

Fondos públicos y responsabilidad contable

José Pascual García

Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica
Departamento Segundo de la Sección
de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

1. INTRODUCCIÓN

Pocos conceptos más empleados y menos estudiados en Derecho presupuestario que el de «fondos, caudales o efectos públicos». Difícil resulta encontrar una obra de Derecho financiero que dedique no ya un capítulo, sino un simple epígrafe a estudiar su régimen jurídico o a perfilar su naturaleza, pese a que está llamado a constituir un pilar básico en la construcción doctrinal de esta parcela jurídica por un doble motivo: porque entra en la propia definición legal de algunas de sus más significadas instituciones, como la de Tesoro Público e incluso la de Hacienda Pública, y porque su delimitación conceptual resulta imprescindible para comprender la significación y alcance de muchas disposiciones legales no sólo presupuestarias, sino pertenecientes a otros ámbitos jurídicos, como el penal. Paradójicamente en este ámbito se ha elaborado una cierta doctrina sobre el particular en torno a la figura delictiva de la malversación de caudales públicos que será necesario tomar en consideración, pese a que lo lógico sería que el concepto penal se hubiera elaborado a partir de la categoría financiera, y no al revés.

La situación en que nos encontramos en este punto ha sido subrayada por Begoña Sesma, quien pone de relieve cómo frente a este panorama normativo e indiferencia por parte de la doctrina finan-

ciera en nuestro país la cuestión en Francia es totalmente diferente. El concepto de *deniers publics* se ha erigido por la doctrina y la jurisprudencia contable en un concepto fundamental¹.

La cuestión a estudiar cobra especial relevancia en nuestros días por la creciente ampliación del sector público con la creación, dentro del mismo, de entidades que vienen a prestar servicios de responsabilidad pública o simplemente a realizar actividades económicas en régimen de Derecho privado. Respecto de estas entidades cabe preguntarse si su «huida del Derecho administrativo» arrastra que sus fondos pierdan la protección especial que el ordenamiento confiere a los fondos públicos y que sus gestores queden sometidos al régimen de responsabilidades de los gestores privados o si más bien quedan sujetos al que rige para los que manejan fondos públicos.

2. CONCEPTO DE FONDOS PÚBLICOS

En una primera aproximación la conceptualización de los fondos públicos requiere considerar dos aspectos: qué se entiende por «caudales, fondos, créditos, valores o efectos» y qué añade al concepto así obtenido (género) el adjetivo «públicos» (especie).

Por caudales, si nos atenemos a su significación gramatical, puede entenderse cualquier conjunto de bienes o cosas, o bien sólo un determinada clase: el dinero o los bienes fácilmente convertibles en dinero, es decir, todos los que el art. 115 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) engloba bajo la expresión «recursos financieros». Claramente, tanto el TRLGP como la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu) cuando utilizan el termino, se sitúan en el segundo de los significados. Los términos «fondos», «valores» o «efectos» pueden considerarse equivalentes al de «caudales».

El TRLGP, en su art. 13, nos dice que en el Tesoro Público se integrarán «los fondos y valores de la Hacienda Pública», y en el art. 115 califica globalmente a los elementos patrimoniales que lo integran como «recursos financieros». Dentro de los recursos citados no se incluyen ni bienes inmuebles ni bienes muebles, que no sean de naturaleza financiera. Del mismo modo, cuando el art. 16, al delimitar el objeto de la función interventora, hace referencia «a la recaudación, inversión o aplicación de los caudales públicos», o el art. 81

¹ Véase SESMA SÁNCHEZ, B. (1996).

conceptúa las subvenciones como «disposición gratuita de fondos públicos», necesitada de consignación presupuestaria, se está refiriendo claramente a fondos dinerarios.

En la legislación del Tribunal de Cuentas se delimita la jurisdicción contable por referencia a «quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» (art. 2 LOTCu), y la responsabilidad contable se caracteriza, entre otros extremos, por el menoscabo a dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad siempre que se desprenda de las cuentas (art. 49 LFTCu). También aquí resulta claro que cualquier perjuicio económico no es configurador de responsabilidad contable, sino sólo los que se causan por quienes manejan dinero o valores. Los actos de gestión de bienes inmuebles o muebles distintos de los expresados, salvo si concurren con actos de gestión financiera, son ajenos a la jurisdicción contable. En la jurisprudencia contable abundan los casos de apreciación de responsabilidad por ausencia de numerario, sustracción, aplicación a fines propios, etc., pero siempre con referencia al dinero o a valores. La Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, en Sentencia de 10 de julio de 1987, negaba que hubiera incurrido en responsabilidad contable un funcionario por la desaparición de unos paquetes postales que tenía bajo su custodia «porque no surge del manejo de caudales o efectos públicos –evidentemente no lo son los paquetes postales–».

De todo ello se deduce que cuando el ordenamiento presupuestario se refiere a los fondos públicos lo está haciendo a un conjunto de bienes de los que integran el patrimonio de los Entes públicos que hay que delimitar de los «bienes en general» de dichos Entes. Se trata de una categoría de bienes que se caracteriza por formar parte de su Hacienda estando sometidos al régimen propio de ésta.

El TC ha clarificado esta cuestión en la Sentencia 166/1998, de 15 de julio, en la que se debatía la constitucionalidad del art. 154.2 de la Ley de Haciendas Locales (LHL) en su redacción original, análoga a la del art. 44.1 de la Ley General Presupuestaria, cuyo tenor era el siguiente: «*Los Tribunales, Jueces y Autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes en general de la Hacienda Local ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las Entidades locales.*»

El abogado del Estado defendió la constitucionalidad del precepto basada en la intangibilidad de los bienes y fondos públicos en atención a su destino, que no es otro que la satisfacción de intereses y finalidades públicos.

Esta alegación, afirma el Tribunal, ciertamente ha de compartirse en lo que respecta a «los derechos, fondos y valores» de la Hacienda local, a los que se refiere el precepto legal antes mencionado. Éstos, en efecto, son los «recursos financieros» de la Entidad local, ya se trate de «dinero, valores o créditos» resultantes de «operaciones tanto presupuestarias como extrapresupuestarias», que constituyen la Tesorería de dicha Entidad (art. 175.1 LHL). Y dado que tales recursos están preordenados en los presupuestos de la Entidad a concretos fines de interés general, es evidente que requieren una especial protección legal, tanto por su origen en lo que respecta a los ingresos de Derecho público –la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)– como por el destino al que han sido asignados por los representantes de la soberanía popular.

Y seguidamente plantea así la cuestión: Ahora bien, si de los «recursos financieros» de las Entidades locales pasamos a los «bienes en general de la Hacienda local», también comprendidos en la prohibición de embargo del inciso primero del art. 154.2 LHL, para poder determinar si las medidas de ejecución forzosa afectan o no negativamente a los principios que se acaban de mencionar es conveniente examinar cuáles son los elementos que integran «la Hacienda local» y, seguidamente, las categorías generales de bienes de las Entidades locales. Pues sólo mediante este examen se podrá verificar si la justificación basada en dichos principios es o no razonable y, además, proporcionada y no excesiva en lo que respecta, en concreto, a «los bienes en general» a que alude el mencionado precepto.

Centrado así el debate, el TC, tras hacer una referencia a la concepción tradicional de la Hacienda Pública como conjunto de todos los bienes y derechos de la entidad pública, añade:

No obstante, la noción más moderna considera a la Hacienda Pública como un conjunto en el que se integran, en cuanto manifestaciones típicas de la actividad financiera, tanto el ingreso público o los «derechos» como el gasto público o las «obligaciones» de contenido económico de un determinado ente público, según se expresa en el art. 2 LGP. Y así, en correspondencia con lo previsto, de un lado, en la Ley del Patrimonio del Estado (art. 1 del texto articulado aprobado por Decreto 1022/1964, de 15 de abril, y, de otro, en los arts. 2 y 22 LGP, el resultado es que en las disposiciones de Derecho local hoy vigentes se configura una clara separación entre el «patrimonio» de las Entidades locales y la «Hacienda local».

El primero, en efecto, está constituido «por el conjunto de bienes, derechos y acciones que les pertenecen» (art. 79 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en adelante LBRL). En la Hacienda local, en cambio, se integra el conjunto de los ingresos, tributos propios, participaciones en tributos de otros Entes públicos, subvenciones, precios públicos,

productos de las operaciones de crédito, las multas que perciben, así como por las demás prestaciones de Derecho público (art. 2.1. LHL). En suma los «tributos y cantidades que, como ingresos de Derecho público deben percibir las Entidades locales» (art. 2.2 LHL). Y los apartados 2 y 3 del art. 3 de esta disposición refuerzan la separación entre «Hacienda» y «patrimonio» al determinar el primero que constituyen «ingreso de Derecho privado» de las Entidades locales, que forman parte de su Hacienda, «los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación». Mientras que el segundo considera «patrimonio de las Entidades locales el constituido por bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público».

Así pues, no ofrece la menor duda el tipo o clase de bienes que se comprenden en la expresión en su empleo por las leyes financieras –tanto si se atiende al significado gramatical como a la interpretación jurisprudencial–. No ocurre lo mismo en el ámbito penal, en el que, pese a que existe coincidencia en lo sustancial, el contenido de los «caudales públicos» presenta una mayor extensión, a nuestro juicio, poco justificada. Según A. LUZÓN CÁNOVAS, los caudales o efectos vienen siendo conceptuados como el conjunto de recursos financieros, en bienes, dinero, valores o créditos y, en general, cualquier bien mueble con valor económico². La discrepancia con el ordenamiento financiero se produce al dar cabida, dentro de los «fondos, caudales o efectos», a bienes muebles no financieros³. Por el contrario la malversación de los bienes inmuebles que tipifica el nuevo art. 434 C.P. no puede calificarse de malversación de «caudales públicos», sino de malversación a secas, lo cual explica que en el nuevo Código Penal la rúbrica del capítulo VII del título XIX haya pasado a denominarse «De la malversación», frente a la del anterior capítulo X «De la malversación de caudales públicos». Sin embargo, la nueva regulación no ha dado el paso de diferenciar la malversación de los caudales públicos y la de los restantes bienes tanto muebles como inmuebles, lo cual hubiera sido más coherente con las otras ramas del ordenamiento jurídico y con la propia naturaleza del bien jurídico protegido que, en tal caso, hubiera quedado identificado claramente con la Hacienda Pública en su vertiente del gasto, como justificadamente defiende una corriente doctrinal. A nuestro juicio, la creación de la figura delictiva del art. 434 relativa a malversación de bienes muebles e inmuebles

² Véase LUZÓN CÁNOVAS, A. (1997).

³ Véase MUÑOZ CUESTA, J. (1996).

hubiera hecho aconsejable extraer de los arts. 432 (sustracción caudales o efectos) y 433 (destinar los caudales o efectos a usos ajenos a la función pública) toda referencia a bienes distintos de los recursos financieros, con lo que quedaría además claramente diferenciado el contenido de los tres artículos. Y en una primera lectura ésta parece ser la idea latente en el texto legal cuando en los dos artículos primeramente citados se refiere a «cantidades sustraídas» o al culpable que «no reintegra el importe de lo distraído», expresiones que casan mal con bienes distintos de los recursos financieros; no obstante, esta interpretación tropieza con el escollo de la mención que hace el art. 432 a cosas «de valor histórico o artístico» que claramente no tienen el carácter de recursos financieros, lo que induce a pensar que en los redactores de la Ley no existió un concepto técnico preciso de caudales públicos, y que no se abandona el elaborado por la jurisprudencia anterior al Código de 1995.

La segunda cuestión a considerar, como ya anticipábamos, es que añade el calificativo de «públicos» a los recursos financieros así definidos. Y en este punto surgen los mayores problemas de delimitación. En efecto, el sector público español se compone de una pluralidad de entes de la más diversa naturaleza y sujetos a regímenes jurídicos distintos, todos los cuales disponen de recursos financieros propios. Y la cuestión que se plantea es si los recursos de todos estos entes pueden calificarse de fondos públicos, tanto si entran a formar parte de la Hacienda Pública y del Tesoro Público como si pertenecen a Entidades públicas dependientes de la Administración, pero ajenas al ámbito de la Hacienda Pública, o incluso si su titularidad corresponde a empresas públicas en forma de compañía mercantil de capital mayoritariamente público.

En principio caben un concepto funcional y un concepto formal de los caudales públicos. Funcionalmente serían caudales públicos todos los destinados a satisfacer las necesidades públicas; por el contrario, en sentido formal, lo serían aquellos cuya titularidad correspondiera a determinadas entidades públicas. El TRLGP emplea la expresión en sentido formal: caudales públicos serán todos los fondos o valores de los que son titulares el Estado y sus Organismos autónomos. Ahora bien, estos fondos son también caudales públicos en sentido funcional, ya que se ordenan al pago de las obligaciones públicas, como recordaba el TC en la Sentencia citada. El problema se traslada ahora a determinar si también pueden considerarse caudales públicos aquellos cuya titularidad corresponde a cualquier otra entidad del sector público, incluidas las compañías mercantiles del capital mayoritariamente público, con independencia del destino que

éstas den a los mismos, pues no siempre los recursos de éstas están afectos a un uso o servicio público.

En un análisis jurídico, la única forma de dar una respuesta a la cuestión que acabamos de plantear estriba en verificar en qué medida se someten o no a una regulación común los caudales o fondos pertenecientes a todas estas entidades. Si llegásemos a la conclusión de que el régimen aplicable a los «caudales, fondos, créditos, valores o efectos» de las entidades configuradoras del sector público es diverso para sus distintas categorías, es evidente que el concepto no sería unívoco y, por tanto, de nada nos valdría. Por ello la tarea que nos incumbe ahora es indagar si existe algún tipo de regulación común o, dicho de otro modo, si los expresados recursos están adornados de alguna nota común que los convierta en objeto de regulación unitaria por un mismo conjunto normativo. En razón a lo expuesto, la respuesta a la segunda cuestión que nos habíamos planteado debe posponerse hasta que delimitemos el régimen jurídico de estos fondos⁴. No obstante, adelantando las conclusiones de la indagación que haremos en el apartado siguiente podemos resumir la situación diciendo que no existe en nuestro ordenamiento jurídico un concepto unívoco de fondos o caudales públicos en el que se comprendan los recursos financieros de todas las entidades del sector público. Los caudales del *Estado y Organismos autónomos*, que pueden considerarse el prototipo de estos fondos, están sujetos un régimen que afecta a su gestión, contabilidad, control, protección frente a terceros (inembargabilidad), pudiendo ser sujetos de responsabilidad contable y penal sus administradores. El régimen de los caudales de las *empresas públicas* en forma mercantil es el que rige para las compañías mercantiles, sin perjuicio de su sujeción al control público. Estos fondos no gozan de protección penal, salvo en el supuesto de que actúen instrumentalmente en la gestión de sus recursos entregados por una

⁴ El análisis del régimen jurídico aplicable para determinar si unos determinados fondos tienen la condición de públicos es la metodología que acertadamente seguía el Tribunal de Cuentas en el Auto de la Sala de Apelación de 24 de julio de 1992, en el que se debatía si ciertos fondos de una residencia militar tenían el carácter de públicos. Para la Sala, *«todos estos sumandos no tienen naturaleza jurídica de caudales públicos, ya que ninguna de las aportaciones reseñadas procede de los Presupuestos del Estado, dándose las circunstancias, además, de que el dinero recaudado no se sitúa en cuentas oficiales sometidas a los controles legalmente establecidos, ni existe órgano a quien deban someterse para su fiscalización las cuentas procedentes de la inversión de estas cantidades, bastando tan sólo con un simple VºBº del Director de la indicada Residencia»*. Añadiendo más adelante en relación con otras partidas: *«... no teniendo el carácter de fondos del Tesoro Público –o públicos en sentido estricto– los de naturaleza presupuestaria, ya que ni los custodia el Tesoro, ni sus disponibilidades ni variaciones se sujetan a intervención ni al régimen de la contabilidad pública, conforme a los artículos 13 y 107 de la Ley General Presupuestaria.»*

Administración Pública. En este supuesto caerán, en todo caso, bajo la competencia de la jurisdicción contable, siendo, por el contrario, discutible si pueden exigirse responsabilidades contables cuando las empresas públicas desarrollan actividades meramente económicas o mercantiles. Los *Organismos públicos* que en sus relaciones externas actúan sujetos al Derecho privado se rigen en la gestión de sus fondos por sus normas específicas, y, en su defecto, por el Derecho privado. No obstante, por su condición de Administraciones Públicas y su carácter instrumental, quedan sujetas a un régimen de contabilidad y control más intenso que el de las compañías mercantiles de capital público. Sus fondos gozan de protección penal y sus gestores pueden incurrir en responsabilidades contables.

3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS FONDOS O RECURSOS FINANCIEROS DE LAS DISTINTAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

Una simple ojeada a las disposiciones por las que se rigen las distintas entidades del sector público permite constatar que el régimen de sus fondos no está establecido, al menos de forma explícita, en razón de que con el empleo de los mismos se persiga una finalidad pública, sino en razón del sujeto titular, lo que sin duda responde a razones históricas. Como advierte G. ARIÑO⁵, antes de la crisis de fronteras entre las instituciones públicas y privadas no se planteaba ninguna duda: «la peseta pública era siempre pública», y la Hacienda Pública recibía un enfoque estrictamente subjetivo. Cabe por ello plantearse la cuestión de si la razón de ser de la protección especial y privilegiada de que gozan los fondos de la Hacienda Pública –no extensibles a las entidades públicas ajenas a la misma– es subjetiva, es decir, si se trata de un privilegio que se atribuye a la Administración como sujeto. La prerrogativa de la inembargabilidad se ha conectado por algunos autores con el principio de separación de poderes entre el Ejecutivo y los Tribunales, dotándola de un matiz subjetivo, es decir, como un privilegio que corresponde a la Administración como sujeto. Para otros es la ordenación de los medios económicos del Estado al cumplimiento de fines públicos, lo que exige su intangibilidad. Esta segunda fundamentación parece más conforme con los principios constitucionales financieros. Pero tal vez no deba olvidarse ninguna de las dos facetas, como hace el TC en la Sentencia reproducida cuando se refiere al origen y al destino de los fondos de la Hacienda Pública como causas justificativas de una especial protección legal. De

⁵ Véase ARIÑO ORTIZ, G. (1994), pág. 61.

ahí que, amén de considerar el régimen aplicable por razón del sujeto, también debemos indagar si, en determinados casos, la protección puede extenderse más allá de lo que la titularidad de los fondos pudiera reclamar.

3.1. Recursos financieros del Estado y Organismos autónomos

Estos recursos son objeto de regulación en el TRLGP, que los engloba bajo la expresión Tesoro Público y los somete a una régimen unitario, no extensible a los recursos de otras entidades públicas, según veremos.

Según el art. 115 TRLGP, «*constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la Administración del Estado y de los Organismos autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias*». Frente al contenido de la Hacienda Pública, que está constituido por un conjunto derechos (activo) y otro de obligaciones (pasivo), el Tesoro Público aparece integrado exclusivamente por los derechos que forman parte de dicho activo o, más exactamente, por «los fondos y valores» de aquella (art. 13 TRLGP). Y si se tomara la Hacienda Pública en su concepción tradicional, como equivalente a patrimonio público, el Tesoro no representaría en ningún caso el total activo sino un subconjunto de los elementos integrantes del mismo designados con diversidad de expresiones que dan noticia de su naturaleza: «recursos financieros», «disponibilidades», «caudales públicos», etc. La titularidad de los recursos financieros, nos dice la LGP, compete al Estado y a sus Organismos autónomos, con lo que se nos está diciendo que el Tesoro sólo llega hasta donde llega la Hacienda Pública⁶. No formarán parte del mismo los fondos de los restantes entes del sector público, ni aun los de aquellos que revisten el carácter de Administración Pública.

Así pues, el TRLGP delimita perfectamente los ámbitos subjetivo (Estado y Organismos autónomos) y objetivo (recursos financieros) del Tesoro Público, por lo que no ofrece la menor duda cuál es el ámbito de la regulación que establece. Aun cuando los recursos procedan de la recaudación de derechos de distinta naturaleza, pública o privada, una vez ingresados en las cajas públicas no existen diferencias de trato legal.

Dentro de la normativa reguladora de los fondos públicos contenida en el TRLGP pueden distinguirse una serie de preceptos que

⁶ Véase el concepto de Hacienda Pública en el capítulo 2 de PASCUAL GARCÍA, J. (1999).

pudiéramos llamar internos o de organización y otros que afectan a terceros.

Como normas de la primera clase pueden señalarse las atributivas de competencias sobre su administración, que son del Ministerio de Economía y Hacienda o de los correspondientes Organismos autónomos (art. 24 TRGLP), su destino al pago de todas las obligaciones públicas (art. 23), la sujeción a contabilidad pública y a control (arts. 24 y 116), su custodia y depósito en cuentas abiertas en el Banco de España o en la Banca privada que cumplan las condiciones establecidas (arts. 118 y 119), su centralización y manejo a través de procedimientos formalizados y por órganos con competencias específicas (arts. 117), la prestación de fianzas por los que los manejan (art. 25), etc.

Como normas que afectan a terceros hay que referirse a las que establecen la inembargabilidad e inejecutabilidad de los fondos públicos. Frente al principio de responsabilidad patrimonial universal, formulado en el art. 1.911 del CC, según el cual «del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros», y al correlativo derecho del acreedor a ejecutar su crédito sobre el patrimonio del deudor se ha proclamado siempre en el ámbito del Derecho público el principio de inembargabilidad e inejecutabilidad de los derechos y bienes de la Hacienda Pública. Dicho principio puede considerarse una constante en nuestras Leyes de Administración y Contabilidad, y de ellas trascendió igualmente al art. 18 de la Ley del Patrimonio del Estado, al 13 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas y al art. 44.1 del TRLGP, que lo formula así: *«Los Tribunales, Jueces y Autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes en general de la Hacienda Pública.»*

También las Haciendas locales gozan del privilegio de inembargabilidad, si bien el art. 154.2 de la LRHL que lo formula establece una excepción acorde con la más reciente doctrina constitucional: los bienes patrimoniales no afectados directamente a la prestación de servicios públicos. Ahora bien, tales bienes no tienen la naturaleza de recursos financieros, siendo extraños a la tesorería local.

La nueva LJCA, según nos dice en su exposición de motivos, regula la forma de ejecutar las sentencias que condenan a la Administración al pago de cantidad, sin eliminar la prerrogativa de inembargabilidad de los bienes y derechos de la Hacienda Pública, ya que dicha modificación no puede abordarse aisladamente en la Ley Jurisdiccional, sino –en su caso– a través de una nueva regulación, completa y sistemática, del estatuto jurídico de los bienes públicos. En

cuanto al viejo privilegio de suspensión e inejecución de sentencias queda eliminado de nuestro ordenamiento, en realidad ya lo fue en la LOPJ (art. 18), no obstante, se admite que si *«la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la sentencia habría de producir trastorno grave a la Hacienda, lo pondrá en conocimiento del Juez o Tribunal acompañado de una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa para aquélla»*.

Por último hay que hacer referencia a las normas directamente encaminadas al establecimiento de las responsabilidades de los que manejan los fondos públicos. Dichas responsabilidades son de dos órdenes: patrimoniales y penales. Como supuesto de infracción contable, el art. 141 TRLGP menciona expresamente el alcance o malversación de «fondos públicos», y a ésta, que es la principal, hay que añadir las demás mencionadas en dicho artículo y en general cuantas conductas infractoras de la legalidad presupuestaria y contable sean productoras de daños a la Hacienda Pública. En cuanto a las responsabilidades penales, son de aplicación los artículos del CP sobre malversación de caudales públicos anteriormente citados.

En coherencia con estos preceptos, en la jurisprudencia contable y penal reiteradamente se exigen responsabilidades por el uso ilegal de los fondos del Estado o de sus Organismos o de las Administraciones autonómicas o de las propias Entidades locales. Por tanto, no sólo para la Ley General Presupuestaria, sino también para los demás sectores del ordenamiento jurídico que se han ocupado del tema, los recursos financieros de dichas Entidades son fondos públicos, siéndoles aplicables en su plenitud las disposiciones que hacen referencia a los mismos. Sin embargo, para que los expresados recursos tengan la condición de públicos no se requiere ni el efectivo ingreso en las cajas públicas ni que la Hacienda Pública los posea a título de dueño, basta con que sea responsable de su custodia o que posea un derecho expectante sobre los mismos. En particular, por la jurisprudencia penal se han considerado caudales o efectos públicos los intereses abonados en la cuenta paralela de un procesado (STS 11/2/94); los percibidos por el funcionario desde que surge en el organismo el derecho expectante a su entrega e ingreso en las arcas públicas (STS 22/2/95); los constituidos en forma de depósito irregular por razón de un giro postal (STS 8/11/96). Por su parte, la jurisprudencia contable ha considerado fondos públicos la recaudación de una Administración de Loterías (S-5 de 26/2); las cuotas del régimen Especial Agrario de la Seguridad Social gestionadas por Secretario de Cámara Agraria (S-7 de 14 de junio de 1996); los fondos de correos

procedentes de giros (S-9 de 30 de julio de 1996); los valores pendientes de cobro (recibos y certificaciones de descubierto) (S-15 de 22/11/1996); y en el Auto de 24 de julio de 1992 de la Sala de Apelación, haciendo suya la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo dice: «*Debiéndose recordar, a este respecto, la doctrina jurisprudencial –entre otras, Sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1986 y 21 de junio de 1990–, que declara que los fondos cobran naturaleza pública tanto cuando de un modo efectivo pasan a incorporarse al patrimonio público, tras el cumplimiento de las formalidades prescritas, como cuando, percibidos por el funcionario, surge en el organismo o ente correspondiente el derecho expectante a su entrega y real ingreso en las arcas públicas.*»

Por todo lo expuesto, el problema que nos ocupa no radica en determinar si los recursos financieros de la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales y de sus respectivos Organismos autónomos son fondos públicos, extremo que nunca se ha cuestionado, sino más bien en determinar si sólo ellos tienen esta condición o si el concepto es extensible a los fondos de otras entidades del sector público, dependientes de aquéllas.

3.2. Régimen jurídico de los fondos o recursos financieros de las empresas públicas en forma mercantil

En el extremo opuesto a la Administración General y Organismos autónomos, dentro del conjunto de entidades del sector público, se encuentran las empresas públicas en forma de compañía mercantil, que son sociedades en cuyo capital es mayoritaria la participación pública. Estas compañías existen en el sector público estatal, autonómico y local, sin que en el aspecto que ahora nos interesa se presenten diferencias en la regulación⁷.

Para empezar hay que decir que a los fondos de estas entidades ninguna disposición legal los califica de fondos públicos y que la regulación del Tesoro Público en ningún momento se declara explícitamente aplicable a los mismos.

En el ámbito estatal la LGP nos dice en su art. 6.2 que «*las Sociedades estatales se registrarán por las normas de Derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en que les sea de aplicación la presente Ley*», y en los mismos términos se expresa la LOFAGE en su disposición 12^a. Pues bien, un repaso a los preceptos que específicamente dedica a es-

⁷ Sobre el concepto de empresa pública y su régimen jurídico puede verse el capítulo XXIV de nuestra obra *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, Ed. BOE, 1999.

tas sociedades la LGP –únicos de la misma que les resultan aplicables– revela que los deberes que derivan de su pertenencia al sector público en ningún momento excepcionan la regulación mercantil y civil de su patrimonio, dentro de cuyos elementos, como uno más, se encuentran sus recursos financieros. En la LGP se contienen determinadas normas sobre su peculiar régimen presupuestario (art. 51), sobre contabilidad (art. 123.2), sobre control financiero (art. 17), pero no sobre su tesorería. Los preceptos del TRLGP relativos al Tesoro Público no les son aplicables ni directa ni supletoriamente y ni en dicha ley ni en ninguna otra se establece una regulación sobre el particular de similar contenido.

Por su parte, la legislación de régimen local prevé que los servicios públicos o actividades económicas pueden gestionarse directamente por las Entidades locales en régimen de Derecho privado, o como dice el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (TRLRL) (art. 103) «en forma de empresa privada»; pero en tal caso habrá de adoptarse una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad privada, cuyo capital deberá ser íntegramente aportado por la Corporación (a partir de la LCAP también parece que podrán hacerlo a través de empresas con participación mayoritaria). Por el contrario, para la gestión indirecta de los servicios las Entidades locales pueden utilizar las formas de sociedad mercantil o cooperativa cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Corporación (art. 104 TRLRL). No obstante, los «servicios de autoridad» deben prestarse necesariamente por gestión directa.

Cuestión distinta a la expuesta es que los títulos valores representativos del capital de estas empresas puedan considerarse integrantes del Tesoro Público, pero esta circunstancia no trasciende a los singulares elementos de su patrimonio, que en tanto la sociedad subsista estará afecto al cumplimiento de los fines y deudas societarias, sin ningún privilegio de los que goza el Tesoro ni ninguna protección jurídica distinta a la de cualquier entidad mercantil.

No cabe, por tanto, hablar de una regulación homogénea en el ámbito del Derecho financiero de estos fondos y los del Estado y Organismos. Para esta rama del Derecho estos fondos no tienen la condición de fondos públicos.

La exclusión del Derecho público y la sujeción al Derecho privado va a significar que la responsabilidad de la Administración se limita a su aportación social, pero significa también la eliminación de aquellos privilegios que derivan del Derecho público. Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de enero de 1995 (Ar. RJ. 1652), negó la

aplicación del privilegio de inembargabilidad regulado en el art. 154.2 LHL a una sociedad perteneciente en su totalidad a un Ayuntamiento que prestaba el servicio de aguas por entender que «a partir de la personalidad formalmente independiente, con patrimonios separados, centros de imputación de sus respectivos derechos y obligaciones», no procedía acceder a la pretensión municipal de «extender al sujeto instrumental una exención en principio sólo predicada legalmente del ente público territorial».

Pero si el sistema de responsabilidad de la sociedad estatal frente a terceros hay que situarlo en el ámbito del Derecho privado, sin que quepa extender a sus recursos un sistema de protección adornado de los privilegios que sólo atribuye la Ley a los de las Haciendas Públicas, cabe preguntarse si el régimen de las responsabilidades de sus gestores en la administración de tales fondos hay que situarlo también en el ámbito privado o más bien en el público. En realidad la cuestión que se plantea es si éstos están sujetos a las responsabilidades penales y contables establecidas para garantía de los fondos o caudales públicos. Dejando para más adelante el estudio de la posible responsabilidad contable por su especial complejidad, en el ámbito del Derecho penal la situación puede resumirse diciendo, con A. LUZÓN CÁNOVAS⁸ que la Sala Segunda del Tribunal Supremo ha negado el carácter público de su capital, bienes y mercancías de estas sociedades, argumentando que su naturaleza es esencialmente mercantil y persigue un finalidad lucrativa, por lo que «no hay razón alguna para hablar de caudales públicos». «Y no es cierto que el personal de una empresa pública sea por este solo hecho funcionario público» (STS 13/3/1992. RJ 2087/92). Ahora bien, aunque se considere que los gestores de estas empresas no son por este mero hecho sujetos del delito de malversación, creemos que en aquellos casos en que tienen carácter instrumental y que se constituyen para el desempeño de un servicio público, entregándoseles fondos públicos para su financiación, les sería aplicable la doctrina del descubrimiento del velo, pudiendo incurrir sus administradores en responsabilidad penal.

Es significativa a este respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5/2/93 (Ar. RJ 875/1993) en la que ha mantenido el carácter público de los fondos de una sociedad municipal en atención a que su capital es «exclusivamente» público y a que los órganos de la sociedad vienen determinados por las normas de Derecho administrativo y no por las de Derecho privado y porque, además, desarrollan funciones estrictamente públicas, exponiendo así su doctrina en este punto:

⁸ Véase LUZÓN CÁNOVAS, A. (1997).

«Todo lo anterior quiere decir que si bien esas Sociedades de ente público adoptan externamente y frente a terceros una forma personificada de carácter privado, ad intra, tanto en sus relaciones con su ente público matriz como al desarrollo de la función o servicio que se le ha encomendado e, incluso, al funcionamiento interno de sus órganos, las relaciones jurídicas establecidas pertenecen a la órbita del Derecho público, pues de una relación jurídico-pública se trata, al estar gestionando intereses públicos y colectivos. Lo que representa que, aunque en aquella gestión utilicen los medios más ágiles del ius privatum, lo que están ejerciendo es una función pública.» Y más adelante: «... La citada sociedad, por consiguiente, desenvolvía y gestionaba directamente un servicio público, en ejercicio de una función que correspondía a la Corporación provincial que la creó (ente también de carácter público) y utilizando unos fondos o caudales de procedencia y propiedad pública, pues, como ya señaló la S. 14-3 1984, son fondos públicos no sólo los del Estado, sino también los de las provincias y municipios, por lo que si estos entes públicos afrontan los gastos de una entidad, aunque figure constituida como privada, y el capital por ella manejado pertenece al ente público matriz, los fondos de aquella son fondos públicos.»

Tras de la doctrina del «levantamiento del velo» late un concepto funcional de fondos públicos, aplicable en el ámbito de la ley penal a los gestores de las empresas de titularidad pública que prestan servicios públicos, aunque ello no implica que a sus fondos les sean aplicables las normas de organización y los controles específicos que la LGP dedica al Tesoro Público, o los correspondientes de la Ley de Haciendas Locales (LHL), ni tan siquiera que dichos fondos gocen de la intangibilidad que frente a terceros gozan los fondos del Tesoro Público, dado que las relaciones externas y la propia gestión se encuadran en el Derecho privado por expresa determinación legal.

3.3. Régimen jurídico de los fondos o recursos financieros de las Entidades públicas que se rigen por el Derecho privado

La LRJ-PAC, que es ley básica, es decir, aplicable a todas las Administraciones Públicas, se refiere a estos Organismos en su art. 2.2. cuando dispone: «Las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación.»

Dichas entidades, en el ámbito estatal, se denominan por la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del

Estado (LOFAGE) Organismos públicos y se clasifican en Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales (EPEs). Los fondos y valores de los primeros se integran en el Tesoro Público, según acabamos de ver. Por el contrario las EPEs no forman parte de la Hacienda Pública y sus fondos, por tanto, quedan excluidos del Tesoro Público. La singularidad de las EPEs radica en que son Administración Pública, no obstante lo cual actúan con sujeción al Derecho privado, excepto cuando ejercen potestades públicas o en aquellos aspectos de su actividad financiera expresamente contemplados para los mismos en la LOFAGE, en sus Estatutos o en la legislación presupuestaria (art. 54.2 LOFAGE). También son Administración Pública los Organismos públicos en régimen singular de autonomía a que se refieren las Disposiciones adicionales 9ª y 10ª de la LOFAGE, los cuales en sus relaciones externas se rigen por el Derecho privado, estando sometidos a los preceptos de la Ley General Presupuestaria, con distinto grado de intensidad, según se contempla en su normativa específica. Los preceptos del TRLGP relativos a unos y otros no se extienden, sin embargo, a someter sus fondos al régimen jurídico establecido para el Tesoro Público. No obstante, funcionalmente considerados tales fondos son públicos, tanto por su destino, dado que por razón de su condición de Organismos públicos se les encomienda la realización de actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o producción de bienes de interés público (art. 53 LOFAGE), como por su origen, pues los obtienen, por lo general, con arreglo a un marco legal específico (Comisión Nacional del Mercado de Valores, RENFE, FEVE, etc.) o vía transferencia del Tesoro Público y, finalmente, por el carácter meramente instrumental de la personalidad de todos ellos respecto de la Administración del Estado (art. 44.1 LOFAGE). Ahora bien, dado que, por expresa previsión legal, en sus relaciones externas se rigen por el Derecho privado, nada autoriza a otorgarles los privilegios de que gozan los fondos del Tesoro Público, en particular el de inembargabilidad. Las únicas prerrogativas que en este aspecto se le reconocen son las relativas a los bienes de dominio público que les hayan sido adscritos. Y no cabe plantear en este extremo la doctrina del levantamiento del velo, pues ésta no juega contra terceros, dotando a las instancias administrativas de privilegios frente a éstos, sino que tiene por finalidad impedir que aquéllas eludan la regulación jurídico-administrativa en perjuicio de los mismos.

Cuestión distinta, una vez más, es el sistema de responsabilidades de los gestores públicos de dichos Organismos. En este aspecto, en el ámbito penal, será aplicable, con mayor razón, la doctrina del levanta-

tamiento del velo y, además, con carácter generalizado, pues mientras las empresas públicas en forma mercantil pueden prestar servicios públicos o desarrollar actividades prestacionales, pero sin que ello sea la regla general, en el caso de estos organismos es ésta una finalidad que expresamente les está conferida por Ley y su naturaleza es la de Administración Pública. Ante un supuesto surgido en relación con un organismo público, no encuadrable como Organismo autónomo (Consortio de la Zona Franca de Barcelona), la STS de 14 de marzo de 1984 (RJ. Ar. 1820) abordó la cuestión de si podía cometerse el delito de malversación de fondos públicos y resuelve, «a los solos efectos de la represión», en el sentido de que «los caudales defraudados son públicos (aunque no sean estatales), pues pública es la entidad a que pertenecen: por su origen, por su actividad, por sus órganos rectores, por su finalidad, por sus medios económicos y por el destino último de sus bienes. El Ayuntamiento de Barcelona es quien afronta las deudas del Consorcio, se aprovecha de sus beneficios y si por cualquier circunstancia se disolviera, pagados los acreedores, todo el saldo resultante es de la propiedad de tal Corporación».

Más clara aún resulta la sujeción de sus gestores al régimen de responsabilidades contables, pues, al no estar sujetos a un régimen de responsabilidades de Derecho privado, como los administradores de las compañías mercantiles, dejarlos fuera del marco de las responsabilidades de Derecho público sería consagrar la impunidad, lo que ciertamente resulta de principio difícil de aceptar. Pero es que existen en este sector del ordenamiento jurídico razones más que suficientes para considerarlos incluidos en el mismo, sin necesidad de recurrir a aquellas que nos han llevado a defender su inclusión en el ámbito del delito de malversación de caudales o efectos públicos, que desde luego también serían atendibles. Basta considerar, para que la cosa cobre claridad, el régimen común de responsabilidades patrimoniales de autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas. La LRJ-PAC regula en el capítulo II del título X estas responsabilidades, siendo sus preceptos de aplicación a todas las entidades que tengan naturaleza de Administración Pública, según se deduce del propio tenor de la Ley y Administración Pública son estas Entidades a tenor del art. 2 LRJ-PAC. Más específicamente en el art. 3 del Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, aprobado por Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, en desarrollo de dicha Ley, se mencionan de forma expresa las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, sin distinguir a estos efectos en-

tre las que se rigen por el Derecho público o por el privado en el desarrollo de su actividad, y en el art. 20.2 se prevé que «cuando los daños y perjuicios causados a que se refiere el anterior apartado (los causados mediante dolo, culpa o negligencia grave) fueran originados por acciones u omisiones de las autoridades y funcionarios al servicio de las Administraciones Públicas constitutivos de responsabilidad contable, será de aplicación lo previsto en los artículos 140 y siguientes del TRLGP, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, o las normas sobre la materia que resulten de respectiva aplicación al resto de las Administraciones Públicas, así como las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de dicho Tribunal». Todo lo cual sitúa el sistema de responsabilidad patrimonial de las Entidades que estamos considerando en la órbita del Derecho público, bien en los términos de la LRJ-PAC, bien en los del ordenamiento contable, sin perjuicio lógicamente de que, al ser distintas las prescripciones del ordenamiento contable y presupuestario para las mismas y para la Administración del Estado y sus Organismos autónomos, las infracciones que puedan cometer sus gestores no sean necesariamente idénticas, extremo que habrá que analizar caso por caso.

4. RESPONSABILIDADES PATRIMONIALES DE LOS GESTORES DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS

La cuestión a dilucidar ahora, tal como hemos anticipado, es si los gestores de las empresas públicas en forma de compañía mercantil quedan sujetos al régimen de responsabilidades contables establecido en nuestro ordenamiento presupuestario y contable para los administradores de fondos públicos o al régimen de responsabilidades patrimoniales establecido en el ordenamiento mercantil, cuestión ardua dada la falta de claridad de los textos legales y la ausencia de una doctrina jurisprudencial contable, no así penal, que supla la oscuridad legal. No obstante, preciso será advertir *ab initio* que en el caso de que los argumentos en favor de la exigibilidad de responsabilidades contables se consideren prevalentes, el concepto de fondos públicos que de ello se extraería sólo sería válido a efectos de determinación de los sujetos de responsabilidad contable sin que ni los conceptos financiero o penal ni el manejado en la jurisprudencia constitucional, ya analizados, resulten afectados.

De otra parte, teniendo en cuenta el actual estado de la cuestión sería pretencioso por nuestra parte tratar de dar una respuesta defi-

nitiva al problema. Más bien es el momento de plantear un debate y aportar unas reflexiones que puedan contribuir a clarificar la situación, pero dejando constancia desde el principio de la provisionalidad de nuestras particulares conclusiones.

Para adentrarnos en el fondo del asunto cabe una doble aproximación: partir del ámbito que a la jurisdicción contable le asignan sus leyes reguladoras, o bien partir de los conceptos de infracción y responsabilidad contables.

En la legislación del Tribunal de Cuentas se siguen dos criterios distintos a la hora de delimitar el ámbito de su función fiscalizadora y el de su función jurisdiccional. El primero es de índole subjetiva, mientras que el segundo tiene un carácter marcadamente objetivo. Según el art. 2 de la LOTCu, las funciones del Tribunal de Cuentas son la fiscalización de la actividad económico-financiera del «sector público» y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable de quienes tengan a su cargo el manejo de «caudales o efectos públicos». En el primer caso, la delimitación del ámbito competencial queda clara a partir del art. 4 de la Ley, que enumera las entidades integrantes del sector público, entre las que se incluyen las empresas públicas, pero no se nos dice, por el contrario, qué se ha entender por fondos públicos ni, en particular, si todos los fondos que manejan estas entidades merecen el calificativo de públicos.

A partir de la inicial delimitación del ámbito de ambas funciones por el citado precepto, un rastreo por los restantes no hace sino confirmar la dualidad de criterios. Según el art. 15 de la LOTCu, *«el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos»*. En este artículo el enjuiciamiento contable se conecta con la institución de la rendición de cuentas, pero no con la condición de cuentadante. Como el art. 72 de la LFTCu precisa la responsabilidad deriva del manejo de los fondos públicos, de tal forma que los presuntos responsables serán quienes tengan a su cargo dicho manejo, «tengan o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas». Por tanto, no nos vale a nuestros fines la precisión con que las leyes financieras y las disposiciones administrativas de desarrollo determinan quiénes tienen la condición de cuentadantes, condición que ciertamente recae sobre los gestores de todas las entidades del sector público, empresas públicas incluidas. Y es que, como el Tribunal de Cuentas matizó en una temprana resolución las cuentas, no se rinden al Tribunal para ser falladas sino para ser sometidas a fiscalización (Auto 12/12/1986). Por ello el núcleo de la cuestión reside no en de-

terminar quiénes son cuentadantes según las leyes administrativas, sino quiénes manejan fondos públicos, y se incurriría en una clara petición de principio si definiésemos el ámbito de la jurisdicción contable por referencia a los fondos públicos (art. 2 LOTCu) y definiésemos como públicos unos fondos por razón de que sus administradores vengan obligados a remitir cuentas al Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, la vinculación del ámbito de la función jurisdiccional a la fiscalizadora se ha defendido en algunas ocasiones. En esta postura destaca en primer lugar el criterio mantenido por la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas en una Sentencia de 29 de octubre de 1992. Según el FJ 3º de la Sentencia, «*es indudable también que si existe potestad fiscalizadora por parte del Tribunal de Cuentas ha de existir también función jurisdiccional porque el juego de la doble competencia del Tribunal está en la esencia institucional del mismo, tal como es desarrollada por las Leyes Orgánica y de Funcionamiento con base en lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española*». Dicha doctrina se sienta con referencia a los perceptores de subvenciones pero la argumentación creemos que es extensible a cualquier entidad del sector público. No obstante, obligado es constatar también que hasta el día de la fecha no existe –o al menos no tiene constancia de ello quien esto escribe– ninguna Sentencia del Tribunal Supremo ni de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en que se haya declarado la existencia de responsabilidad contable de algún gestor de empresa pública en forma mercantil, lo que no deja de ser significativo si se considera la magnitud del sector público empresarial.

También se adscribe a la expresada tesis, no sin cierta cautela, L. VACAS⁹ cuando afirma: «Sin embargo, la LFTCu no contiene una expresa definición de lo que debe entenderse por tal expresión (fondos públicos). Tan sólo *cabría interpretar*, con base en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica del propio Tribunal, que son fondos de naturaleza pública los de las entidades que integran el sector público, en los términos del citado precepto, esto es, la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos autónomos y las Sociedades Estatales y demás Empresas públicas.»

Por el contrario, otros autores sostienen un criterio bien distinto, como B. SESMA¹⁰, para quien la regulación normativa de la doble función «tiene un doble fundamento, subjetivo (*o sector público*) cuando se

⁹ Véase VACAS GARCÍA-ALÓS, L.(1998), pág. 65.

¹⁰ Véase SESMA SÁNCHEZ, B. (1996), pág. 212.

trata de competencia fiscalizadora, y objetivo (o fondos públicos) cuando se regula la función jurisdiccional. «... luego no se puede afirmar que la competencia jurisdiccional siga a la fiscalizadora porque el fundamento de estas atribuciones es diferente en cada caso» (lo que aparece en letra cursiva es de la autora citada).

A nuestro entender, la extensión del ámbito de la jurisdicción contable a todos los agentes del sector público requeriría de un apoyo normativo que no acompaña a los razonamientos de quienes defienden esta postura. Los textos legales reguladores de ambas funciones no ofrecen suficiente base para deducir que las mismas se relacionan de modo necesario, por lo que en este punto nos parece más fundada la segunda opinión. No obstante, el asunto no puede darse por zanjado con lo expuesto.

La segunda vía de aproximación al tema, según hemos señalado, será a partir de la definición de los elementos subjetivo y objetivo de las infracciones contables y del concepto de responsabilidad contable. Dado que a las sociedades estatales sólo les son de aplicación los preceptos de la Ley General Presupuestaria que se refieren a las mismas, preciso será determinar si el título VII («De las responsabilidades») de esta Ley se declara de aplicación a las sociedades en cuestión. Y la indagación ha de hacerse sin recurrir a las previsiones de la LRJ-PAC, como en el caso de las EPEs, pues, al contrario de lo que acontece con éstas, dicha Ley les es totalmente ajena. Por el contrario, sí que será ineludible poner en relación los preceptos de la LGP con los de la LOTCu y de la LFTCu.

Según el art. 140 del TRLGP, están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública las autoridades y funcionarios que adopten las resoluciones o realicen los actos constitutivos de infracción. El art. 142 de dicha Ley incluye explícitamente en el elenco de posibles responsables a los interventores y ordenadores. Quedarán, por el contrario, excluidos del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, cualesquiera que fueran los daños causados, los terceros ajenos a la Administración. En consecuencia, la inclusión de los administradores de las empresas públicas como sujetos de responsabilidad contable sólo cabrá en tanto puedan ser considerados «autoridades y funcionarios», y los fondos de las mismas, integrantes de los de la «Hacienda Pública».

La más trascendente cuestión a resolver en este punto es la de la extensión que haya de darse a la expresión «autoridades y funcionarios», debiendo determinarse si reunir esta condición, en su sentido jurídico-administrativo, es requisito previo para incurrir en respon-

sabilidad contable o si el concepto de funcionario público que aquí se maneja es más amplio.

La cuestión ha sido estudiada por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en relación con los perceptores de subvenciones y ayudas a los que considera posibles sujetos de responsabilidad contable, pese a no reunir la condición de «autoridad o funcionario». Así, en la Sentencia de 26 de marzo de 1993 (FJ 1) se afirma: *«Ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refiere exclusivamente a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos. Por el contrario, se habla en todos ellos de personas –“quienes”, “el que”, “todos cuantos”, “que deban rendir las personas”– encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos, v. gr.: los artículos 15.1, 38.1, 42.1 y 43 de la Ley Orgánica 2/1982, y los artículos 49.1 y 72 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal, así como el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria.»*

Lo determinante, según esta doctrina, sería el manejo de fondos públicos por el presunto infractor. Todo aquel que manejare fondos públicos en ejercicio de una función o cargo público del que esté legalmente investido quedará sujeto a rendición de cuentas y a responsabilidad contable. Dicha condición recaerá normalmente en autoridades y funcionarios, pero podría recaer también en particulares, que a estos efectos serían considerados funcionarios. Según el art. 128 TRLGP también son cuentadantes «los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones». El concepto de cuentadante en la legislación del Tribunal de Cuentas no es formal, sino funcional, debiendo aplicarse a efectos de su enjuiciamiento a todo aquel que maneja fondos públicos, y lo mismo cabe decir del concepto de «autoridades y funcionarios» a que se refiere el art. 140 del TRLGP. Para que la conducta del agente pueda ser constitutiva de infracción (elemento subjetivo) no se requiere que sea cuentadante en sentido formal (obligado a remitir las cuentas públicas, según las normas administrativas) o que tenga la condición subjetiva de funcionario, sino que tenga a su cargo el manejo y custodia de caudales y efectos públicos. Es precisamente la especial relación con el manejo de los caudales públicos y no aquella condición formal o subjetiva la determinante para constituirle en posible sujeto de responsabilidad. Ahora bien, tampoco una mera relación de hecho con la gestión de los fondos públicos será suficiente, sino que se requiere que los fondos en cuestión le hayan sido legalmente confiados o puestos a su cargo.

Así pues, nada que objetar desde esta perspectiva en razón a que el tipo de relación del gestor de la empresa pública no sea de carácter funcional o a que carezca de la condición de autoridad, pero al no existir una referencia expresa a los gestores de las empresas públicas habrá que recurrir al elemento objetivo de la infracción, y éste se construye con referencia al concepto de daños a la Hacienda Pública (arts. 140 y 141.2 TRLGP). Por tanto, también esta segunda vía desemboca, una vez más, en el verdadero problema: qué ha de entenderse por caudales o efectos públicos. Y lo que la LGP define como fondos públicos ya quedó dicho.

Desde otro ángulo, no puede dejar de considerarse que los gestores de las empresas públicas y, en particular, los administradores de las compañías mercantiles están sujetos a un sistema de responsabilidades patrimoniales (arts. 127 y 133 a 135 de la Ley de Sociedades Anónimas), el cual, al menos en parte, sería coincidente con unas hipotéticas responsabilidades contables. Dicho sistema de responsabilidad no ha sido derogado por la LRJ-PAC, que, como hemos indicado, no regula las responsabilidades patrimoniales de los gestores de las empresas públicas. Por tanto, de estimar que les es aplicable el régimen de responsabilidades contables, se desembocaría en una extraña situación en la que, en materia de responsabilidad patrimonial, en parte estarían sujetos al Derecho público (responsabilidad contable) y en parte al Derecho privado (responsabilidad patrimonial no contable). Parece también, desde esta perspectiva, que sería más congruente mantener que una conducta dañosa de dichos gestores para el erario de la empresa vulneraría la legislación mercantil más que el ordenamiento presupuestario, que silencia estas infracciones, al menos de forma expresa, y que es extremadamente flexible en su aplicación a las empresas del sector público.

Sólo nos resta, para terminar, ver si lo anterior, que sería la regla general, vale para todas las empresas públicas o si también en nuestro caso, como hemos visto que ocurre en el ámbito penal, podría haber empresas sujetas a un régimen de responsabilidad distinto. Ciertamente lo determinante para que una empresa de esta naturaleza tenga la condición de sociedad estatal o empresa pública es que la participación en su capital del Estado o de otra Administración Pública sea mayoritaria (art. 6.1 TRLGP y Disp. trans. 2ª de la LFTCu); sin embargo, tales empresas pueden realizar actividades prestacionales o de servicio público y actividades propiamente económicas, mercantiles o de carácter industrial. El régimen presupuestario, de contabilidad y de control establecido en el LGP es el mismo para todas ellas. Asimismo en sus relaciones con terceros rige el

Derecho privado en todos los casos, según hemos visto; pero el régimen de responsabilidades de sus gestores no parece deba ser siempre idéntico en el ámbito contable, como no lo es en el penal. La Administración puede decidir a la hora de organizar la prestación de un servicio hacerlo a través de una EPE o de una sociedad estatal, con la única limitación de que las sociedades mercantiles no podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública. El legislador ciertamente no quiso extender el régimen de responsabilidad patrimonial de la LRJ-PAC a los altos cargos de las empresas públicas; pero respecto de las empresas que prestan servicios públicos, que frecuentemente se financian incluso con fondos públicos vía subvenciones o ampliaciones de capital, cabe plantearse si la aplicación del Derecho privado a las relaciones con la Administración de sus gestores no llevará consigo una elusión de las garantías del Derecho público mediante el desplazamiento de un régimen público de responsabilidad al régimen privado¹¹.

La teoría del descubrimiento del velo, que ha arraigado espectacularmente en el Derecho privado español y de ahí se ha asumido en los distintos sectores del ordenamiento jurídico, puede brindar una solución al respecto. Esta doctrina es de aplicación excepcional, siendo el principio general el respeto a las personificaciones, pero cuando al «socaire de esa ficción o forma legal se pueden perjudicar intereses privados o públicos» la doctrina del levantamiento del velo «trata de coartar las ventajas injustificadas, que permite la creación de una persona interpuesta en perjuicio de terceros». En nuestro caso el tercero perjudicado no es otro que la Hacienda Pública. «El levantamiento del velo permite que el juez administrativo ordene la aplicación de la norma de Derecho administrativo que pretende eludirse, considerando que la entidad instrumental empleada es una simple prolongación de la Administración»¹². En nuestra jurisprudencia contenciosa no escasean las sentencias en que se ha aplicado esta doctrina. En la de fecha 28/5/94 (Ar. RJ 2800), el Tribunal Supremo ha mantenido el efecto interruptivo de la prescripción por la interpelación hecha al Municipio en una demanda dirigida contra sociedad

¹¹ Sobre estos extremos, G. ARIÑO (1994), págs. 59 y 60, sostiene que cuando la Administración presta un servicio público bajo forma privada no deja de ser Administración y como tal debe someterse a los principios constitucionales sobre actuación de los poderes públicos, existiendo un núcleo de Derecho administrativo aplicable a las empresas públicas que afecta a su régimen patrimonial, de contratación y de responsabilidad. Y ello por la condición del sujeto que está detrás de la empresa, que no es otro que la Administración.

¹² Véase GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. (1997), a cuyo artículo pertenecen los textos entrecomillados en el párrafo.

anónima de gestión de servicio municipal, lo cual razona en los siguientes términos: «*Que también en el ámbito del Derecho administrativo, cuando se habla de los “entes públicos” o de gestión (mutatis mutandis), a los que se reviste de una forma jurídica perteneciente al Derecho privado (sociedades anónimas, por ejemplo), según se señala por autorizada doctrina, no se hace sino utilizar una técnica ofrecida por ese Derecho de modo instrumental, del uso de un procedimiento en que la “sociedad aparece como una simple forma para encubrir la creación de un ente filial puro y simple”, externamente regida por el Derecho privado, pero en realidad –internamente– de la pertenencia de la Administración, tal como en el caso del recurso ocurre y se declara por la sentencia de instancia, en el que, según el contrato, el Ayuntamiento es órgano de la Sociedad municipal y el alcalde su presidente del Consejo, es decir, con el poder, siquiera compartido, de gestión de la entidad, circunstancia más que suficiente para no considerar tercero o extraño al Ayuntamiento con respecto a la sociedad municipal demandada y, consecuentemente, bastante para llegar a la misma conclusión que la sentencia impugnada, es decir, que la interpelación hecha al Municipio vale para la sociedad como órgano integrante de ésta y que ésta ni puede ni debe pretender escapar de sus efectos, determinados en el art. 1.973 del Código Civil, por consiguiente no violado.*»

Tras de la doctrina del «levantamiento del velo» late un concepto funcional de fondos públicos, aplicable en el ámbito de la ley penal y de la jurisdicción contable, aunque ello no implica que los fondos en cuestión deban regirse por la legalidad administrativa y presupuestaria, por expresa exclusión legal, al quedar sometidos en el plano de la gestión al Derecho privado.

5. CONCLUSIONES

Falta en nuestro país un concepto doctrinal y jurisprudencial de fondos públicos, pese a la profusión con que se emplea la expresión en muchos preceptos del ordenamiento financiero. A partir de un análisis de éstos puede concluirse que los recursos financieros de las entidades integrantes del sector público están sujetos a regímenes jurídicos diversos. Los caudales del Estado y Organismos autónomos, que pueden considerarse el prototipo de estos fondos, están sujetos un régimen que afecta a su gestión, contabilidad, control, protección frente a terceros (inembargabilidad), pudiendo ser sujetos de responsabilidad contable y penal sus administradores. Dicho régimen no es extensible, salvo en aspectos muy concretos, a las Entidades públicas que se rigen por el Derecho privado ni a las empresas públicas en forma de compañía mercantil.

Desde la perspectiva de las responsabilidades patrimoniales, las de los gestores de las entidades integrantes de la Hacienda Pública (Estado y Organismos autónomos) y de las Entidades públicas empresariales se rigen por la LRJ-PAC, excepto las contables, a las que les son de aplicación la Ley General Presupuestaria y la legislación del Tribunal de Cuentas. Por el contrario, los altos cargos de las empresas públicas no han quedado sometidos al régimen de responsabilidades patrimoniales que la LRJ-PAC estableció para autoridades y funcionarios. En cuanto a las infracciones en que puedan incurrir en la gestión de los recursos financieros, la legislación vigente no parece que ofrezca suficiente base para que pueda calificarse de «contable» la responsabilidad patrimonial que se origine, sin que exista al día de hoy una jurisprudencia contencioso-contable que haya zanjado los numerosos interrogantes que surgen al respecto; no obstante, los gestores de empresas públicas que prestan servicios públicos, por aplicación de la doctrina del descubrimiento del velo, deberían responder ante el Tribunal de Cuentas.

REFERENCIAS

- ARIÑO ORTIZ, G. (1994): *¿Privatizar el Estado?*, Fundación Banco Bilbao Vizcaya.
- GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. (1997): «Levantamiento del velo y Derecho administrativo en el ámbito de la Administración Local», *REALA*, número 274-275.
- LUZÓN CÁNOVAS, A. (1997): «Los caudales de las empresas públicas como posible objeto del delito de malversación», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 276.
- MUÑOZ CUESTA, J. (1996): «El delito de malversación», *La Ley*, núm. 4.146.
- PASCUAL GARCÍA, J. (1999): *Régimen jurídico del Gasto Público: Presupuestación, ejecución y control*, Ed. BOE.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (1996): *Las subvenciones y su control en el ordenamiento español*, Sindicatura de Comptes, Valencia.
- VACAS GARCÍA-ALÓS, L. (1998): *El Tribunal de Cuentas. Enjuiciamiento contable y Jurisprudencia constitucional*, La Ley-Actualidad, 1998.