

Ponencia presentada en la Mesa Redonda: «Posible reforma del enjuiciamiento contable. Ámbito subjetivo de la responsabilidad contable»

Felipe García Ortiz

Consejero del Departamento 3.º de Enjuiciamiento
del Tribunal de Cuentas

Buenas tardes.

Antes que nada quisiera agradecer la posibilidad que se me brinda de poder participar en este foro, al lado de ilustres compañeros y excelentes profesionales, y aunque con algunos de ellos no he tenido ocasión de haber podido mantener una relación personal frecuente, sí que les conozco y se les conoce en el Tribunal de Cuentas a través de sus magníficas sentencias y del buen recuerdo que han dejado en la Institución por su saber hacer, experiencia y prestigio personal.

Sus trabajos me han servido, y me sirven, cada día muchísimo para poder ir adentrándome, poco a poco, a este mundo –siempre complejo– de la responsabilidad contable.

Estamos asistiendo en este XX aniversario de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas a interesantes reflexiones sobre el marco jurídico en el que se desenvuelven las funciones de fiscalización y enjuiciamiento que corresponden a esta centenaria Institución.

Primero en Santander y ahora en este imponente lugar de El Escorial se han desgranado problemas y se están planteando alternativas para lograr que el Tribunal de Cuentas cumpla su mandato constitucional con el rigor y la eficacia que los ciudadanos demandan.

En las ponencias de quienes me han precedido y en lo relativo al futuro del enjuiciamiento contable se han analizado y propuesto reformas, principalmente, referidas a los aspectos procedimentales o modificaciones procesales encaminadas a mejorar la eficacia jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

Pero no sólo se han defendido reformas procesales; así, frente a la propuesta de suprimir el recurso innominado del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas o la de eliminar la facultad de la Administración para declarar, mediante el oportuno expediente, la responsabilidad contable, se han defendido otras reformas más radicales: el replanteamiento del propio proceso contencioso-administrativo, el anacronismo del concepto mismo de responsabilidad contable o el preguntarse por las ventajas que ofrece la especialización del Tribunal de Cuentas respecto de otras jurisdicciones.

En este debate abierto y vivo, yo quiero acercarme más modestamente a otro de los temas que han suscitado cierta polémica y sobre el que la Sala de Justicia del Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse.

Voy a tratar de exponer y analizar, aunque sea brevemente, la responsabilidad contable en su ámbito subjetivo, es decir, cómo se correlaciona el contenido del enjuiciamiento contable del artículo 2 de la Ley Orgánica con el del sector público del artículo 4.1 de la misma Ley, respecto de las sociedades y entes públicos sujetos en alguna forma, al derecho privado. Cuestión esta muy controvertida y no resuelta en algunos de sus aspectos, pero, precisamente por ello, de suma importancia para abordarla y debatirla, a fin de ir delimitando y consolidando la doctrina sobre el particular emanada de la Sala de Justicia y, si fuera posible, como prólogo de alguna futura reforma legislativa.

Por su especial relevancia, trataré de centrarme en las empresas públicas y fundaciones estatales, dado que el resto de entes públicos o bien no suscitan problemas o bien no tienen, a mi juicio, trascendencia debido a su carácter marginal o episódico.

Sabido es que la Ley 2/1982, de 12 de mayo, Orgánica del Tribunal de Cuentas cuando analiza las funciones del Tribunal en el artículo 2, al referirse al sector público, habla de fiscalización, y para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable se refiere al manejo de caudales o efectos públicos. Vuelve a referirse el artículo 15 de la misma Ley a bienes públicos cuando indica que el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir

quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos; asimismo, el artículo 38 vuelve a utilizar la misma expresión cuando precisa que queda obligado a la indemnización de los daños y perjuicios «*el que origina menoscabo de los caudales o efectos públicos*».

Llegados a este punto, procede que nos hagamos la siguiente pregunta **¿puede concebirse un sector público en el que no tenga cabida el concepto de bienes, caudales o efectos públicos?**

A mi juicio, carecería de sentido someter a la fiscalización del Tribunal de Cuentas al conjunto del sector público y que, posteriormente, las consecuencias que de ello se derivasen no resultase posible la exigencia de la responsabilidad contable por aplicar un concepto restrictivo de los bienes y caudales públicos, por cuanto no puede entenderse una función sin la otra, y no poder, por tanto, disociarse ambas funciones en el marco jurídico determinado por la Ley Orgánica. En consecuencia, no puede interpretarse el apartado b) del artículo 2 de la Ley Orgánica, relativo al enjuiciamiento contable, sin que vaya, inexorablemente, unido al apartado a) del mismo artículo relativo a la fiscalización del sector público.

Por otra parte, podemos observar que el artículo 49 de la Ley 7/88 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas explicita con mayor claridad la finalidad coordinadora de ambas funciones, por cuanto concreta que la responsabilidad se desprende de las cuentas que deben rendir todos los que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, para indicar más adelante: «*...a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público*». La mención a las entidades del sector público implica, por tanto, el conjunto del sector público, incluido el empresarial, y, como ya ha manifestado la doctrina, cuando se produce infracción del régimen presupuestario y contable aplicable, en el caso, por ejemplo, de la sociedad pública, hay que hacer referencia a los presupuestos de explotación y capital y a los programas de actuación plurianuales a los que se refieren los artículos 87 y siguientes de la Ley General Presupuestaria, así como al Plan de Contabilidad para la empresa española. Consecuentemente, no se puede entender este artículo desvinculando el concepto de caudales o efectos públicos de la referencia a las entidades del sector público.

Como dice la **Sentencia de la Sala de Justicia de 30 de noviembre de 2000**, las sociedades estatales forman parte del sector público, es decir, incluidas en el ámbito subjetivo de fiscalización

del Tribunal de Cuentas, y susceptible, por tanto, de enjuiciamiento contable, dado que las dos funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas, como son la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público y el enjuiciamiento contable, deben interpretarse de forma coordinada.

Por su parte, **la Sentencia de la Sala de 29 de septiembre de 1999** señala que no obsta para la consideración de públicos de los caudales pertenecientes a una sociedad estatal el hecho de que sus actividades se ajusten al derecho privado, pues ello no modifica la naturaleza jurídica del ente considerado, como no lo modifica el hecho de que sus presupuestos contengan previsiones de gastos y no limitaciones, ya que estas características son cuestiones de disciplina presupuestaria que por sí solas no pueden afectar a dicha naturaleza. La relación, por tanto, entre la Administración Pública y la sociedad mercantil por ella creada es una relación de carácter fiduciario en la que la sociedad actúa con unos fondos que nunca dejan de pertenecer a la Administración Pública.

Resulta, en cambio, más discutible la teoría de los fines públicos aplicable a las sociedades públicas, pues es bien sabido que muchas de ellas no cumplen ni satisfacen una finalidad pública. (No hay más que acercarse al elenco de sociedades estatales de la órbita de la SEPI o del Patrimonio del Estado.)

Las sociedades estatales forman parte del sector público de acuerdo con el artículo 4 de la Ley Orgánica del Tribunal. El artículo 6 de la Ley General Presupuestaria manifiesta, a su vez, que son sociedades estatales mercantiles aquellas en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración del Estado o de los organismos autónomos y demás entidades estatales de Derecho público; estas sociedades se rigen por las normas del derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en que les sea de aplicación la Ley General Presupuestaria.

Por ejemplo, las normas que incluyen sus presupuestos en los Presupuestos Generales del Estado, las que regulan sus propios presupuestos de explotación y capital y programas de actuación plurianual, las que les someten al control interno (o financiero) de la IGAE y las que regulan su obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas; estas cuentas forman parte de la Cuenta General del Estado a partir de la Cuenta General de las Empresas Estatales, que se ha de formar mediante agregación o consolidación.

Por lo tanto, las sociedades estatales que tienen naturaleza pública y que son creadas por el Consejo de Ministros para cumplir

(normalmente) con una finalidad pública no pueden ser concebidas como patrimonios privados, porque sus presupuestos forman parte de los Presupuestos Generales del Estado que, en definición del artículo 48 LGP, constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de la totalidad de gastos e ingresos del sector público y porque sus cuentas son integradas en la Cuenta General del Estado.

Por otro lado, las participaciones del Estado y sus OOAA en el capital de las sociedades mercantiles estatales forman parte del patrimonio de aquéllos, pero, además, la LGP permite la consolidación de estados financieros. Así, por ejemplo, la SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales), cuya naturaleza es la de, paradójicamente, una entidad de Derecho público, consolida a numerosas sociedades estatales, sustituyendo en las cuentas consolidadas la participación por el patrimonio (en el ejercicio de 1995 presentó cuentas consolidadas, aunque en otros ejercicios no lo ha hecho).

Además, los rendimientos del patrimonio son considerados como derechos de la Hacienda Pública, tanto si son repartidos (dividendos) como si no lo son, en cuanto dotarán la cuenta de «reservas» e incrementarán el reparto futuro, sea como dividendos o liquidación; de igual forma, las pérdidas producen automáticamente la depreciación o provisión financiera correspondiente en el titular de la inversión. Es decir, los resultados como fruto de la gestión de la sociedad estatal se trasladan, automáticamente, a los titulares de las participaciones; en el mismo caso, si la pérdida se produce como consecuencia de un daño o menoscabo de carácter contable, también afecta al titular de la participación.

En consecuencia, creo que, sin perjuicio de que las sociedades estatales mercantiles se sometan al Derecho privado, están sujetas a una serie de normas administrativas de control económico-financiero, y por las que los cuentadantes deben responder cuando con sus actos infrinjan con daño o menoscabo los bienes de la sociedad, que son, a mi juicio, de naturaleza pública patrimonial.

A mayor abundamiento, podemos ver que una de las excepciones al sometimiento al Derecho privado de las sociedades mercantiles, regulado en la Disposición Adicional 12.^a de la LOFAGE, es, precisamente, la relativa a la normativa contable en lo que le sea de aplicación; es decir, por ejemplo, el sometimiento al control público interno y externo y a las obligaciones formales de elaboración de cuentas y presupuestos; por lo tanto, si como consecuencia de ello, y concretamente de la rendición, se producen incumplimien-

tos con daño al patrimonio público serán objeto de resarcimiento como ilícito contable.

Por los mismos criterios expuestos anteriormente y, *a sensu contrario*, en el caso de participaciones públicas **minoritarias** en sociedades mercantiles, entiendo que no se dan los supuestos para que exista responsabilidad contable. Una vez privatizada una empresa pública, quedará totalmente sometida al Derecho privado, civil y mercantil, sin que le corresponda ninguna obligación de rendir sus cuentas al Tribunal, de elaborar presupuestos conforme a la LGP, ni de someterse a controles públicos. Ya no formarán parte del sector público, y las limitaciones administrativas impuestas por la «*golden share*» en su caso (por otro lado muy controvertidas en el seno de la Comisión de la UE) en nada afectará a su gestión, control y responsabilidad, que será de carácter privado. En este caso, el daño causado y que fuera de aplicación a la participación minoritaria sería perseguible en la jurisdicción ordinaria, salvo que la participación minoritaria pública se convierta en crédito o subvención, en cuyo caso sí sería objeto de control o fiscalización en virtud del artículo 4.2 de la LO 2/1982 y, en consecuencia, de posible exigencia de responsabilidad contable por la vía del artículo 2.2 de la Ley Orgánica en relación con el 4.2.

Cuanto se ha citado anteriormente es de plena aplicación a las entidades públicas empresariales, tanto más en cuanto en éstas se ejercen potestades públicas y actúan, de alguna manera, conforme al Derecho administrativo. E, igualmente, respecto a los entes de Derecho público que se rigen por su legislación específica, por la LGP y por la referencia concreta de la LOFAGE, y teniendo muchos de ellos, incluso, presupuestos limitativos.

Estos organismos públicos (tanto las entidades públicas empresariales como los restantes organismos) se corresponden con los regulados históricamente como sociedades estatales no mercantiles y otros entes en el anterior artículo 6.1.b) y 6.5 de la LGP, respectivamente, y, aunque se ajustan, normalmente, al Derecho privado, les son de aplicación numerosas normas administrativas, algunas referidas a verdaderas potestades administrativas y con el carácter de autoridad pública de sus representantes en otros casos. Estos organismos no tienen el carácter mercantil, algunos están sometidos a contabilidad pública y presupuesto limitativo, y otros no. Pero, en cualquier caso, son entidades públicas con patrimonio público.

Sobre estas reflexiones, alguna de las cuales recoge la Sentencia de la Sala antes citada de 30 de noviembre de 2000, sobre las so-

ciudades estatales, y que ha sido objeto de recurso de casación, el Tribunal Supremo tendrá ocasión de manifestarse y en un nuevo escenario a la luz de las últimas modificaciones normativas. Sin embargo, creo que en este tema del ámbito subjetivo el futuro del enjuiciamiento contable pasa, indefectiblemente, por su conexión con la fiscalización, al igual que otros temas desarrollados en este foro, como el propio concepto amplio de alcance.

Otro ámbito del sector público al que quisiera referirme es al de las fundaciones estatales. El artículo 6.5 de la LGP ha definido a las fundaciones estatales como aquellas en cuya dotación participen mayoritariamente, directa o indirectamente, la Administración General del Estado, sus OOAA o las demás entidades del sector público estatal. Su creación requerirá autorización previa del Consejo de Ministros. Esta definición es similar a la de sociedades estatales en lo relativo a la participación, si bien en las fundaciones hay que hacer constar que el concepto es más de aportación que de participación, mientras que en las sociedades estatales se participa en el capital social. Por otra parte, debemos diferenciar **la fundación estatal de la fundación de competencia estatal**, ya que esta última hace referencia a las creadas por el Estado, personas jurídicas privadas o particulares y cuyo ámbito de actuación abarca todo el territorio del Estado, pero es obvio que ésta no implica la participación pública, y los patrimonios adscritos al fin público se ajustarán a las prescripciones de la **Ley 30/1994**, pero no a la LGP. Sólo se ajustarán a la LGP las fundaciones estatales, aunque también puedan ser de competencia estatal.

Pues bien, aunque las fundaciones estatales (esta definición es muy reciente) no se hallan incluidas dentro del concepto de sector público del artículo 4.1 de la Ley 2/1982, Orgánica del Tribunal de Cuentas, sí lo están en su regulación actual en la LGP, no sólo por estar incluidas en la definición del artículo 6, sino que en el artículo 122 se remarca la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas por parte del Estado y entidades integrantes del sector público estatal, y cuya precisión y detalle relata los artículos siguientes, en los que se incluye expresamente a las fundaciones estatales.

Las fundaciones estatales han de formar y rendir sus cuentas de acuerdo con los principios y normas de contabilidad del Plan General de Contabilidad de 1998, aplicable a las entidades sin fines lucrativos, siendo cuentadante el Presidente del Patronato y debiendo formar la Cuenta General de las fundaciones estatales, que, a su vez, forma la Cuenta General del Estado.

Un criterio diferenciador importante respecto a las aportaciones estatales en las fundaciones, en relación con las de las sociedades estatales, es que deberán ser reconocidas como *gasto*, y no como *inversión*, en las cuentas del aportante, puesto que dichas aportaciones son irreversibles, y en caso de disolución de la fundación el patrimonio resultante debe ser aplicado a entidades análogas. Los presupuestos de las fundaciones estatales integran, también, los Presupuestos Generales del Estado, y estas entidades están también sometidas al control de auditoría de cuentas de la IGAE si no están sujetas a la obligación de auditarse conforme a su legislación específica. Por lo tanto, aunque las fundaciones estatales se sometan al derecho privado en sus relaciones jurídicas, están sujetas a la legislación específica de control, contable y presupuestaria, en la misma línea establecida para las sociedades estatales.

El patrimonio fundacional de una fundación estatal será público y, al mismo tiempo, adscrito a una finalidad pública para diferenciarlo de aquellas fundaciones privadas, que serán titulares de patrimonios privados adscritos a una finalidad pública.

La titularidad de los bienes será de la propia fundación estatal, ya que el aportante no dispone de inversión permanente por el carácter irreversible de la aportación y sin perjuicio del control sobre la propia fundación a través de los miembros del patronato.

Por otro lado, aunque sea controvertida la consolidación de estos estados financieros, lo que en todo caso procede es la agregación de las cuentas públicas de las fundaciones estatales en la Cuenta General del Estado, de acuerdo con la Ley General Presupuestaria.

Por todo lo anterior estimo que si, en las fundaciones estatales, se produce un menoscabo en sus bienes con ocasión de la rendición de cuentas y por aquellos que tienen la obligación de rendirlas, se origina responsabilidad contable al quedar perfectamente definido tanto el concepto de bien público como el de ente integrante del sector público.

Por las mismas consideraciones expuestas respecto de las sociedades con participación minoritaria estatal, no se produciría responsabilidad contable en los menoscabos originados en fundaciones no estatales con aportaciones minoritarias públicas en la dotación fundacional, salvo que dichas aportaciones se convirtieran en subvenciones o créditos, y todo ello sin perjuicio de cualquier otro tipo de acciones que puedan iniciarse ante la jurisdicción ordinaria.

Hasta aquí una breve reflexión en la línea que va marcando la Sala de Justicia sobre este controvertido tema, que considero y espero que pueda, poco a poco, ir evolucionando, como expuse al principio, es decir, en el sentido de coordinar la función de fiscalización del Tribunal con la de exigencia de responsabilidad contable. En todo caso, si este criterio de coordinación se quebrase habría que plantearse alguna modificación de la normativa vigente, porque creo que éste es el referente del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, reflejado en las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, esto es, que todo aquello que sea objeto de fiscalización pueda dar lugar, en su caso, a posible exigencia de responsabilidad contable.

Muchas gracias.