



DENUNCIA PRESUPUESTARIA

FORMAL COMPLAINT OF THE PUBLIC BUDGET

EMILIO AGUAS ALCALDE¹

Universidad de Extremadura

Recibido: 06/06/2022 Aceptado: 11/09/2022

RESUMEN

Señalan los organismos gubernamentales europeos que la denuncia en el ámbito del gasto público se ha revelado como la herramienta más eficaz para hacer frente al fraude presupuestario, por ello se analiza la participación ciudadana en el control de los fondos públicos en la normativa presupuestaria estatal.

Palabras clave: Derecho Financiero, Derecho Presupuestario, participación ciudadana.

ABSTRACT

European government agencies point out that the reporting in the field of public spending has emerged as the most effective tool to deal with budget fraud, by that, citizen participation in the control of public funds in state budget regulations is analyzed.

Keywords: Financial Law, Budgetary Law, citizen participation.

¹ 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.

Sumario: 1. Introducción. 2. En la Ley General Presupuestaria. 2.1 Caracteres generales. 2.2. Real Decreto 700/1988. Vía administrativa previa de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. 2.2.1. Responsabilidad contable y Responsabilidad patrimonial. 2.2.1.1. Análisis histórico. 2.2.1.2. LGP 1977. 2.2.1.3 LGP 1988. 2.2.1.4. LGP 2003. 2.2.1.5. Responsabilidad patrimonial en la LGP y en la normativa administrativa (LPAC y LRJ). 2.3. Ámbito subjetivo. 2.3.1. Capacidad. 2.3.2 Legitimación. 2.4 Ámbito objetivo. Infracciones. 2.4.1 Alcance y malversación. 2.4.2 Resto de infracciones. 2.5. Contenido de la denuncia. 2.6. Tramitación en el Tribunal de Cuentas. Juicio de alcance. 2.7. Denuncia ante el Tribunal de Cuentas o ante la Administración Presupuestaria. 2.8. Autoridad. 2.9. Prescripción. 3. Conclusiones. Referencias bibliográficas.

1. INTRODUCCIÓN

Recientemente, en julio de 2022, los medios de comunicación han publicado una noticia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) que por la cuantía ha tenido mucha difusión, acerca de que algunas de las mayores empresas españolas dedicadas a la construcción formaron un cártel y estuvieron alterando y repartiéndose el negocio de la contratación pública², imponiendo una sanción de 200 millones³.

Este proceder se mantuvo durante 25 años hasta hace cinco, año en el que la CNMC publicó una nota de prensa y un folleto para detectar el fraude en la contratación en el que valuaba el coste anual en España del fraude presupuestario en el ámbito de la contratación⁴. Quizá la coincidencia de fechas, la del informe de la CNMC y la del año hasta que duró el cártel que ahora denuncia la CNMC sea casual, o quizá la conjunción de los elementos temporales y subjetivos envueltos pueda llevar a pensar que no lo sea⁵.

Según el informe de la CNMC el fraude en la contratación pública produce

2 La noticia apareció en todos los medios de comunicación escrita y audiovisual, en la bibliografía final recogemos la referencia a algunos de más difusión como El País, 20 minutos, ABC o El Diario.

3 La Resolución indica que la sanción debía haber sido del 5% del volumen de negocio, no obstante según se revela ha sido un 3.000% inferior, esto es, del 0,167%, vid. CNMC, *Resolución obra civil S/0021/20 Práctica prohibida* (2022), 139.

4 En la bibliografía se incluyen las referencias y enlaces de internet al folleto y el blog de la CNMC.

5 Vid. CNMC, *Resolución S/0021/20...*, 44 y 45.

en España un incremento anual de gasto de “47.500 millones de euros/año”⁶.

Lo expuesto se refiere únicamente a la contratación pública, pero hay otros elementos entre los que destaca el ámbito de las subvenciones, en fechas recientes desde la Unión Europea, tanto la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF por sus siglas en francés) como la Fiscalía Europea, han manifestado que su principal preocupación en Europa y España es el fraude de subvenciones⁷.

Mediante un informe elaborado en 2018 por el Parlamento Europeo, los Verdes, sobre fuentes propias de las instituciones europeas, en relación con el ámbito del gasto en cada uno de los países de la Unión Europea el coste de la corrupción en España se cifra en 90.000 millones, un 8% del PIB⁸. El tanto por ciento señalado por la Fundación BBVA es del 1,2%, si bien éste se refiere a la mejora estimada del PIB, no al porcentaje del fraude, dado que, según el informe, supondría una mejora en el PIB per cápita de entre el 10,7 y el 30,4 en un plazo de 15 años⁹.

Como puede observarse son las instituciones públicas las que más alertan sobre esta materia.

Tras el ámbito estatal y el europeo en el ámbito local es el propio Tribunal de Cuentas el que ha denunciado en su último informe sobre las entidades loca-

6 Vid. el informe de la CNMC, *Análisis de la Contratación Pública en España oportunidades de mejora desde el punto de vista de la competencia*, Comisión Nacional de Los Mercados y La Competencia, (2015), 6. Lo recogido por la CNMC es corroborado por el FMI respecto de España: “Un número creciente de países e instituciones utilizan sistemas de alerta, o “banderas rojas”, para minimizar el riesgo de corrupción y fraude en la contratación pública. Los indicadores que están más correlacionados con la corrupción son las grandes licitaciones, la falta de transparencia y colusión entre los postores, las quejas de las ofertas no ganadoras, los cambios sustanciales en el proyecto después de la adjudicación y la reducción del tiempo en el proceso de licitación (Ferwerda, Deleanu y Unger 2017). Por ejemplo, la Comisión Europea evalúa el desempeño de las adquisiciones en los países de la UE en función de un conjunto de indicadores, y varios países tienen puntajes insatisfactorios en muchos indicadores (Grecia, Italia, Portugal, España)”, vid. FMI, *Curbing Corruption: Fiscal Monitor*, International Monetary Fund (Washington, 2019), 55.

7 El informe de 2021 de la OLAF señala: “En cuanto al gasto, el fenómeno más preocupante ha sido la infiltración en la economía de grupos delictivos organizados que buscan apoderarse de las subvenciones y préstamos disponibles con cargo al presupuesto de la UE a través de patrones de irregularidades administrativas, como doble financiación, conflicto de intereses, manipulación de licitaciones y otros medios” (la traducción es nuestra), vid. Office de Lutte Anti-Fraude, *The OLAF report 2021* (2022), 4.

8 Vid The Greens/EFA Group, *The cost of corruption across the EU*, European Parliament (2018), 55.

9 Vid. Francisco Alcalá Agulló y Fernando Jiménez Sánchez, *Los costes económicos del déficit de calidad institucional y la corrupción en España*, Fundación BBVA (2018), 35 y 54. Este informe es citado por el Consejo de Europa en su informe GRECO 2019, vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de Cumplimiento. Quinta ronda de evaluación. Prevención de la corrupción y promoción de la integridad en gobiernos centrales (altas funciones ejecutivas) y las fuerzas y cuerpos de seguridad. España*, Consejo de Europa (Estrasburgo, 2019), 12.

les que seis de cada diez Ayuntamientos les ocultan la información de sus contratos, por lo que en el ámbito local se incumple masivamente la normativa de control en el ámbito de las licitaciones y la contratación¹⁰, señala también que en el ámbito de la contratación los acuerdos y resoluciones contrarios a reparos de la Intervención fueron 50.000 por un importe de 2.190 millones¹¹, igualmente recrimina que: “Un número significativo de entidades locales no rinde sistemáticamente sus cuentas generales”¹².

Ante esta situación el Tribunal de Cuentas realiza 7 recomendaciones fundamentalmente encaminadas al cumplimiento de la presentación de las cuentas, las tres primeras dirigidas al legislativo y la cuarta a la Administración General del Estado, del siguiente tenor:

“Dirigidas a los órganos con competencias legislativas:

1. Debería procederse a la oportuna modificación legislativa para establecer como condición para que las entidades locales puedan ser beneficiarias de subvenciones o ayudas públicas, procedentes de cualquiera de las Administraciones públicas, estar al corriente en la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas y, en su caso, al respectivo Órgano de Control Externo.”

“Dirigidas a los órganos competentes de la Administración General del Estado:

4. En tanto no haya modificación legislativa al respecto, debería llevarse a cabo la práctica de la retención de la participación en los tributos del Estado, prevista con carácter potestativo en el artículo 36.1 de la Ley de Economía Sostenible, a aquellas entidades locales que incumplan la obligación de rendir las cuentas generales, de manera análoga a lo efectuado por la falta de comunicación de la liquidación del presupuesto”¹³.

De estas recomendaciones se infiere cierto reproche del Tribunal de Cuentas de carencia de coercibilidad para hacer cumplir siquiera las cuestiones for-

10 Señala el Tribunal de Cuentas: “De las 14.151 entidades locales principales, dependientes y adscritas, habían remitido alguna comunicación un total de 9.029 entidades, de las cuales 4.632 (el 33 % del total) lo hicieron en plazo y otras 4.397 (el 31 %) fuera de plazo. Las entidades locales que no cumplieron con la obligación de remitir la información relativa a la contratación del ejercicio fueron 5.122 entidades, el 36 % del total de entidades que tenían obligación de hacerlo”, vid. Tribunal de Cuentas, *Informe de fiscalización del sector público local. Año 2020* (2022), pág. 73. El propio Tribunal de Cuentas denuncia que: “La remisión de una certificación manifestando que no habían celebrado ningún contrato presupone el incumplimiento de lo establecido en el citado artículo 335 LCSP”, *ibid.*, 102.

11 Vid. Tribunal de Cuentas, *Sector público local...*, 103.

12 Vid. Tribunal de Cuentas, *Sector público local...*, 97.

13 Vid. Tribunal de Cuentas, *Sector público local...*, 103.

males. También el Consejo de Europa ha señalado recientemente que la contratación, la construcción y la planificación urbanística suponen uno de los focos principales de fraude en España¹⁴.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España ha puesto de manifiesto que España es el país de Europa en que menos se auditan las cuentas de los entes locales¹⁵, con la excepción del País Vasco y particularmente la de Navarra¹⁶, dato éste último que no se compadece con su verificación¹⁷.

En el lado de los ingresos diversos informes realizados con datos indirectos estiman que la cuantía dejada de ingresar es de alrededor de 60.000 millones anuales en tributos y 30.000 en cuotas a la seguridad social¹⁸, estos datos suponen una abstracción a partir de la economía sumergida¹⁹, por lo que no queda claro qué parte de la cuantía corresponde a ésta cuando es ilegal, los informes que tratan estos temas señalan que es una cuestión discutida, así, hay informes que consideran economía sumergida la actividad lícita no declarada y el potencial recaudatorio como el equivalente a situarnos en el promedio del entorno europeo, estimado entre 18.000 y 20.000 millones²⁰. Dado que en España las actividades no lícitas (drogas, armas, prostitución) no tributan, los datos en términos brutos no nos parecen extrapolables a la recaudación, debiendo obtener

14 Vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de Cumplimiento 2019...*, 8.

15 Vid. la nota de la rueda de prensa: ICJCE. "Una buena parte de los ayuntamientos españoles, entre los que menos se auditan en la UE", 2022.

16 Cf. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, *La auditoría de los entes locales en la Unión Europea* (2022), 66, 69 y 70.

17 La web del órgano de Navarra, puesto como modelo por ese informe, en los municipios medianos y pequeños, que suponen la casi totalidad de los existentes, revela que prácticamente no se hicieron informes fiscalizadores y de legalidad en los último 40 años disponibles para la búsqueda.

18 Como puede observarse las estimaciones más altas de fraude en los ingresos públicos (tributarios y seguridad social), coinciden casi exactamente con los de fraude en el gasto antes citado, si bien el informe relativo a los ingresos es un lustro anterior al del gasto, por lo que, en términos relativos de tanto por cierto sobre el PIB, sí habría diferencia.

19 Es el dato clásico a partir de datos tomados del informe del Prof. Friedrich Schneider, *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts* (2013), 3-4. La asociación de técnicos de Hacienda, GESTHA, utiliza esa cuantía. Los informes sobre el tema generalmente se basan en el de Schneider. Por ejemplo, vid los informes de Alberto García, Santiago Lago-Peñas, y Xoaquín Fernández Leiceaga, *Economía sumergida y fraude fiscal en España: un análisis de la evidencia empírica* (2016), 4 para el concepto y 12, 13 y 34 para la cuantía, y de Jordi Sardà, *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*, GESTHA y Fundació URV (2014), 4 para el concepto y 34 para la cuantía. También un informe de la Comisión Europea, *Fichas temáticas del Semestre Europeo. Trabajo no declarado* (2018), parte de los datos de Schneider para la economía sumergida, aun cuando el contenido propio del informe, trabajo no declarado a los entes competentes, corresponda a otro informe de otros autores.

20 Vid. Alfredo Jimenez Fernandez y Ramiro Martínez-Pardo del Valle, *La economía sumergida en España*, Fundación de Estudios Financieros (2013),, págs. 71 para el concepto 56 y 72 para la cuantía.

datos netos derivados de separar los referentes a actividades lícitas.

Si nos atenemos a los datos del Instituto Nacional de Estadística que, a partir de 2014 incluyó en el PIB la actividad no declarada, estimando ésta en 36.000 millones, el 3,25 del PIB²¹, de los cuales 10.000 corresponderían a actividades ilícitas, se concluye que hay un desfase abismal entre unas estimaciones y otras dado que van desde el 3,25% hasta el 25% del PIB.

Teniendo en cuenta los elementos señalados el daño a las cuentas públicas derivado del lado del gasto es equiparable al derivado del lado de los ingresos.

De donde se colige que conforme a la correlación existente entre ingresos y gastos públicos el origen del fraude en aquéllos, los ingresos, trae causa del fraude en el gasto público. Como señalan los informes sobre fraude fiscal y economía sumergida citados, el fraude en el gasto público es determinante en el fraude en los ingresos públicos²². La evasión fiscal y el dinero depositado en paraísos fiscales tiene procedencia relevante del gasto público, en cuyo caso el proceso es el inverso, el fraude no se inicia de los ciudadanos hacia los fondos públicos, sino de éstos hacia los ciudadanos, quienes completan el círculo no declarando lo irregularmente percibido, tal como señala el Fondo Monetario Internacional²³. Lo censurado por estas instituciones tiene sentido ya que cada año el conjunto del sector público gasta tanto o más que el conjunto del sector privado; así, unas pocas personas deciden y administran el mismo gasto que toda

21 Vid. García, Lago-Peñas, y Fernández Leiceaga, *Economía...*, 4, nota 2. Se trataba de una instrucción de la UE por lo que se realizó por los 28 países, incluía el gasto en I+D+i, el militar y el de tráfico ilegal y la prostitución permitiendo aumentar la ratio de deuda pública exigido por la normativa europea.

22 Vid. Comisión Europea, *Trabajo no declarado...*, 5, 6 y 7; García, Lago-Peñas, y Fernández Leiceaga, *Economía...*, 15 y 18; Sardà, *El avance del fraude...*, 13, 14 y 32; Jimenez Fernandez y Martínez-Pardo del Valle, *La economía...*, 14, 28, 29-30, 66, 73, y 88. Junto con el fraude presupuestario estos informes, al igual que el del FMI de la nota siguiente, refieren también la transparencia como elemento unido a ésta, lo cual permite recordar que la CNMC es una de las siete autoridades administrativas independientes del sector público estatal, junto con el Consejo de Transparencia, siendo éste uno de los que menores recursos humanos y materiales tiene de los 5.100 organismos institucionales que recoge el inventario de entes públicos. Las cinco restantes autoridades administrativas independientes son la Agencia Española de Protección de Datos, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal y el Consejo de Seguridad Nuclear. Cf. Enrique Morales, "Luz sobre el Consejo de Transparencia... 25 cargos y dos millones en salarios," 2022. En este sentido el Consejo de Europa a través del grupo GRECO recomendó a España dotar de medios suficientes para el ejercicio de sus funciones, lo cual conforme al seguimiento de este grupo no se ha cumplido, vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de Cumplimiento. Quinta ronda de evaluación. Prevención de la corrupción y promoción de la integridad en gobiernos centrales (altas funciones ejecutivas) y las fuerzas y cuerpos de seguridad. España*, Consejo de Europa (Estrasburgo, 2021), 8. El informe de 2019 pone el acento en esta cuestión de recursos humano y materiales, vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de Cumplimiento 2019...*, 19, § 64.

23 Vid. FMI, *Curbing Corruption...*, 39, 46 y 55.

la población, y algunos de los administradores más relevantes de ésta, según denuncian precisamente la CNMC, el FMI y el Consejo de Europa, son los que convergen con aquellos administradores públicos.

En tanto que en el ámbito del ingreso hay una normativa y organización específica y exhaustiva, así como incentivos internos, comparativamente en el ámbito del gasto es dispersa, someramente coercible y carente de incentivos internos y externos²⁴. Las normas generales que regulan esta materia en el lado de los gastos es la Ley General Presupuestaria y su normativa de desarrollo, se trata de observar la participación ciudadana en esta normativa.

2. EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA

2.1. Caracteres generales

De una primera lectura de esta ley parece inferirse que los ciudadanos no están incluidos en el control del gasto presupuestario.

El art. 145 LGP, único que menciona la denuncia, contiene la siguiente redacción:

“1. Los funcionarios que desempeñan las funciones de control deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo.

Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones solo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito”.

Según se deduce del texto la denuncia parece quedar reservada a los órganos que desempeñen las funciones de control en el ejercicio de sus actividades.

24 Como señala la profesora Fátima Pablos desde el año 2016 en España ha habido tres proposiciones de ley sobre protección de los denunciantes, en las que “el procedimiento legislativo ha finalizado por caducidad, sin que ninguna de las iniciativas se haya convertido en Ley”, contemplando la última de ellas un 10% de la cuantía recuperada para el denunciante, cuestión comentada por la autora en el apdo. 5.2 del trabajo, en particular desde la perspectiva de los ingresos y el interés desplegado por la inspección de Hacienda, vid. Fátima Pablos Mateos, “La prueba ilícita obtenida por particulares en el ámbito tributario ante los nuevos paradigmas de protección del denunciante”, *Gaceta fiscal*, 405 (marzo 2020). Entendemos, junto con los organismos internacionales que se han pronunciado acerca del fraude en el gasto como causa del tributario, que el ámbito en el que este incentivo podría desplegar su verdadero potencial sería en el del control de gasto público, con la doble ventaja de que la recuperación de éste supondría la prevención del tributario y de la fuga de capitales a los paraísos fiscales.

Lo cual hace preguntarse si en el caso de que la denuncia proceda de un ciudadano, o de un empleado público de las respectivas entidades, ésta debe ser cursada o rechazada por tratarse de una situación no prevista por la norma.

Esta cuestión ya se planteó ante el Tribunal de Cuentas (TCu), cuya normativa tampoco prevé explícitamente la denuncia ciudadana, siendo inicialmente rechazado por el Abogado del Estado el TCu resolvió que se trata de una cuestión primordial en la protección y defensa del erario público²⁵. Por consiguiente, dado que la misma circunstancia cabe predicarse de la Ley General Presupuestaria, igual ha de ser también la solución. Se han localizado dos procesos cuya causa fuese la denuncia y traten el RD 700/1988, ambos por cuestiones de ingresos no de gasto²⁶, lo cual permite intuir que el TCu admite la denuncia en el ámbito del RD 700/1988.

Consultadas las bases de datos españolas en lo referente a la jurisprudencia contenciosa del Título VII de la Ley General Presupuestaria no contienen ninguna resolución aplicadora de esa norma, en cuanto al RD 700/1988 sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el título VII de la Ley General Presupuestaria, únicamente cinco resoluciones de las cuales dos son de inadmisión²⁷.

La conflictividad generada por la lesividad en el gasto público carece de cualquier término de comparación con la generada por en el ámbito de los ingresos públicos tributarios y de seguridad social. Un motivo podría ser que la tramitación de las infracciones, cuyo procedimiento se remite al RD 700/1988, son recurribles ante el TCu, no obstante, las resoluciones de este órgano, a su vez, son recurribles ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. En cualquier caso, la sede del TCu refleja un total histórico de menos de 20 resoluciones en las que se trate el Real Decreto 700/1988, y varias de ellas resuelven recursos frente a otras del mismo asunto.

25 Los Autos del Tribunal de Cuentas 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".

26 Sentencias del TCu 13/20, resuelve cuestiones de otras previas, y 27/05 también sobre otras previas.

27 En concreto se trata de las siguientes: ECLI:ES:TS:2005:5057, ECLI:ES:TS:2010:4136, ECLI:ES:TS:2012:2264 (de inadmisión), ECLI:ES:TSJGAL:2014:6154 (de inadmisión), ECLI:ES:TS:2019:832.

Podría pensarse que si no se regula es porque no es necesario en la medida que ya existen controles internos, no obstante, todos los informes expuestos de las principales instituciones públicas mundiales, europeas y nacionales dicen que no es así y que el fraude en este ámbito es equiparable al del lado de los ingresos tributarios y de seguridad social. Por el contrario, la conocida Directiva «*Whistleblowing*» en relación con la participación ciudadana señala que los denunciantes y su protección son el elemento esencial, el considerando 6º de su preámbulo declara:

“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”.

2.2. Real Decreto 700/1988. vía administrativa previa de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas

Dentro del control interno conforme al art. 180 LGP caben dos vías para la exigencia de responsabilidad, una hacia el Tribunal de Cuentas y la otra dentro de la Administración, bien hacia el Gobierno —cuando se trate de altos cargos— o al Ministerio de Hacienda en el resto de los casos.

La primera vía se trata del supuesto previsto en el art. 177.1.a, esto es, alcance o malversación, cuya competencia exclusiva corresponde al TCu conforme a la normativa de este órgano constitucional. En el segundo caso se trata de los supuestos previstos en los apartados b) a f) del mismo artículo.

Estos artículos se hallan ubicados en el Título VII de la Ley General Presupuestaria, el cual está desarrollado mediante el mencionado RD 700/1988, de 1 de julio, normativa cuya aprobación coincide en el mismo intervalo temporal que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), desarrolladora de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTCu), por cuanto esa ley se aprobó el 5 de abril del mismo año, luego el Real Decreto 3 meses después. De donde puede concluirse que este RD complementa la LFTCu en lo que respecta a la Ley General Presupuestaria.

Esto es, como la LGP prevé dos vías, una hacia el Tribunal de Cuentas, cuya normativa de funcionamiento es la Ley 7/88 de FTCu, y la otra interna cuya normativa es el RD 700/1988, ambos se diseñaron simultáneamente y el RD está planteado como complemento de la LFTCu para la vía administrativa.

2.2.1. Responsabilidad contable y Responsabilidad patrimonial

El art. 177 LGP lleva por título “responsabilidad patrimonial”, en tanto que el título del RD 700/1988 utiliza la expresión de “responsabilidad contable”, de ahí que el art. 1 de esta norma también lleve por título esta expresión y que sea utilizada en el resto de la norma, produciéndose así un desequilibrio terminológico entre ambas normas.

Esta desviación es fuente de dos problemas, el problema raíz es si con ello se refieren a lo mismo, y después la competencia sobre la responsabilidad patrimonial y el procedimiento para exigirla.

2.2.1.1. Análisis histórico

La respuesta puede analizarse desde la perspectiva del enfoque histórico de las normas estudiadas, la LGP, el RD y la LFTCu.

En sentido estricto el RD 700/1988 no desarrolla el Título VII de la actual Ley General Presupuestaria, sino que en origen desarrolla a la Ley 11/1977 General Presupuestaria que era la norma vigente en el momento de su aprobación, y también podría decirse que lo hace respecto del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Esta última, como puede observarse, es del mismo año que el Real Decreto 700/1988.

En los tres casos, la del 77, la del 88 y la actual de 2003 se contiene un Título VII dedicado a las responsabilidades, pero en tanto que las dos primeras mantienen una misma redacción, la tercera de 2003 la cambia.

Por otra parte, ya se ha comentado nuestra impresión de que la LFTCu y el RD 700/1988 fueron aprobados en una unidad temporal y sistémica, por consiguiente, la norma que rompe esa unidad es la LGP 2003.

2.3.1.2. LGP 1977

Esta norma ya contenía en su art. 143 una separación entre la competencia del Tribunal de Cuentas en la infracción por alcance y malversación de la letra a) de su art. 141.1, cuyo trámite corresponde a un Delegado del Tribunal de Cuentas²⁸, y las restantes infracciones previstas en las letras b) a g) atribuyendo

²⁸ Este Delegado está previsto en el art. 19 de la Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas. La ley del 53 denomina Ministros a los miembros de la Sala de Justicia (si bien no son Ministros del Gobierno, sino que es la denominación propia del cargo en el Tribunal de Cuentas, ahora denominados Consejeros); los Delegados instructores no son

la competencia al Gobierno o al Ministro de Hacienda.

En relación con las expresiones responsabilidad contable y responsabilidad patrimonial esta LGP no contiene referencia ni a una ni a la otra, sino que únicamente habla de “responsabilidades”, que es la denominación del Título VII, en relación con las infracciones en que se pudiera incurrir.

2.3.1.3. LGP 1988

Esta norma, dictada unos meses después de aprobar el RD 700/1998, es muy similar a la anterior coincidiendo no sólo el Título de la LGP en el que se enmarca la cuestión, sino también el número de los artículos en que se regula, del 140 al 146.

Al igual que la anterior se refiere únicamente a “responsabilidades”, sin incluir ninguna referencia a denominarlas bien contables o bien patrimoniales.

En relación con el supuesto de alcance o malversación previsto en la norma, habiendo sido aprobada la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas unos meses antes a la nueva LGP, el procedimiento se remite a su legislación específica.

2.3.1.4. LGP 2003

La exposición de motivos de esta norma puede aportar orientación de la causa de incluir la expresión “responsabilidades patrimoniales”. El apdo. VIII del preámbulo indica que se realiza una ampliación subjetiva de las responsabilidades en dos sentidos, en primer lugar, en cuanto a los entes susceptibles de sufrir el daño que pasa de la Hacienda Pública a cualquier entidad del sector público estatal, en segundo lugar, manteniendo las autoridades, pero en el caso de los funcionarios pasa “al personal al servicio” de las entidades del sector público estatal.

La expresión “responsabilidades patrimoniales” parece aludir a un cambio objetivo, no del sujeto, ya que la modificación no se realiza en la expresión que da nombre al Título VII, que sigue siendo “de las responsabilidades”, sino en el que da nombre al art. 177 relativo a los “hechos que pueden generar la responsabilidad patrimonial”, equivalente a los antiguos artículos 141, respecto de los cuales se efectúa una reducción eliminando la letra e).

miembros de la Sala, sino funcionarios nombrados por ésta, como señala el párrafo 2 del art. 19 de esa norma de 1953.

Este cambio no va acompañado de un cambio en el RD 700/1988 que sigue manteniendo la misma redacción y, por tanto, la expresión responsabilidad contable.

De lo expuesto puede concluirse que el cambio no se refiere a la causa, responsabilidad contable, sino como indica el propio título a la consecuencia generada, la responsabilidad patrimonial.

Por hacer un símil es como si en el ámbito penal se dijera “de los hechos generadores de privación de libertad” para luego tipificar los supuestos que la generan. Utiliza la consecuencia para aludir a las infracciones, que son las conductas tipificadas.

2.3.1.5. Responsabilidad patrimonial en la LGP y en la normativa administrativa (LPAC y LRJ)

Una confusión que puede surgir a raíz del cambio efectuado en la denominación del art. 177 LGP respecto de las anteriores LGP es que al ser la misma expresión que la utilizada para la responsabilidad de la Administración en los casos de lesiones que en sus bienes y derechos sufran los particulares como consecuencia de la actuación normal o anormal de la Administración, lleve a entender que se refieren a la misma responsabilidad. Lo cierto es que nada tiene que ver una con la otra.

La de la LGP, de su título VII, se rige por el RD 700/1988, y la de la Administración por el Capítulo IV de Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público.

Con anterioridad a la aprobación de las Leyes 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común y 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público estas normas se encontraban unificadas en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), con la bifurcación de 2015 pasa a estar en la 40/2015. En la Ley 30/92 LRJ-PAC la responsabilidad patrimonial se hallaba en su Título X, el cual contenía un Capítulo II relativo a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas, arts. 145 y 146. Actualmente regulado en la Sección 2ª del Capítulo IV de la Ley 40/2015, arts. 36 y 37.

A pesar de la coincidencia terminológica en el ámbito objetivo “responsabilidad patrimonial” y en el ámbito subjetivo “autoridades y personal al servicio de las Administraciones públicas”, la de la LGP se refiere a la responsabilidad derivada en la aplicación de la normativa presupuestaria, a la responsabilidad

contable, y la segunda a la Administración en general en sus relaciones con los ciudadanos y las lesiones en sus bienes y personas que como consecuencia de ello puedan padecer.

En la acción de esta segunda los particulares se dirigen a la Administración, y una vez producida la indemnización, la Administración se dirigirá de oficio a las autoridades y personal de cuya actuación hubiera derivado el hecho lesivo (art. 36.2 LRJ), para lo cual se instruirá el correspondiente procedimiento administrativo.

Más parecido aún con la norma en disyuntiva es la redacción del apdo. 3, que señala:

“3. Asimismo, la Administración instruirá igual procedimiento a las autoridades y demás personal a su servicio por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia graves”.

En este caso, al igual que el anterior, el apdo. 4 los remite al procedimiento general de la LPAC, especificando la propia LRJ unos trámites de los que como mínimo constará es procedimiento.

Tanto el previsto en el apdo. 2 como en el 3 del art. 36 LRJ se trata de procedimientos enmarcados bajo la jurisdicción contencioso-administrativa, esto es, que agotada la vía administrativa el correspondiente recurso será ante esta jurisdicción, en cambio, el previsto en el Título VII LGP se enmarca bajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, por lo que el correspondiente recurso será ante ese Tribunal, y no ante la jurisdicción contenciosa.

El supuesto del art. 36.2 LRJ equipara la Administración a los particulares respecto de las lesiones que como consecuencia de la actuación de las autoridades y personal a su servicio sufra en sus bienes y derechos de cara a exigir esa responsabilidad a las personas causantes.

En un ámbito distinto se encuentra la LGP, el del menoscabo derivado del manejo de las cuentas, incluida la apropiación de fondos públicos. Si los de la LGP los denomináramos “lesiones” (que sería más apropiado que infracciones²⁹), se trataría de lesiones distintas a las previstas en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas.

29 Dado que la responsabilidad contable no es sancionadora sino reparadora la utilización del término infracción por el art. 177 LGP tampoco cabe reputarla como clarificadora.

Esta disquisición, que pudiera parecer únicamente terminológica y abstracta, no lo es, por cuanto que debido a la confusión surgida por el uso de la expresión “responsabilidad patrimonial” en el art. 177 LGP, cabe que una Administración tramite el procedimiento de exigencia de esa responsabilidad presu- puestaria a través del previsto en la normativa LRJ para la responsabilidad pa- trimonial (art. 145 en la antigua LRJ-PAC), en lugar del que correspondía, que es el del Real Decreto 700/1988.

Es el caso de Sentencia de la Sala del TCu, n. 5 de 12 de mayo de 2014, de apelación sobre otra dictada también por el TCu, que ordena retrotraer las ac- tuaciones por haber seguido la Administración el procedimiento de responsabi- lidad de la normativa administrativa, en lugar del previsto en el RD 700/1988, esto es, el que no correspondía, por ello, ante la inexistencia de expediente ad- ministrativo declarativo de responsabilidad contable ordena retrotraer las ac- tuaciones.

Así, cuando esa Sentencia determina que los trámites de la responsabilidad contable difieren de los trámites de la responsabilidad patrimonial, el Tribunal de Cuentas usa la expresión “responsabilidad patrimonial” refiriéndose “a la res- ponsabilidad patrimonial de las administraciones públicas” de la entonces LRJ- PAC, que fue la tramitada por esa Administración parte del proceso, esto es, la dirigida a los daños y perjuicios causados por las autoridades y personal al ser- vicio de la Administración en los que la Administración adopta una posición si- milar a la que adoptaría un particular frente a los daños y perjuicios que puedan causarle.

No se está refiriendo a la expresión “responsabilidad patrimonial” del art. 177 LGP (cuyo procedimiento es el RD 700/1988), en cuanto ésta en realidad es responsabilidad contable, precisamente lo que viene a decir el Tribunal de Cuen- tas es que era ésta la que regía ese supuesto, y no aquélla de la entonces LRJ- PAC³⁰.

Es más, declara el Tribunal que el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable es mayor que el de la normativa administrativa, por cuanto ésta se re- fiere únicamente a las autoridades y personal al servicio de las administraciones

30 En el ámbito local esta sentencia sirvió de fundamento en la n.º 6 de 2017, en la que se debatía cuál Real Decreto correspondía al procedimiento ahí tramitado (ingresos tributarios no recaudados), señalando la Sala que, conforme a la n.º 5 de 2014, era el RD 700/1988 (vid. Fdo. Sexto, apdo. 2), lo cual es confirmado por la Sentencia del TCu n.º 13 de 2020, que es una de las dos antes citadas que tratan sobre la denuncia y el RD 700/19889.

públicas, en tanto que:

“la extensión subjetiva de la responsabilidad contable comprende, de acuerdo con la interpretación sistemática, que ha venido realizando esta Sala, de los artículos 15 y 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, no a cualquier autoridad o funcionario, sino a “quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen, utilicen bienes, caudales o efectos públicos”, siempre que hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución” (vid. FD Quinto, apdo. 7).

2.4. Ámbito subjetivo

2.4.1. Capacidad

Tal como indica el preámbulo del RD esta norma no está pensada sólo para autoridades y funcionarios, sino que el art. 80 LGP 1977 extiende la responsabilidad a cualquier empresa pública o privada y persona física que perciba fondos públicos, en particular subvenciones.

De este ámbito subjetivo de exigencia de responsabilidad bien puede concluirse que cualquiera de las personas públicas o privadas a las que se dirige este RD posee capacidad para presentar denuncia, dado que cualquier ciudadano o empresa es susceptible de ser sujeto de ese RD, también lo es de presentar denuncia; en particular desde que en 1995 el Tribunal de Cuentas afirmara que en su ámbito cabe la denuncia ciudadana. Dado que, como hemos visto, el RD funciona como complemento en vía administrativa de la LFTCu, resulta plausible que, si en aquél la denuncia ciudadana ha de admitirse, con mayor motivo habrá de hacerse en la vía administrativa, esto es, ante la Administración que ante un Tribunal con función jurisdiccional. Por hacer un símil, si se presenta una denuncia tributaria tiene más sentido presentarla en la vía administrativa que directamente ante la jurisdicción contenciosa. Eso no quiere decir que el orden jurisdiccional Contencioso y el contable del Tribunal de Cuentas sean iguales, sino que si puede presentarse denuncia ciudadana directamente ante el orden jurisdiccional contable con más razón podrá hacerse ante la Administración presupuestaria.

Efectivamente, la redacción del art. 2.1.d del RD en nuestra opinión no deja lugar a dudas de que la denuncia, sin limitación subjetiva, es una de las formas de inicio de los expedientes, por cuanto su redacción es la siguiente:

“Artículo 2. Origen de los expedientes

1. 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”.

Sobre la base de la redacción transcrita puede señalarse que la concepción original, si bien no estaba prevista en la LFTCu, fue que la denuncia por parte de un empleado público distinto de los miembros de los órganos de control, o por parte de cualquier persona que tuviese conocimiento de hechos de responsabilidad, se presentase en vía administrativa ante la Administración presupuestaria.

No obstante, la oportunidad ofrecida por esta norma resulta evidente que no se ha utilizado, a juzgar por la conflictividad derivada de ella, y si la Unión Europea ha debido aprobar una Directiva de protección de los denunciantes, *mutatis mutandis*, igual cabe predicar de esta vía como vehículo de denuncias en el ámbito del gasto público.

2.4.2. Legitimación

La capacidad para interponer denuncia no conlleva la de ser parte en la tramitación del procedimiento de responsabilidad contable, en este sentido la denuncia en el ámbito presupuestario podría ser vista a la luz de su homóloga en el ámbito tributario prevista en la Ley General Tributaria cuyo art. 114 regula la denuncia pública, y el apdo. 4 excluye la legitimación para presentar recursos y para ser informado³¹.

Supongamos que una institución privada constituye unas ayudas para fi-

31 En el ámbito tributario se han formulado opiniones de que el denunciante debería tener acceso y legitimación cuando tenga un interés legítimo en el asunto: “Sin embargo, a nuestro juicio, este principio general debe ceder en los casos en que el denunciante ostenta un verdadero interés legítimo en que la denuncia prospere; piénsese, por ejemplo, en el caso en que el denunciante es una empresa que interpone denuncia frente a otra empresa del mismo sector y lugar, con la que no puede competir porque ésta elude el pago de impuestos. En este caso y en otros análogos, el denunciante es un verdadero interesado al que debería de aplicársele la normativa general del procedimiento administrativo”, vid. José Luis Burlada Echeveste y Inés María Burlada Echeveste, “La denuncia pública en el derecho tributario”, *Quincena fiscal*, 6 (2010). Con mayor motivo en el ámbito presupuestario no sólo por el interés general al tratarse de fondos públicos, sino porque puede ocurrir que el dinero menoscabado debía corresponder al denunciante.

nanciar actividades de formación profesional o deportiva en centros públicos, para lo cual firma un convenio con ese centro y realiza un trasvase de fondos de la institución al centro público en cuya gestión produce un menoscabo en los fondos³².

Esa institución podría denunciar el menoscabo, pero no podría ser parte en la vía administrativa ni ante el Tribunal de Cuentas si se remite a ésta el expediente por ser de alcance o malversación, ahora bien, aquí surge una diferencia con el ámbito tributario, una vez finalizado el procedimiento administrativo si éste desemboca en un proceso ante el Tribunal de Cuentas esa institución podría personarse. También podría haber incoado la acción directamente ante el TCu en lugar de interponer denuncia, la denominada acción pública, esta opción requiere notables dificultades probatorias y procesales, costes económicos de representación y riesgo económico para la entidad privada accionante en caso de inadmisión, pero supone su participación a lo largo del proceso, en lugar de esperar a que se inicie tras la denuncia y así poder personarse, lo que requiere estar atento a si se inicia o no.

No obstante, dado que con carácter general los posibles denunciante en el ámbito presupuestario necesitan ser protegidos no parece factible que deseen ser parte en el procedimiento administrativo, o el jurisdiccional si lo hubiera³³.

2.5. Ámbito objetivo. Infracciones

2.5.1. Alcance y malversación

El art. 72 LFTCu define el alcance como el saldo deudor injustificado de una cuenta o la ausencia de su justificación, y la 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.

Por lo que la malversación viene a ser una especie cualificada del género más amplio del alcance, no se refiere solo al saldo de la cuenta sino también a su mal uso, al destino de ese saldo.

³² En el supuesto del ejemplo el art. 53 LRJ obliga remitir al Tribunal de Cuentas los convenios cuyos compromisos económicos superen los 600.000 €.

³³ Es el caso de la Directiva 2019/1937 de protección de las personas que informen sobre infracciones de Derecho de la Unión, conocida como Directiva «Whistleblowing», ya comentado.

La exposición de motivos de la LFTCu señala lo siguiente:

“Distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquéllos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este concreto caso. La razón de la separación es clara: Mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía, *los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos* –menoscabo en caudales y efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto, et-*cétera*–, que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clarificados con las adecuadas garantías”.

De lo expuesto puede concluirse que la responsabilidad contable se divide en dos ámbitos, el alcance, cuando haya saldo negativo e injustificado de una cuenta, y los demás supuestos de responsabilidad.

El primero dará lugar al juicio de reintegro por alcance (que comprende la malversación como especie cualificada del alcance), y el otro al juicio de cuentas para los restantes casos.

De esta diferencia recogida en la LFTCu puede obtenerse la diferencia en la clasificación efectuada por el art. 177 LGP, dado que si su apdo. a) se refiere al alcance o malversación, cuya tramitación remite al Tribunal de Cuentas, y que conforme a su normativa le corresponde un juicio de reintegro por alcance, y estando en todos los supuestos del art. 177 LGP ante supuestos de responsabilidad contable (generadores de responsabilidad patrimonial), es porque los restantes, letras b) a g), están previstos para el juicio de cuentas, esto es, los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance.

Es evidente que en este caso no nos encontramos ante un juicio de cuentas porque estamos ante la vía administrativa, sino que los supuestos a los que se refieren las letras b) a g) están entre los previstos por la LFTCu para el juicio de cuentas.

En el caso de que se presente la denuncia recogida en el art. 2.1.d) RD 700/1988 habrá de ser el órgano competente para su tramitación quien decida si se trata bien de un supuesto de alcance y lo remita al Tribunal de Cuentas, o

bien de los restantes supuestos.

En el caso de que se trate de los supuestos b) a g) el Tribunal de Cuentas mantiene el derecho de avocación tal como recoge el art. 3.e LFTCu, que señala:

“e) Avocar el conocimiento de cuestiones sobre responsabilidad contable exigida con arreglo a normas específicas en vía administrativa y trasladarlas a la Sección de Enjuiciamiento”.

Del texto se puede concluir que se refiere a los supuestos de las letras b) a g) en la medida que si fuesen de la letra a) su competencia es plena y no sería necesaria la avocación, esto es, en la letra a) no sería una “responsabilidad contable exigida con arreglo a normas específicas en vía administrativa”, sino exigida con arreglo a las normas del TCu al que se hubiera debido remitir. Igual previsión recoge el art. 180.1 LGP al preceptuar la remisión de este supuesto al Tribunal de Cuentas.

2.5.2. Resto de infracciones

Conforme a los arts. 176 y 177 LGP se trata de supuestos de incumplimiento de la normativa presupuestaria de cuya investigación podrá determinarse si hubo menoscabo —distinto del alcance— en los fondos de los entes públicos de que se trate, se contempla como una investigación para ver si resultan daños y perjuicios.

Esta previsión tiene carácter genérico en las letras b) y g), “administrar los recursos sin sujetarse a las disposiciones...”, dice la letra b); y “cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley...” dice la letra g).

La previsión en los supuestos de las letras c), d) y e) no es genérica, sino que son indicios de responsabilidad contable

Letra c): compromisos de gasto, o su liquidación, o su orden de pago sin haber crédito suficiente para satisfacerlos.

Letra d): pagos reintegrables previstos en el art. 77, esto es, cuando la persona que los percibió no tenía derecho a ellos o fuesen excesivos respecto al derecho que tenía, y por ello hubo de devolverlos.

Letra e): realizar anticipos de caja fija o de fondos de maniobra sin justificar, así como gastos a justificar del art. 79 sin la posterior justificación exigida en sus apartados 4, 5 y 6 .

En el caso de que se incoe un procedimiento administrativo de responsabilidad contable de estos supuestos, junto con los hechos que lo motivaron, habrá de comunicarse al Tribunal de Cuentas conforme al párr. segundo del art. 4.2 RD 700/1988, quien posee el señalado derecho de avocación sobre ellos conferido por el art. 41 LOTCu y el 3.e) LFTCu.

2.6. Contenido de la denuncia

Como la denuncia presupuestaria no es una figura regulada pero sí admitida habrá de obtenerse el contenido por analogía con otras figuras semejantes de responsabilidad contable.

Es el caso de la acción pública ante el Tribunal de Cuentas o de la denuncia ante el Consejo de Transparencia prevista en el art. 31.1 de la Ley de Transparencia³⁴.

En la LFTCu, como ya se ha expuesto, no prevé la denuncia, pero sí el contenido respecto de sus propias actuaciones y de la acción pública del art. 47.3 LOTCu, regulada en el art. 56 LFTCu, que señala:

“Se individualizarán los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos”.

Es poco probable que un denunciante, salvo que tenga funciones contables en el asunto de que se trate, posea información relativa a las concretas cuentas por lo que habrá de procurar especificar lo mejor posible los actos, omisiones y resoluciones respecto de los que se interponga la denuncia y, en la medida de lo posible, el órgano u órganos cuyos fondos hayan sido menoscabados.

La Ley de Transparencia y buen gobierno posee en su art. 28 un elenco de infracciones en el ámbito contable más amplio que el del art. 177 LGP, y como su art. 30.8 prevé la obligación de indemnizar en los términos del art. 176 LGP, puede considerarse que esta norma complementa y amplifica lo previsto en la LGP sobre todo desde la perspectiva de la denuncia, en particular cuando se trate de altos cargos que conforme a su art. 25 es el ámbito subjetivo del Título

³⁴ Como señala Pérez Tórtola la denuncia es una vía admitida en la medida que tanto el Tribunal de Cuentas como esta Ley de Transparencia recogen esa posibilidad, vid. Ana Pérez Tórtola, "Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno", *Revista española de control externo*, 14, 42 (2012), pág. 167.

II sobre Buen Gobierno³⁵.

El TCU tiene un vocal en la Comisión de Transparencia, órgano que junto con el Presidente del Consejo de Transparencia conforman el propio Consejo (art. 35), por lo que interponer una denuncia contable ante el Consejo de Transparencia puede asimilarse a interponerla ante el Tribunal de Cuentas.

Esta previsión legal, una vez analizados los informes de actividad del Consejo de Transparencia, las denuncias suponen un aspecto residual, 129 en 2021, y dentro de éstas, las referentes al Buen Gobierno una mínima parte, sólo 13³⁶. Es probable que la ausencia de la necesaria protección de los denunciantes sea el elemento disuasor para el desarrollo de este aspecto. La falta de cobertura en este ámbito nos hace dudar del desarrollo de lo señalado en el Título II de la Ley de Transparencia y Buen Gobierno, en particular sus arts. 28, 29 y 30, por otra parte, han pasado 10 años y no se ha aprobado el Reglamento, que lleva elaborándose al menos 4 años desde que el Consejo de Transparencia dictó el primer informe sobre su borrador. Es de confiar que la aprobación de la normativa de protección al denunciante se coordine con ese Reglamento.

Ahora bien, como ya se ha expuesto en este trabajo y ha sido denunciado por el Consejo de Europa a través del grupo GRECO la carencia de recursos humanos del órgano de transparencia supone un grave lastre en su actuación³⁷.

Este órgano, si bien no en el ámbito de la denuncia y con mayor carencia respecto del ámbito presupuestario al que su normativa otorga tanta importancia, contiene en su web unas guías para reclamaciones ante la falta de respuesta, o denegación o respuesta insuficiente, en una solicitud acceso a la información, no así respecto de la denuncia³⁸.

35 Vid. Pérez Tórtola, "Transparencia...", 159 para el ámbito subjetivo, y 163-167 para las infracciones.
36 A modo de ejemplo el informe de actividad de 2021 señala que hubo 129 denuncias, de las cuales 13 fueron sobre Buen Gobierno, pero no especifica si sobre conflictos de interés o sobre gestión económico presupuestaria, vid. Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, *Memoria de Actividades (2021)*, 44.

37 Así lo denuncia el informe de 2019, vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de Cumplimiento 2019...*, 4, 19, 21, detallando la recomendación en la pág. 59. El de 2021 percibe que la recomendación se ha incumplido, cf. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de cumplimiento 2021...*, 8.

38 En la bibliografía final incluimos la referencia a estas páginas web, en cuanto a las denuncias previstas en su normativa respecto del ámbito presupuestario (o de conflicto de intereses) no hemos localizado apartado en la web del Consejo de Transparencia.

2.7. Tramitación en el Tribunal de Cuentas. Juicio de alcance

Esta modalidad de proceso jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se corresponde con los apdos. b) a g) del art. 177 LGP, pero esto no quiere decir que sea la única opción de juicio por alcance dado que si es el propio TCu quien dentro de su actividad fiscalizadora, examen y comprobación, localiza hechos no constitutivos de alcance pero sí de otras responsabilidades contables, conforme a las actuaciones previas del art. 45 LFTCu de formación de pieza separada, éste es el cauce que le corresponde.

Partiendo del supuesto de que se presente una denuncia y ésta fuese investigada, ante los antecedentes de inexistente conflictividad en los órganos jurisdiccionales no parece frecuente, y que de esa denuncia resultara responsabilidad, si consistiese en alcance o malversación, tal como se ha indicado, se dirigiría al Tribunal de Cuentas que dispone de su propia normativa³⁹, en los restantes casos se tramitaría conforme al Real Decreto 700/1988.

2.8. Denuncia ante el Tribunal de Cuentas o ante la Administración Presupuestaria

Conforme a lo desarrollado en este trabajo e indicado por la exposición de motivos de la LFTCu el cauce de un juicio de cuentas ante el Tribunal de Cuentas es mucho más complejo de tramitar y concretar su contenido que el de juicio de alcance, porque lo normal es que en el de cuentas no se conozca la cuenta cuyo saldo está injustificado.

Partiendo de la base de que la acción pública ante el TCu reclama la identificación de las cuentas⁴⁰ y en el caso de la denuncia no lo requiere (porque esta figura aunque admitida no está prevista en la LFTCu) pero es conveniente, se concluye que en los supuestos propios del juicio de cuentas es prácticamente

39 Esta cuestión ya fue tratada en otro trabajo del que éste es complementario, cf. Emilio Aguas Alcalde, "Acción pública y denuncia bajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 37 (2021).

40 El art. 56 LFTCu en sus apdos. 2 y 3 requiere para la acción pública la personación mediante escrito en el que se identifiquen las cuentas (también se refiere a actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinar la responsabilidad contable) y luego se decide si corresponde un juicio de cuentas o uno de alcance mediante su remisión, previamente a la incoación del proceso jurisdiccional, a las actuaciones previas del art. 45 si fuere de cuentas o a los arts. 46 y 47 si lo fuere de alcance; no obstante, conforme señala el preámbulo de la ley en el juicio de cuentas las más de las veces no es posible identificar las cuentas requiriendo previamente "un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos", por consiguiente, no parece posible que mediante acción pública pueda darse un juicio de cuentas.

imposible que una acción pública pueda salir adelante, por consiguiente, tiene visos de que la denuncia podría tener mayor margen de prosperar en la vía administrativa ante la Administración presupuestaria que en la del Tribunal de Cuentas, una medida podría ser la interposición de denuncia en ambas vías⁴¹.

2.9. Autoridad

Una distinción relevante del RD 700/1988 es si la persona responsable es autoridad, en cuyo caso compete al Gobierno, o no lo es, y entonces compete al Ministro de Hacienda.

Para la determinación de quién entiende por autoridad remite a la Ley 25/1983, de 23 de diciembre, ya derogada, así como las sucesivas posteriores hasta la actual Ley 3/2015 reguladora del ejercicio de alto cargo de la Administración General del Estado.

El grupo GRECO de la Comisión Europea para prevenir la corrupción recomienda a España la inclusión de los asesores en esta normativa de altos cargos, según su informe de cumplimiento no se ha hecho⁴².

En la práctica esta distinción parece poco operativa en la LGP dado que las autoridades por la naturaleza de su actividad se encuentran en una situación más susceptible de alcance o malversación que de las restantes infracciones, porque su actividad no es contable. Esto es, aunque tengan bajo su responsabilidad los ingresos y los gastos no se encargan de llevar la contabilidad (las cuentas), por lo que si surge responsabilidad contable ésta será más la de alcance o malversación, que la de cuentas a la que se refieren las letras b) a g) del art. 177 LGP.

En el mismo sentido, los altos cargos que puedan ser cuentadantes del art. 138.1 LGP, exceptuando los funcionarios del art. 138.1.a, que ya distingue entre autoridades y funcionarios, es poco probable que a su vez tengan directamente funciones contables. Así, el segundo párrafo del propio art. 138.2 especifica que:

“La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la ren-

41 En este caso la acción pública cabe descartarla porque conforme hemos visto no va a derivar en una incoación de un proceso de juicio de cuentas y el Auto de inadmisión le impondrá costas, según indica el art. 56.3 LFTCu.

42 Vid. Groupe d'États contre la corruption, *Informe de cumplimiento 2021...*, pág. 3. De hecho, este informe del Consejo de Europa señala que España no ha cumplido ninguna de las 19 recomendaciones, 7 de forma parcial, y las otras 12 no se han aplicado, vid. pág. 19.

dición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el título VII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas”.

Es decir, que si en estas personas altos cargos se diera la responsabilidad de cuentas lo más probable es que lo fuese integrada en la responsabilidad de alcance que la asimila y corresponde la remisión del expediente al Tribunal de Cuentas.

La misma idea puede predicarse respecto de las autoridades previstas en el art. 76 LGP para la ordenación de pagos. Una excepción podría ser el supuesto previsto en la letra e) del art. 177 en relación con los anticipos de caja fija y fondos de maniobra en la medida que los apdos. 1 y 2 del art. 78 LGP precisan las autoridades responsables de dictar las normas de este tipo de gastos en su ámbito de gestión, pero creemos que ese caso igualmente se refiere a una cuestión organizativa, no a la contabilización misma de los pagos.

Otra cuestión es que, si en un mismo supuesto de responsabilidad contable incurrieren altos cargos con otro personal carente de esa condición, conforme al párrafo 2º del art. 3.2 RD 700/1988 la incoación del expediente corresponde al Consejo de Ministros.

Mención especial en lo referente a las autoridades merece la Ley de Transparencia y Buen Gobierno ya que su art. 25 relativo al ámbito subjetivo del Buen Gobierno, en cuya esfera se incardina la responsabilidad económico-presupuestaria del art. 28, se refiere a altos cargos de la Administración del Estado (art. 25.1) o equivalentes de la Administración Local y Autonómica (art. 25.2). La concreción de alto cargo remite a la norma sobre conflicto de interés ya derogada, que actualmente es la mencionada 3/2015.

2.10. Prescripción

La LGP y el RD 700/1988 no establecen un plazo de prescripción de la responsabilidad contable, sin embargo, al ser una materia que recae en el ámbito del Tribunal de Cuentas, la LFTCu establece un plazo de cinco años para la prescripción de la responsabilidad contable (DA 3), también la Ley de Transparencia determina cinco años para las infracciones muy graves (art. 32.1)⁴³. En cuanto

⁴³ El art. 28 de esta norma dedicado a las “infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria” contiene un elenco de supuestos referidos fundamentalmente a la LGP, a la Ley

al *dies a quo* es desde el día en que ocurrieron los hechos que las originen. Ahora bien, cuando se detecten en un procedimiento fiscalizador o examen de cuentas, o sentencia firme, será de tres años desde su terminación.

Igualmente, este plazo se interrumpe al iniciarse cualquier procedimiento orientado al examen de hechos determinantes de responsabilidad contable.

En cuanto a la conservación de la documentación el art. 145.5 LGP establece un plazo de cinco años a contar desde que se emita el informe comprensivo de las actuaciones de control financiero permanente durante el ejercicio (art. 159.2) y de auditoría del art. 166, en el que caso de que hubiera cualquier reclamación en que esa documentación pueda ser prueba el plazo de cinco años se contará desde que finalice el procedimiento o proceso, o se reciba la última comunicación en relación con ese conflicto.

3. CONCLUSIONES

Los principales organismos gubernamentales de ámbito internacional, europeo y nacional, como son el FMI, Comisión Europea, OLAF, CNMC, así como los informes de instituciones privadas, han remarcado que el fraude tributario y el trasvase de fondos a paraísos fiscales traen causa esencial del fraude presupuestario por lo que el mejor modo de prevenir el tributario es prevenir primero el presupuestario, lo cual conlleva el doble beneficio de que evitar el menoscabo presupuestario implica la posterior tributación de las cuantías desembolsadas, además del ahorro en el ámbito de la gestión tributaria y posteriores reclamaciones. En tanto que perseguir sólo el tributario implica en el mejor de los casos de una perfecta optimización la recuperación de la mitad del daño en el ciclo económico.

La trasposición de la Directiva 2019/1937 de protección de las personas que informen sobre infracciones de Derecho de la Unión, conocida como Directiva «*Whistleblowing*», supone una oportunidad para darle al Real Decreto 700/1988 (y a la Ley de Transparencia en la parte del Título II sobre Buen Gobierno y su futuro Reglamento) la utilidad originalmente concebida que no ha podido desplegar durante estos años, para ello, creemos que el Real Decreto precisa de reformas orientadas a incardinar y clarificar su función y concordancia

Orgánica de estabilidad presupuestaria, a la de Financiación de las Comunidades Autónomas y a la Reguladora de las haciendas locales, calificando todas las infracciones como muy graves.

con la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, de la que ahora carece.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguas Alcalde, Emilio. "Acción pública y denuncia bajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas". *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 37 (2021): 347-84.
- Alcalá Agulló, Francisco, y Fernando Jiménez Sánchez. *Los costes económicos del déficit de calidad institucional y la corrupción en España*. Fundación BBVA (2018). https://www.fbbva.es/wp-content/uploads/2018/10/Informe-DE-Ivie-2018_costes-economicos-deficit-calidad-institucional.pdf.pdf.
- CNMC Blog. "¿Fraude en la licitación pública? La CNMC lanza una campaña para su detección." 2017, acceso 2022/08/28, <https://blog.cnmc.es/2017/01/18/la-cnmc-intensifica-sus-esfuerzos-en-la-persecucion-de-las-irregularidades-en-los-concursos-publicos/>
- Burlada Echeveste, José Luis, y Inés María Burlada Echeveste. "La denuncia pública en el derecho tributario". *Quincena fiscal*, 6 (2010): 15-34.
- CNMC. *Análisis de la Contratación Pública en España oportunidades de mejora desde el punto de vista de la competencia*. Comisión Nacional de Los Mercados y La Competencia, (2015). https://pmt-eu.hosted.exlibrisgroup.com/permalink/f/1v4a-sp9/34CNMC_BKM000007745_3.
- CNMC. "Guía contra el fraude en la licitación pública." 2017, https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor_contenidos/Competencia/2017/20170118_CNMC_licitaciones_01_2017.pdf
- CNMC. *Resolución obra civil S/0021/20 Práctica prohibida*. (2022). <https://www.cnmc.es/expedientes/s002120>.
- Comisión Europea. *Fichas temáticas del Semestre Europeo. Trabajo no declarado*. (2018). https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet_undeclared-work_es.pdf.
- Consejo de Transparencia y Buen Gobierno. "Cómo Reclamar." acceso 2022/09/08, <https://sede.consejodetransparencia.gob.es/procedimientos>
- Consejo de Transparencia y Buen Gobierno. *Memoria de Actividades*. (2021). https://www.consejodetransparencia.es/ct_Home/Actividad/memorias_planes/memoria2021.html#.
- FMI. *Curbing Corruption: Fiscal Monitor*. International Monetary Fund (Washington: 2019). <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019>.
- García, Alberto, Santiago Lago-Peñas, y Xoaquín Fernández Leiceaga. *Economía sumergida y fraude fiscal en España: un análisis de la evidencia empírica*. (2016). https://www.researchgate.net/publication/296332354_ECONOMIA_SUMERGIDA_Y_FRAUDE_FISCAL_EN_ESPANA_UN_ANALISIS_DE_LA_EVIDENCIA_EMPIRICA.
- Ginés, Guillermo, y Carlos Manso Chicote. "Multa histórica de Competencia: sanciona con

- 203,6 millones a las grandes constructoras por amañar contratos." *ABC*, 2022, acceso 2022/08/28. <https://www.abc.es/economia/competencia-multa-2036-millones-principales-constructoras-espanolas-20220709093023-nt.html>
- Groupe d'États contre la corruption. *Informe de Cumplimiento. Quinta ronda de evaluación. Prevención de la corrupción y promoción de la integridad en gobiernos centrales (altas funciones ejecutivas) y las fuerzas y cuerpos de seguridad. España.* Consejo de Europa (Estrasburgo: 2021). <https://rm.coe.int/quinta-ronda-de-evaluacion-prevencion-de-la-corrupcion-y-promocion-de-/1680a5f3c2>.
- Groupe d'États contre la corruption. *Informe de Cumplimiento. Quinta ronda de evaluación. Prevención de la corrupción y promoción de la integridad en gobiernos centrales (altas funciones ejecutivas) y las fuerzas y cuerpos de seguridad. España.* Consejo de Europa (Estrasburgo: 2019). <https://rm.coe.int/quinta-ronda-de-evaluacion-prevencion-de-la-corrupcion-y-promocion-de-/168098c693>.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. *La auditoría de los entes locales en la Unión Europea.* (2022). <https://www.icjce.es/adjuntos/analisis-auditoria-local-europa.pdf>.
- ICJCE. "Una buena parte de los ayuntamientos españoles, entre los que menos se auditan en la UE." 2022, acceso 2022/09/04, <https://www.icjce.es/buena-parte-ayuntamientos-espanoles-entre-menos-auditan-ue>
- Jimenez Fernandez, Alfredo, y Ramiro Martfnez-Pardo del Valle. *La economía sumergida en España.* Fundación de Estudios Financieros (2013). <https://www.ieaf.es/p/item/256-documento-de-trabajo-fef-n-4-la-economia-sumergida-en-espana>.
- Larrouy, Diego. "Las grandes constructoras suman más de 320 millones en multas en tres años por amañar concursos públicos." *ELDiario.es*, 2022. https://www.eldiario.es/economia/grandes-constructoras-suman-320-millones-multas-tres-anos-amanar-concursos-publicos_1_9160471.html
- Millán, Jorge. "La CNMC multa con 200 millones a las seis principales constructoras de España por alterar la competencia durante 25 años." *20 minutos*, 2022, acceso 2022/08/27. <https://www.20minutos.es/noticia/5026428/0/la-cnmc-multa-con-200-millones-a-las-seis-principales-constructoras-de-espana-por-alterar-la-competencia-durante-25-anos/>
- Morales, Enrique. "Luz sobre el Consejo de Transparencia... 25 cargos y dos millones en salarios." 2022, acceso 2022/08/30. https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/consejo-transparencia-funciones-solicitudes-novedad/2870852/?utm_medium=hipatia&utm_campaign=columnahome&utm_source=20m
- Muñoz, Ramón. "La CNMC multa con 204 millones a las seis mayores constructoras por pactar contratos públicos durante 25 años." *El País*, 2022, acceso 2022/08/28. <https://elpais.com/economia/2022-07-07/la-cnmc-multa-con-200-millones-a-seis-grandes-constructoras-por-confabularse-en-miles-contratos-de-infraestructuras.html>
- Office de Lutte Anti-Fraude. *The OLAF report 2021.* (2022). https://anti-fraud.ec.europa.eu/system/files/2022-07/olaf-report-2021_en.pdf.
- Pablos Mateos, Fátima. "La prueba ilícita obtenida por particulares en el ámbito tributario

- ante los nuevos paradigmas de protección del denunciante”. *Gaceta fiscal*, 405 (marzo 2020): 11-44.
- Pérez Tórtola, Ana. "Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno". *Revista española de control externo*, 14, 42 (2012).
- Sardà, Jordi. *La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*. GESTHA y Fundació URV (2014). https://www.gestha.es/archivos/informacion/monograficos/link/link/2020/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf.
- Schneider, Friedrich. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*. (2013). https://www.researchgate.net/publication/268185661_Size_and_Development_of_the_Shadow_Economy_of_31_European_and_5_other_OECD_Countries_from_2003_to_2012_Some_New_Facts.
- The Greens/EFA Group. *The cost of corruption across the EU*. European Parliament (2018). <https://www.greens-efa.eu/files/doc/docs/e46449daadbfebc325a0b408bbf5ab1d.pdf>.
- Tribunal de Cuentas. *Informe de fiscalización del sector público local. Año 2020*. (2022). <https://www.tcu.es/repositorio/b3a1a40e-9823-4db5-af54-0135079083a9/I1486.pdf>.

EMILIO AGUAS ALCALDE
Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público
Facultad de Derecho
Universidad de Extremadura
eaguas@unex.es
Orcid: 0000-0002-5488-1144