sup>.

---

47 El propio Tribunal de Cuentas recoge la posibilidad en STCu 11/2018, de 27 de diciembre:

“La Ley de Transparencia considera la eficiencia en la gestión de un patrimonio público como un principio jurídicamente exigible, cuyo incumplimiento genera responsabilidad sancionatoria. En ambos casos la responsabilidad patrimonial derivada de la sanción (penal o administrativa impuesta) puede coincidir total o parcialmente con la responsabilidad contable que corresponde enjuiciar al Tribunal de Cuentas” FD Séptimo, pág. 60.

La Memoria del TCu de 2020 incluye una fiscalización a iniciativa del TCu mediante acuerdo de 28 de mayo de 2020, cuyo objeto es el cumplimiento de los entes locales en la creación de los correspondientes portales de transparencia, así como:

“La eventual incoación, por parte los órganos competentes, de los procedimientos sancionadores en materia de gestión económico-presupuestaria previstos en la regulación sobre buen gobierno contenido en dicha norma; y en su caso, su comunicación al Tribunal de Cuentas”, vid. pág. 8 del informe.

48 Los arts. 8 y 28 de la Ley de Transparencia incluyen una serie obligaciones de información relativas al gasto, y un catálogo de infracciones, todas ellas muy graves, en el ámbito de la gestión económico-presupuestaria. Infracciones que, a su vez, en su mayor parte están conectadas con incumplimientos derivados de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

49 No obstante, la LFTCu en su art. 54.1.a también acoge los recursos ante el TCu en situaciones similares, al igual que hace, p. ej., el art. 12 del Real Decreto 700/1988.

#### 6.4. DENUNCIAS ANTE OTROS ÓRGANOS

La competencia del TCu en materia de jurisdicción contable — determinación de la responsabilidad por menoscabo y restitución del caudal— es exclusiva en todo el territorio nacional, por consiguiente, cabe la posibilidad de una denuncia ante otros órganos que la tengan expresamente prevista, quienes deberán remitirla al TCu si aprecian indicios de ese alcance o malversación en los fondos públicos; también en el caso de que se haya formado expediente administrativo declarativo de responsabilidad que pueda dar lugar a juicio de cuentas, dado que el art. 68 LFTCu, además de la vía del art. 45, prevé el inicio por la remisión del expediente declarativo de responsabilidades contables<sup>50</sup>.

##### *6.4.1. Gobierno y Ministerio de Hacienda*

Tanto el art. 145 LGP, como el art. 2 del Real Decreto 700/1988 recogen la denuncia, en concreto el art. 2.1.d) de este RD señala:

“Artículo 2. Origen de los expedientes.

Los expedientes administrativos de responsabilidad contable podrán ser originados por:

d) Denuncia, investigación administrativa u otra causa que ponga de manifiesto la posible existencia de dichas infracciones”.

Este RD, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el título VII LGP, se publicó en el BOE tres días después que la LFTCu, ésta el 4 de julio, y el RD el 7 de julio.

---

50 Conforme al art. 41. Uno de la LOTCu las administraciones que incoen un expediente por el que se reclamen daños y perjuicios por el menoscabo de caudales o efectos públicos lo comunicará al TCu, quien podrá recabar el conocimiento del caso.

Son poquísimos los casos en los que el TCu ha resuelto un juicio de cuentas sobre un supuesto de un expediente declarativo de responsabilidad, la Sentencia de apelación de la Sala del TCu, sobre otra dictada también por el Tribunal, n. 5 de 12 de mayo de 2014, versa fundamentalmente sobre este expediente administrativo declarativo, en particular el FD Quinto, distinguiendo entre la pieza separada del expediente declarativo de responsabilidad contable y el declarativo de responsabilidad patrimonial.

Si bien es cierto que el RD se encuadra como norma de desarrollo de la LGP, dado que el TCu tiene encomendada, por un lado, la función jurisdiccional del menoscabo, y por otro, los recursos de apelación de las restantes responsabilidades contables que otros órganos puedan imponer, no cabe duda de que, en cierto modo, la simultánea aprobación del RD y la LFTCu no es casual y que este Real Decreto, en la práctica, viene a funcionar también como norma de desarrollo de la LFTCu<sup>51</sup>.

Se plantea la cuestión de si los menoscabos sin alcance, daños y perjuicios a la Hacienda distintos del alcance —esto es, la nueva modalidad del juicio de cuentas creada por la LFTCu—, surgidos en el ámbito del control interno previstos en la LGT y en las normas de Haciendas Públicas de las Comunidades Autónomas u otras administrativas, se ven sustraídos al TCu, sin perjuicio de la avocación que en todo caso corresponde al TCu; como señala Medina Guijarro:

“No obstante, en este campo aparece otro elemento que dificulta el funcionamiento del sistema de exigencia de responsabilidades contables, como es la competencia de la Administración para declarar mediante el oportuno expediente la responsabilidad contable, sin perjuicio de los recursos procedentes ante el propio Tribunal...”<sup>52</sup>.

#### 6.4.2. Comunidades Autónomas

##### 6.4.2.1. OCEX

Los OCEX —órganos de control externo de las CCAA— tienen capacidad para instruir procedimientos de alcance, y para formar piezas separadas en las responsabilidades contables distintas del alcance<sup>53</sup>.

---

51 Como señala González Soler con el Real Decreto 700/1988 se instaura una doble vía de control de la responsabilidad contable, vid. González Soler, "Las actuaciones...", 81-82.

52 Cfr. Javier Medina Guijarro, "Presente y futuro del enjuiciamiento contable del tribunal de cuentas", *Revista española de control externo*, 1, 1 (1999), 139.

53 Sobre su capacidad para formar piezas separadas vid. Pajares Giménez, "El diseño...", 176 y sigs.

Los Estatutos de Autonomía omiten la referencia a la denuncia y a las responsabilidades contables, por lo que habrá de estarse a lo regulado por las normas equivalentes en el ámbito Presupuestario y de sus Tribunales de Cuentas — OCEX— allí donde los haya, así como sus normas de desarrollo<sup>54</sup>.

Castilla la Mancha, Castilla León, Canarias, Cantabria, Navarra, la Comunidad Valenciana y La Rioja recogen la denuncia en sentido similar a como lo hace el art. 145 LGP<sup>55</sup>.

Ahora bien, aquéllas que no lo señalen expresamente, tampoco quiere decir que se excluya, así, por poner un ejemplo, el art. 159 de la Ley de Hacienda Pública de Extremadura señala:

“Tan pronto como se tenga noticia de que se ha producido un hecho constitutivo de las infracciones a que se refiere el artículo 154 de esta Ley...”<sup>56</sup>.

Pues bien, el apartado 1.a) del art. 154 recoge el alcance<sup>57</sup>. Por consiguiente, *mutatis mutandis*, al igual que hizo el TCu respecto de la denuncia ciudadana por vía de los arts. 145 LPG o 116 de la Ley de Bases de Haciendas Locales, debería reconocerse igualmente en el ámbito autonómico, tanto si se presenta ante la autoridad correspondiente, como ante los OCEX<sup>58</sup>.

---

54 A modo de ejemplo, los art. 10 y 27 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Audiencia de Cuentas de Canarias de 1 de julio de 2002; vid. nota 30.

55 Vid., en las respectivas leyes de Hacienda Pública: Castilla la Mancha arts. 93.4 y 79.3; Castilla y León art. 249; Canarias art. 127.1; Cantabria art. 137.1; Valencia art. 95; Navarra art. 96; La Rioja arts. 135 y 187.2. Entendemos que, si no hay norma de desarrollo equivalente al Real Decreto 700/1988, éste podría funcionar como fuente normativa supletoria.

56 En el mismo sentido en las respectivas leyes de Hacienda Pública: Andalucía art. 110.1; Aragón art. 111; Galicia art. 126; Madrid art. 134; Cataluña art. 83.4; Murcia art. 190.4; Gipuzkoa art. 156.

Los citados en la nota anterior si bien contienen expresa referencia a la denuncia, también contienen la relativa a la ahora indicada: Canarias art. 159, Cantabria art. 172, Castilla la Mancha art. 118, Castilla y León art. 297, La Rioja art. 159, Navarra art. 121, Valencia art. 150.

57 Artículos éste, y sus correlativos de las distintas normas de Hacienda Pública autonómicas que, en esencia, son transcripción del art. 177 LGP.

58 Vid. Torres Morato, “La relación...”, 177-178.

Es incuestionable que denunciar es una forma de “tener noticia” de unos hechos, o de conocer su existencia<sup>59</sup>: “Conocida la existencia de las infracciones...”, en la redacción de la Ley de Hacienda de Aragón o de Andalucía.

Bizkaia, Álava y la Comunidad Autónoma del País Vasco no recogen en su normativa de Hacienda Pública ni la denuncia, ni la apertura de diligencias previas “tan pronto como se tenga noticia” del hecho.

El lugar de presentación sería ante el órgano superior del responsable y ante el ordenador de pagos<sup>60</sup>, los requisitos no se recogen al igual que tampoco se hace ante el TCu, pero resulta obvio que habrán de ser los mismos que para la denuncia ante el TCu que, dado que tampoco lo regula, extraemos del art. 56 LFTCu para la acción pública.

Evidentemente mantiene la de aquéllos que tengan la obligación de informar por razón de su actividad, en particular los interventores.

#### 6.4.2.2. Oficinas y Agencias Anticorrupción

La participación ciudadana, como suelen poner de manifiesto las Fuerzas del Orden Público en su ámbito, es un pilar fundamental para actuar frente a quienes tienen comportamientos denunciables<sup>61</sup>.

En el caso que nos ocupa, el manejo de los fondos públicos, ante la ausencia regulatoria de la denuncia, y la contracción de la LFTCu en el ámbito de la legitimación prevista por el art. 47.1 LOTCu, tras los avances habidos en materia

---

59 Como señala González Soler: “el Consejero al que le haya correspondido su conocimiento debe, aunque la ley no lo diga de forma expresa, abrir un trámite... que tiene por finalidad realizar una depuración inicial del objeto procesal, de suerte que solamente cuando se esté en presencia de un hecho que, aparentemente al menos, revista los caracteres de ilícito contable, se debe proseguir la tramitación del procedimiento”. Vid. González Soler, “Las actuaciones...”, 95.

60 Vid. art 109.4 de la Ley de Hacienda de Murcia; o art. 121 de la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra.

61 Sobre la deseable colaboración entre este ámbito y el contable vid. Pascual Sala Sánchez, “La garantía constitucional de los derechos económicos y sociales y su efectividad en situaciones de crisis económica”, *Revista española de control externo*, 16, 46 (2014), 115.

de transparencia<sup>62</sup>, se están desarrollando iniciativas que permitan a los ciudadanos colaborar en la acción de la lucha contra el mal manejo de los fondos públicos.

En varias Comunidades Autónomas y Ayuntamientos se han abierto oficinas antifraude, orientadas en particular al sector del gasto público<sup>63</sup>. Igualmente hay Comunidades Autónomas que han aprobado normativa al respecto si bien todavía no han abierto la oficina<sup>64</sup>.

Si se acude a la normativa reguladora de estas oficinas, uno de los elementos es trasladar el tanto de culpa que conforme a su ámbito y jurisdicción corresponda —si bien en algún caso no se referencia específicamente al TCu, como el catalán, y en otros sí, como el navarro (art. 23.1.d)—, resulta evidente la aplicación de la normativa del TCu, en cuanto al deber de informarle, el derecho de avocación, y la competencia jurisdiccional exclusiva en materia de alcance contable.

### 6.4.3. En el ámbito Europeo

#### 6.4.3.1. Órganos

En el mismo sentido que lo expuesto en la introducción del apartado anterior, se ha creado una oficina específica para la denuncia en el ámbito

---

62 España fue el último país de la Unión Europea en aprobar una Ley de Transparencia, exceptuando Chipre, vid. Emilio Guichot, "Transparencia y acceso a la información pública en España: Análisis y propuestas legislativas", *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, 170 (2011), 4. No obstante, la aprobación de la Ley de 2013 conllevó importantes medidas en el ámbito del gasto y presupuestos públicos, en particular su art. 8.

63 Cataluña, Valencia, Baleares, Ayuntamientos de Madrid y Barcelona, quienes, a su vez, crearon en 2018 una red conjunta de actuación pensando, sobre todo, en el tema de la contratación pública, en sus reuniones participa el Consejo de Cuentas de Galicia, de Canarias, la CNMC, el Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación —cuyos Presidente y Vocales los nombra el Gobierno—, y la OLAF.

64 Es el caso de Navarra mediante, Ley Foral 7/2018, de 17 de mayo, de creación de la Oficina de Buenas Prácticas y Anticorrupción de la Comunidad Foral de Navarra.

Presupuestario de la Unión Europea<sup>65</sup>, conocida como OLAF, así como un Comité de Vigilancia de esta Oficina<sup>66</sup>.

En España, en relación con la OLAF, la DA 25 de la Ley 38/2003 General de Subvenciones prevé la creación del Servicio Nacional de Coordinación Anti-fraude para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea, integrado en la Intervención General del Estado —introducida mediante Disposición Final 7 de la Ley 40/2015 del Sector Público—. El Servicio se crea mediante el art. 11.5.d del Real Decreto 256/2012 de estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas<sup>67</sup>. Su función es facilitar la coordinación y el intercambio de información con la OLAF.

Para el ilícito penal del fraude presupuestario el 1 de junio de 2021 ha comenzado a funcionar la Fiscalía Europea, prevista en el tratado de Lisboa, empezó a proyectarse en 2017 mediante Reglamento 2017/1939 del Consejo. Las denuncias, en el caso de que el país miembro no haya creado un canal directo, pueden interponerse a través de la OLAF, cabiendo la denuncia anónima que queda protegida mediante un nombre de usuario y contraseña<sup>68</sup>.

#### 6.4.3.2. Protección de denunciantes

Señala el apartado 35 de los Antecedentes —o considerandos— de la Directiva 2019/1937 de protección de las personas que informen sobre infracciones de Derecho de la Unión:

---

65 Regulada por la norma de creación, la Decisión 1999/352/CE, de la Comisión, de 28 de abril de 1999; y por el Reglamento (UE, Euratom) 883/2013. Permite a los ciudadanos presentar denuncias sobre cuestiones de financiación, licitaciones, contratación, etc. Vid. [https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission\\_es](https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_es)

66 Cuyo nuevo Reglamento interno de organización se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 1 de septiembre de 2021.

67 Organizado por el Real Decreto 91/2019, de 1 de marzo, por el que se regula la composición y funcionamiento del Consejo Asesor de Prevención y Lucha contra el Fraude a los intereses financieros de la Unión Europea. Este Servicio Nacional dispone de una su Web en la que destaca la base de datos que incorpora, con el inventario de entes del sector público estatal, por un lado, y el del sector público estatal, autonómico y local, por otro, conforme al Real Decreto 749/2019, con herramientas de búsqueda muy prácticas.

68 Este tipo de denuncia también se admite ante la OLAF. Vid. [https://ec.europa.eu/anti-fraud/contacts/fraud-reporting-form\\_es](https://ec.europa.eu/anti-fraud/contacts/fraud-reporting-form_es)

“La presente Directiva debe conceder protección cuando, de conformidad con la legislación de la Unión, las personas denuncien ante instituciones, órganos y organismos de la Unión, por ejemplo, en el contexto de un fraude al presupuesto de la Unión”.

Esta directiva, de 23 de octubre de 2019, conocida como Directiva «Whistle-blowing», cuya transposición a la normativa interna debe ser antes del 17 de diciembre de 2021 —norma de transposición sobre la que las agencias anti-fraude españolas han puesto el acento—, está orientada a proteger los trabajadores públicos y privados en el ámbito de su actividad. La materia denunciante afecta a muchos sectores, en general de Derecho Público; en nuestra materia, el Derecho Financiero, los antecedentes de la norma destacan: 1.a.i) la contratación pública, 1.b) intereses financieros de la Unión; 1.c) ayudas de Estado.

De hecho, el Considerando 15 asocia directamente la Directiva con la OLAF, y el Considerando 69 indica que los canales de denuncia ante la OLAF no se ven afectados, en tanto que ya prevén la confidencialidad, sino que viene a reforzar la protección de las personas que ante ella denuncien, en particular, dándole uniformidad a la regulación.

Respecto de la contratación pública en España, la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia estimó que en 2016 el monto total del sobre coste en nuestro país derivado del fraude en la licitación pública fue de 45.000 millones de €, por lo que, el fraude en el gasto público, sólo en este ámbito, resulta equivalente al coste recaudatorio de todo el fraude tributario<sup>69</sup>, así, tuvo la iniciativa de poner en práctica unas medidas propias de denuncia y confidencialidad.

Por lo expuesto, no es de extrañar que la iniciativa de la Unión Europea traída a colación tenga éste como uno de sus principales objetivos al igual que las oficinas españolas antifraude, y que la participación ciudadana sea el

---

69 La nota de prensa puede verse en: "La CNMC intensifica su esfuerzo en la persecución de las irregularidades en los concursos públicos", CNMC, 2017, acceso 2021, [https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor\\_contenidos/Notas%20de%20prensa/2017/20170118\\_NP%20folleto%20licitaciones%20enero%202017.pdf](https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor_contenidos/Notas%20de%20prensa/2017/20170118_NP%20folleto%20licitaciones%20enero%202017.pdf).

elemento indispensable para hacer frente a estos comportamientos antijurídicos en el ámbito presupuestario.

## 7. PRESCRIPCIÓN

La DA Tercera LFTCu y el art. 145 LGP establecen un plazo de cinco años para la prescripción de la responsabilidad contable. Habrá que estar a cada caso para determinar el *dies a quo*, pero como regla ilustrativa puede indicarse que será el día en que se presentaron las últimas cuentas, o debieron presentarse, relacionadas con el hecho en cuestión, p. ej. la Cuenta General; sin perjuicio de la interrupción que en cada caso pueda producirse, como, por ejemplo, la nulidad del acto, acuerdo, contrato, etc. entre cuyas consecuencias se anude la responsabilidad contable, apdo. 4 de la DA.

Igualmente, dada su relevancia en el ámbito económico-financiero y presupuestario, el art. 32.1 de la Ley de Transparencia, establece un plazo de cinco años de prescripción para las infracciones muy graves en ella previstas, calificación que merecen todas las referidas a esta materia.

## 8. CONCLUSIONES

El Tribunal de Cuentas tiene atribuida en su función jurisdiccional una competencia exclusiva y excluyente, la responsabilidad contable de los fondos públicos —en esencia el menoscabo de caudales, aunque pueden ser también las infracciones contables en alza—; como han señalado destacados miembros del Tribunal de Cuentas, y ha tenido oportunidad de pronunciarse el Tribunal Supremo respecto de la tutela judicial efectiva, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas somete a la Ley Orgánica del Tribunal a un régimen que no se corresponde con sus aspiraciones iniciales, en particular en el objeto que nos ocupa, la legitimación y capacidad del ciudadano para actuar frente a la responsabilidad contable.

En nuestra opinión, se manifiesta de forma especial al vadear la legitimación prevista en el art. 47.1 de la Ley Orgánica, puesto que carece de desarrollo en el Capítulo III del Título IV de la LFTCu.

El concepto de perjudicado soslaya el previsto en el art. 47.1 de la Ley Orgánica, prescindiendo de la legitimación con causa en la afectación de intereses legítimos o derechos subjetivos —quien en la LFTCu sería un tercero ejercitante de acción pública, equiparable al interés difuso o colectivo de la acción popular—, por lo que únicamente aquel ente del Sector Público cuyos caudales sean objeto de menoscabo será considerado perjudicado.

Igualmente se manifiesta en la inversión de la carga de la prueba hasta el punto de exigir al ejercitante de la acción pública, al menos en la redacción legal y normalmente en la práctica, la misma justificación probatoria en su escrito de inicio que la exigida a los órganos de fiscalización del propio Tribunal de Cuentas, cuyas potestades atribuyen la más amplia capacidad para el descubrimiento de las pruebas relativas al menoscabo.

Los requisitos de la inversión de la carga de la prueba derivan en el abono de las costas cuando la acción interpuesta se inadmita a trámite.

La alternativa es la denuncia, que no conlleva costas. En este caso caben tres vías, en primer lugar, su interposición al Tribunal de Cuentas sin otra norma legal de cobertura, en segundo lugar, amparándose en una norma de cobertura que prevea la denuncia —dado que la normativa del Tribunal de Cuentas no la regula—, y la tercera, su interposición ante otros órganos que, de apreciar los hechos, habrán de remitirlo al Tribunal de Cuentas.

Del ejemplo en las Oficinas y Agencias en el ámbito autonómico y de la Unión Europea podría crearse un órgano similar en España<sup>70</sup> —al menos en acogida de lo previsto en el art. 31.1 de la Ley de Transparencia— destinado a atender la participación ciudadana en el control del presupuesto público, y los

---

70 Ya en 2000 el Director Técnico de la Sección de Enjuiciamiento propugnaba la creación de lo que denominó Agencia de Ética Pública, así como poner la vista en el ejemplo de la Unión Europea, vid. Vacas García-Alós, "Instrumentos...", 140.

respectivos Comités de Vigilancia de estas Oficinas autonómicas y estatal para reforzar su independencia.

Sin olvidar la protección de los denunciantes, que son el elemento esencial “para prevenir y detectar el fraude y la corrupción en la contratación pública en el contexto de la ejecución del presupuesto de la Unión, sino también para abordar la insuficiente ejecución de las normas en esta materia por los poderes adjudicadores nacionales”, en palabras de la Directiva 2019/1937, que España ha de transponer antes de finalizar este 2021.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barrenechea de Castro, Juan José. "El tribunal de Cuentas ante el futuro: en el XX aniversario de la ley Orgánica". *Revista española de control externo*, vol. 4, 12 (2002): 131-42.
- Calvo Ortega, Rafael, y Juan Calvo Vérguez. Curso de derecho financiero: I. Derecho tributario. Parte General, Parte Especial -- II. Derecho presupuestario. 25 ed.: Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2021
- Cubillo Rodríguez, Carlos. "La "acción popular" en el orden jurisdiccional contable". *Revista de derecho procesal*, 2 (1992): 253-84
- Fernández Espinosa, María Guadalupe. "Las Corporaciones Locales y el Tribunal de Cuentas: los escritos de denuncias, peticiones de fiscalización y consultas dirigidos a este órgano constitucional". *Revista de administración pública*, 147 (1998): 369-80.
- García Ortiz, Felipe. "Evolución de la jurisdicción contable en el nuevo marco constitucional y situación actual". *Revista española de control externo*, vol. 20, 60 (2018): 159-72.
- González Méndez, Amelia. "La programación de las actuaciones fiscalizadoras en los órganos autonómicos de control externo". *Quincena fiscal*, 20 (2009).
- González Soler, Olayo E. "Las actuaciones preparatorias de los procesos contables". *Revista española de control externo*, 15, 45 (2013): 79-109.
- Guichot, Emilio. "Transparencia y acceso a la información pública en España: Análisis y propuestas legislativas". *Documentos de trabajo (Laboratorio de alternativas)*, 170 (2011).

- Jiménez Rius, Pilar. "El papel esencial del Tribunal de cuentas en el nuevo régimen de control interno de las Entidades Locales". *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, 2 (2018): 161-76.
- Comisión Nacional de los Mercado y la Competencia. "La CNMC intensifica su esfuerzo en la persecución de las irregularidades en los concursos públicos." 2017, acceso 2021, [https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor\\_contenidos/Notas%20de%20prensa/2017/20170118\\_NP%20folleto%20licitaciones%20enero%202017.pdf](https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor_contenidos/Notas%20de%20prensa/2017/20170118_NP%20folleto%20licitaciones%20enero%202017.pdf).
- López Díaz, Antonio. "Comentario general de jurisprudencia contable: las cuestiones prejudiciales en la jurisprudencia contable". *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 153 (2012): 285-308.
- Martín Martín, Paulino. "Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción". *Revista española de control externo*, vol. 1, 3 (1999): 111-42.
- Martínez Giner, Luis Alfonso, Eva Aliaga Agulló, Amparo Navarro-Faure, Begoña Pérez Bernabeu, Aurora Ribes Ribes, y Paula Vicente-Arche Coloma. *Manual de Derecho presupuestario y de los gastos públicos*. Tirant lo Blanch, 2018. 3ª ed.
- Medina Guijarro, Javier. "Presente y futuro del enjuiciamiento contable del tribunal de cuentas". *Revista española de control externo*, 1, 1 (1999): 121-42.
- Nava Escudero, Óscar. "El Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo". *Revista española de control externo*, 20, 58 (2018): 155-84.
- Pajares Giménez, José Antonio. "El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable". *Revista española de control externo*, 2, 6 (2000): 153-83.
- Pajares Giménez, José Antonio, y Javier Medina Guijarro. "La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su "propia jurisdicción" en la historia y en la Constitución Española". *Revista española de control externo*, 7, 21 (2005): 33-68.
- Pérez Bernabeu, Begoña. "El control de la actividad financiera". En *Manual de Derecho presupuestario y de los gastos públicos*, edited by Luis Alfonso Martínez Giner, 113-64; Tirant lo Blanch, 2018.
- Pulido Quecedo, Manuel. "El Tribunal de Cuentas como órgano jurisdiccional (Apunte de la STC 215/2000)". *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 3 (2000): 1693-96.

- Sala Sánchez, Pascual. "La garantía constitucional de los derechos económicos y sociales y su efectividad en situaciones de crisis económica". *Revista española de control externo*, 16, 46 (2014): 11-122.
- Sala Sánchez, Pascual. "La jurisdicción contable: las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España". *Revista española de control externo*, vol. 7, 21 (2005): 87-122.
- Suárez Robledano, José Manuel. "El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)". *Revista española de control externo*, vol. 19, 55 (2017): 13-41.
- Torres Morato, Miguel Angel. "La relación del ministerio público con los órganos de control externo". *Revista española de control externo*, 20, 60 (2018): 173-86.
- Vacas García-Alós, Luis. "Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción". *Revista española de control externo*, 2, 5 (2000): 99-144.
- Vacas García-Alós, Luis. "La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional". *Cuadernos de derecho público*, 29 (2006): 19-58.

EMILIO AGUAS ALCALDE  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Departamento de Derecho Público  
Facultad de Derecho  
Universidad de Extremadura  
eaguas@unex.es  
<https://orcid.org/0000-0002-5488-1144>