

**XXVI CONGRESO NACIONAL DE TRIBUNALES DE CUENTAS, ÓRGANOS Y
ORGANISMOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO**

San Luis, Noviembre de 2022

**TEMA 2: EL CONTROL EXTERNO DE LA INTERVENCIÓN ESTATAL EN
DISTINTAS MODALIDADES SOCIETARIAS Y EMPRESARIALES.**

“EL CONTROL SOBRE EL ESTADO EMPRESARIO”

Autores: Dra. Cintia Onetto – Dr. Gustavo Riera

TRIBUNAL DE CUENTAS DE MENDOZA

“El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, ha tomado conocimiento de la presentación del presente trabajo para el XXVI Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo, según Acta de reunión N° 5507 de fecha 24 de agosto de 2022”.

INDICE**PAGINA**

Resumen del trabajo y metodología	3
1. Introducción: los pilares que justifican este control: la responsabilidad contable y la jurisdicción especial	4
2. La necesidad del control contable de entes societarios que administran caudales públicos	7
3. Los comienzos normativos de este control a partir del incremento cuantitativo de sociedades con presencia estatal	13
El caso de S.T.M.	14
4. Incorporación de este control en la nueva ley orgánica del tribunal, y su reglamentación	16
5. Conclusión	19
6. Bibliografía	21

RESUMEN DEL TRABAJO y METODOLOGÍA:

El trabajo que se presenta constituye un examen del nuevo enfoque de control que este Tribunal de Cuentas ha comenzado a aplicar a todas aquellas personas jurídicas (públicas o privadas) que intervienen en la percepción, inversión y/o administración de caudales públicos.

Se introduce el tema destacando las razones que fundamentan este control, así como los antecedentes del mismo para este tipo de entidades, y los casos que generaron discusión y planteos recursivos ante este Tribunal, finalizando con el dictado de un Acuerdo que unificó la normativa para todos los entes privados (Acdo N° 6570).

Se defiende el control contable de naturaleza jurisdiccional por sobre los intereses privados de los entes societarios, haciendo hincapié en que debe primar este contralor externo habida cuenta que estas figuras societarias son utilizadas como un instrumento de la política estatal, se constituyen con fondos o bienes estatales, y están al servicio de fines estatales.

Se concluye que el Tribunal, más allá de los conceptos, normativa de derecho público y doctrina que avalan este control, tiene competencia expresa asignada para ejercer el mismo, conforme lo dispuesto por el artículo 19 de su nueva Ley Orgánica N° 9292.

La metodología utilizada comienza con una investigación cualitativa que ha consistido en la recopilación de datos extraídos del estudio que ha realizado este Tribunal sobre los casos de creación de entes privados con presencia estatal, y que han generado en el seno de este órgano un profundo análisis sobre el alcance y límites del control contable que les cabe a los mismos.

1. INTRODUCCIÓN: LOS PILARES QUE JUSTIFICAN ESTE CONTROL - LA RESPONSABILIDAD CONTABLE Y LA JURISDICCIÓN ESPECIAL

Para introducir el tema que aborda este trabajo se impone necesariamente y una vez más realizar una mirada acerca de la naturaleza del control contable que efectúa este Tribunal, así como la atribución de jurisdicción especial que se le ha conferido para llevarlo a cabo, ambos conceptos hoy plasmados en la nueva Ley Orgánica N° 9292, que en su artículo 1° los recepta como principios especiales del control.

Así, desde una primera mirada, podemos afirmar que la responsabilidad contable deriva del deber de rendir cuentas que recae sobre “todo aquel” que interviene en la administración de caudales públicos, configurando esta obligación un requisito esencial del sistema republicano de gobierno, que se caracteriza por ser inexcusable y personal.

Las características de esta responsabilidad, han sido expresamente consagradas en el art. 1 de la ley 9292 disponiendo que la misma: a) tiende a la tutela del patrimonio estatal; b) deriva de una relación jurídica de derecho público que vincula a la Administración Pública con una persona humana o jurídica, de carácter público o privado que administra caudales públicos, c) genera una presunción iuris tantum en contra del cuentadante en caso de faltante de caudales públicos, hasta que presente en debida forma la documentación respaldatoria, y d) importa una responsabilidad objetiva cuya determinación se realiza mediante procedimientos especiales.

En definitiva, se trata de una responsabilidad específica, acotada a un ámbito determinado (contable) y que se está estrechamente relacionada con los caudales públicos, entendido este concepto en su acepción amplia comprensiva de todos los bienes, derechos y obligaciones de titularidad estatal.

En torno al debate sobre la jurisdicción, es conocida la dicotomía de criterios que existe respecto del ejercicio jurisdiccional o no del Tribunal Cuentas, de donde jurisprudencialmente se ha concluido que no existe jurisdicción ejercida por órganos de la Administración.

Sin embargo, no puede desconocerse que textos constitucionales y normas específicas en la materia atribuyen una especial jurisdicción a órganos no judiciales. En nuestro caso, la Constitución local así lo prevé cuando en su art. 182 determina que “*Habrá un Tribunal de Cuentas con jurisdicción en toda la Provincia y con poder bastante para aprobar o desaprob...*”

Existe en el juicio de responsabilidad contable, por parte de quien juzga la cuenta, un pronunciamiento de naturaleza jurisdiccional, ello por cuanto el juzgamiento de cuentas importa la observación de un universo de actos u operaciones susceptibles de producir efectos jurídico-patrimoniales, de los que un sujeto debe rendir cuentas, para obtener una conclusión respecto de la juridicidad de su actuación.¹

De esa conclusión -juridicidad de la actuación o antijuridicidad de la actuación- se derivan consecuencias patrimoniales en cabeza del responsable cuentadante, que pueden llevar a la aplicación de una multa o formulación del cargo, mediante el pronunciamiento (fallo) que emite el órgano competente.

En este orden de ideas, el Tribunal de Cuentas al llevar a cabo este razonamiento efectúa un control de legalidad que se materializa en su pronunciamiento; pero debe destacarse aquí que este control se efectúa con relación al orden jurídico todo (control de juridicidad), y para ello goza de una jurisdicción especial que es de origen constitucional, necesaria, exclusiva, insustituible y plena.²

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza no ha marcado una línea clara respecto específicamente del carácter jurisdiccional de la función que ejerce el Tribunal de Cuentas, ya que en sus pronunciamientos incurre en una confusión al equiparar la naturaleza del órgano con su función.³

Sin embargo, en concordancia con nuestro criterio, la Corte Suprema de la Nación ha reconocido la tesis jurisdiccionalista e impuesto condiciones imprescindibles para su ejercicio en el sistema republicano, en el famoso caso “Estrada” diciendo que: *“Si bien el otorgamiento de facultades jurisdiccionales a órganos de la administración desconoce lo dispuesto en los arts. 18 y 109 de la Constitución Nacional, tales principios constitucionales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos (y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional atribuye a la justicia*

¹ Así, la Ley 9292 en su artículo 1° establece una serie de definiciones conceptualizando el término “Cuenta” como el *“conjunto de estados contables que reflejan actos u operaciones de los que se derivan transformaciones o variaciones en los caudales públicos, referidos a un período de tiempo, a un ámbito, y respaldados por un conjunto de registraciones contables que se sustentan en la documentación de dichos actos u operaciones.”*

² Ver Art. 1 Ley 9292, Principio de jurisdicción especial. El Tribunal Constitucional de España guarda la misma terminología, y nuestro modelo de Tribunal de Cuentas proviene del modelo español.

³ Caso Silvano (autos N° 65.821, del 2 de febrero de 2001, sentencia publicada en páginas web del Poder Judicial “jurmendoza” y del Tribunal de Cuentas de la Provincia (tribunaldecuentasmendoza.gov.ar).

*ordinaria) haya sido razonable y, además, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente”.*⁴

Es dable destacar aquí que en este decisorio, la Corte trata sobre la revisión judicial de un acto emanado de un órgano administrativo, creado por ley y con dependencia del Poder Ejecutivo, situación ésta diferente a la del Tribunal de Cuentas de Mendoza, que tiene competencia jurisdiccional constitucional y está desvinculado del resto de los poderes del estado, por ello, la revisión de sus fallos apunta más a la legalidad dentro del procedimiento, pero no respecto de su facultad especial de aprobar o desaprobado la cuenta.

Analizadas estas exigencias, vemos que:

a) El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, como los de la mayor parte de las provincias argentinas, ha sido diseñado por la Constitución. Este diseño contiene tanto un mínimo de plataforma orgánica (funcionamiento colegiado, integración mínima, inamovilidad e intangibilidad, etc.), como una especificación de su materia (poder bastante para aprobar o desaprobado la percepción e inversión de caudales públicos hechas por todos los funcionarios, empleados y administradores de la Provincia).

b) Respecto del aseguramiento de su independencia, los miembros del Tribunal están equiparados a los magistrados en cuanto a intangibilidad e inamovilidad, a la vez que le comprenden idénticas prohibiciones de las que alcanzan a los magistrados judiciales, siendo este principio expresamente recepcionado en la actual ley orgánica.⁵

c) En cuanto al objetivo político económico que justifica su creación, sus creadores (convencionales constituyentes) consideraron necesario instituir un órgano especializado y apto para conocer y comprender operaciones técnicas jurídico-contables de alta complejidad.

⁴ Ángel Estrada y Cía. S.A. c/ resol. 71/96 - Sec. Ener. y Puertos, Expte. N° 750- 002119/96, del 05/04/2005, T. 328, P. 651, extraído de la página web csjn.gov.ar

⁵ Principio de Independencia. La independencia es la condición básica para el ejercicio de la función de control y comprende:

a) La independencia del propio ente de control externo (funcional, organizativa y financiera); y

b) La independencia de sus miembros y funcionarios.

Para el cumplimiento eficaz de sus funciones, el ente de control externo debe ser independiente del controlado y preservado de influencias externas.

La designación y sustitución de los miembros del ente de control, debe garantizar la independencia de los mismos, del órgano controlado y de toda influencia, sin perjuicio de lo establecido por el artículo 185 de la Constitución Provincial.

La independencia financiera requiere que se pongan a disposición del ente de control externo, los medios financieros necesarios para el cumplimiento de sus funciones, lo que abarca la facultad de solicitar directamente su presupuesto y administrar el mismo, bajo su propia responsabilidad.

d) Finalmente, la nueva ley orgánica prevé la revisión judicial plena en su art. 57, que asegura al accionante el más completo ejercicio de la defensa en su proyección técnica y constitucional.

En consecuencia, el Tribunal de Cuentas posee “jurisdicción” en la aprobación o desaprobación de cuentas y en la consecuente determinación de responsabilidad patrimonial de los cuentadantes a quienes aplica cargo. Es decir, posee una jurisdicción técnica especial constreñida a determinada cuestión específica. Por ello es que el Tribunal de Cuentas no emite una simple opinión sobre el estado de una cuenta, sino que la aprueba o desaprueba, en función del análisis especial que realiza. Ese pronunciamiento implica juzgar.⁶

Ahora bien, cabe preguntarse si esta estructura sobre la que el Tribunal asienta su control, puede extenderse hacia aquellas organizaciones que, adoptando estructuras del derecho privado, tienen un nexo o punto de conexión con bienes o fondos estatales, generando la aplicación de un sistema mixto de derecho, el público y el privado que supone controles de variada índole y con orbitas de actuación diferentes.

Con la mirada puesta en la Convención Interamericana contra la Corrupción -aprobada por ley 24.759-, advertimos que existe una postura amplia de control que abarca no solo a los órganos y entes estatales, sino también quienes ostentando formas jurídicas de naturaleza privada perciben, custodian, administran o disponen de bienes y/o fondos públicos.

2. LA NECESIDAD DEL CONTROL CONTABLE DE ENTES SOCIETARIOS QUE ADMINISTRAN CAUDALES PÚBLICOS

Hay consenso en la doctrina cuando aborda el estudio del tema, al considerar que una sociedad del Estado constituye un instrumento de la política estatal, que se genera con fondos o bienes estatales y que está al servicio de fines estatales.

Sin embargo, teniendo en consideración que en su conformación adoptan figuras del derecho privado, no existe lugar a dudas que, en las relaciones ordinarias de la sociedad rigen las normas pertinentes de la Ley de Sociedades, pero entendemos que el control intrasocietario y de carácter privado no excluye de ninguna manera la posibilidad de su control por los órganos constitucionales. Y ello es así, por cuanto la sociedad está constituida

⁶ En efecto realiza una suerte de gimnasia jurídica al reconstruir, mediante los hechos observados y los elementos arrimados como prueba, operaciones acaecidas con anterioridad al juicio de cuentas; y necesariamente, incluye esa reconstrucción de hechos en las normas que configuran el orden jurídico (subsunción del hecho en la norma).

con patrimonio del estado y responde, en definitiva, a una política pública, por lo que no podría sustraerse al control constitucional que es propio de este Tribunal.

Idéntica postura asume la Procuración del Tesoro de la Nación al emitir dictamen con relación a la naturaleza jurídica del Grupo Aerolíneas Argentinas S.A. y la aplicación a ese ámbito del régimen de control dispuesto por la LAF.⁷

En efecto, allí se expresa que *“la indudable decisión del legislador de dar preeminencia al Derecho Privado y, en particular, a la Ley General de Sociedades, no conduce necesariamente a excluir por completo al Derecho Público”*⁸, enfatizando que los principios constitucionales no pueden ser dejados de lado y que resultan aplicables a toda la actividad en la que exista presencia del Estado.

Desde el punto de vista de nuestra normativa provincial, no puede perderse de vista que, tanto el constituyente cuando diseñó el sistema de contralor en el art. 181 y sgtes de nuestra Constitución Provincial, como el legislador local al sancionar la Ley 8706, proyectaron una técnica de control para fiscalizar cómo se utilizan los caudales públicos, no sólo por parte de la Administración Pública -centralizada y descentralizada- Municipios, y también empresas, sociedades y organizaciones públicas o privadas que reciben recursos del Estado local. **Se trata de un control de origen constitucional, que por imperio de la jerarquía normativa prevalece sobre toda disposición** que se oponga a él o lo contraríe.

Marienhoff enseña que las empresas del Estado -entendiendo también a las sociedades dentro de este concepto amplio- pueden clasificarse de acuerdo con la índole de la actividad que realizan, clasificación que reviste importancia a efectos de determinar qué rama del derecho -público o privado- es aplicable. Según este autor, las que realizan actividades de carácter industrial o comercial, están sometidas principalmente -aunque no únicamente- al derecho privado, mientras que aquellas cuya actividad consiste en la prestación de servicios públicos, tienen un sistema jurídico de derecho público.⁹

Párrafo aparte merece el argumento de la PTN que afirma: si el control estatal alcanza a aquellas organizaciones privadas a las que se les haya otorgado subsidios o aportes estatales, con más razón debe comprender a las sociedades anónimas de propiedad estatal.¹⁰

Se suma a lo expuesto una serie de principios que resultan insoslayables.

⁷ Expte 1703/16-SG-CDMEyS. Dictamen de fecha 24/04/17. Número IF-2017-07159004-APN-PTN.

⁸ Pag. 61 del dictamen. Punto 1.2. Los principios constitucionales de Derecho Público.

⁹ Marienhoff, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", t. I, Ed. Abeledo-Perrot, 1995, p. 475

¹⁰ Pag. 63, punto 1.2.1Control.

Así, a raíz de la recepción por parte de nuestro país de las modernas tendencias en torno a publicidad y transparencia de los actos de gobierno, en consonancia con nuestra forma republicana de gobierno (art. 1 CN) y con las disposiciones de la Convención Interamericana contra la Corrupción -aprobada por ley 24.759-, el modelo de control diseñado pretende que los ciudadanos sepan *a qué* se destinan y *cómo* se utilizan los recursos del estado, siendo la transparencia en el manejo de los recursos públicos un fin inherente y esencial al modelo republicano.¹¹

La razón de ser de ello radica en que, al estar comprometido patrimonialmente el erario público, no sólo interesa verificar qué se va hacer sino qué se hizo con los bienes y fondos públicos, es decir, el control externo del sector público; y las sociedades del Estado están comprendidas dentro del sector público de la provincia conforme la norma local que regula la materia.

Y aquí entra en juego el **principio de transparencia**, que se enraíza con los de **publicidad y acceso a la información**, también se encuentran receptados en el derecho público local.

En efecto, el art. 6 de la **Ley 9070**, norma que regula el acceso a la información pública, instituye como sujeto obligado a otorgar información, a las Empresas y Sociedades con participación del Estado, entes residuales y todas las organizaciones empresariales donde el Estado Provincial tenga participación; lo cual permite avizorar la directa aplicación que tiene una norma del derecho público a entes de naturaleza privada como las S.A.P.E.M.

Por dicha norma se impone a tales organizaciones la obligación de publicar en forma periódica y actualizada información relevante para garantizar la transparencia de su accionar, entre las que se encuentran la presentación de declaraciones juradas anuales de bienes y actividades que impone la **Ley Provincial N° 8.993**¹² (art. 32 inc. g, ley 9070).

Ahora bien, los principios citados pertenecen a la esfera administrativa, por lo que, a la luz de lo dispuesto por el **art. 149 del CCCyN**¹³, cabe preguntarse si para el caso de las sociedades del estado el derecho administrativo resulta absolutamente prescindible, toda vez

¹¹ En el dictamen de la PTN aludido se expresa que la exigencia de mecanismos de control deriva del art. 1 de la CN que abona una concepción amplia del control al que no solo están sujetos los órganos y entes estatales, sino también quienes ostentando formas jurídicas de naturaleza privada perciben, custodian, administran o disponen de bienes y/o fondos públicos.

¹² Así, en virtud del art. 12 de la Ley 8993 los directivos/as, síndicos e integrantes de los directorios de las empresas y sociedades del Estado incluidas las sociedades anónimas unipersonales, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, deben presentar una declaración jurada patrimonial integral y una declaración de funciones, dentro de los sesenta (60) días hábiles desde la asunción de sus cargos, sin importar la duración de sus funciones.

¹³ “La participación del Estado en personas jurídicas privadas no modifica el carácter de éstas”.

que como se dijo existe una preeminencia del derecho privado que viene dada por la adopción de las formas societarias que este contiene.

Sin desconocer esta prevalencia¹⁴, la PTN se inclina por la respuesta negativa explicando en su dictamen que existen ciertas reglas administrativas cuya aplicación está prevista expresamente, citando a la Ley de Administración Financiera de la Nación.

En paralelo, nuestra LAF, contiene similares previsiones aplicables a las empresas, sociedades y otros entes públicos y fiducias integradas con fondos y/o bienes del Estado en materia presupuestaria, ejemplo de ello lo constituyen los arts. 37¹⁵, 39¹⁶ sptes y cctes del capítulo IX, título II de esa ley.

El **art. 4 inc. b) de la Ley 8706**, expresamente las incluye dentro del Sector Público Provincial.

Como bien expresa Fiscalía de Estado en su dictamen N° 969/18, la LAF para la determinación del Sector Público Provincial (al igual que ocurre con la Ley N°24.156) ha tenido en cuenta un criterio presupuestario y no orgánico jurídico. Cita a Bianchi, para quien estos tipos de sociedades constituyen entidades públicas descentralizadas explicando que bajo un sistema aparentemente privado subyace un régimen de fuerte interés público, cuyas connotaciones típicas de Derecho Administrativo derogan principios elementales de las sociedades privadas.

Refuerza esta postura explicitando el fenómeno que la doctrina denomina “huida del derecho público”, expresando con relación a ello que “...no es nuevo y se inscribe en una tendencia organizativa mundial conocida como huida del derecho público, que hizo eclosión

¹⁴ El derecho privado cubre la organización (estructura material y factor humano) y las actividades (objeto) de estas sociedades. Ello, a criterio de la PTN no lleva a excluir por completo al Derecho Público.

¹⁵ CAPITULO IX – DEL PRESUPUESTO DE EMPRESAS, SOCIEDADES Y OTROS ENTES PÚBLICOS PROVINCIALES Y FONDOS FIDUCIARIOS INTEGRADOS TOTAL O MAYORITARIAMENTE CON BIENES Y/O FONDOS DEL ESTADO PROVINCIAL

Art. 37- Los directorios o máxima autoridad ejecutiva de las Empresas, Sociedades, Otros Entes Públicos Provinciales y Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Provincial, deben aprobar el proyecto de presupuesto anual de su gestión y remitirlo a la Dirección General de Presupuesto en las fechas y plazos que estipule la reglamentación.

Los proyectos de presupuesto deben expresar:

a. Las políticas generales y los lineamientos específicos que, en materia presupuestaria, establezca el órgano coordinador de los sistemas de administración financiera y la autoridad de la jurisdicción correspondiente;

b. Los planes de acción, programas y principales metas, nivel de gastos clasificados por rubros y su financiamiento a un nivel de detalle que permita identificar las respectivas fuentes, el plan de inversiones, el presupuesto de caja, los recursos humanos a utilizar y que permitan establecer los resultados económico y operativo o financiero a través de la cuenta ahorro-inversión-financiamiento previstos para la gestión respectiva.

¹⁶ **Art. 39-** El Ministerio de Hacienda y Finanzas, a través de la Dirección General de Presupuesto, analizará los proyectos de presupuesto de los Entes incluidos en la presente Sección y preparará un informe destacando si los mismos se encuadran en el marco de las políticas, planes y estrategias fijados para este tipo de instituciones, aconsejando los ajustes a practicar si, a su criterio, la aprobación del mismo puede causar un perjuicio patrimonial al Estado o atentar contra los resultados de las políticas y planes vigentes.

durante el Estado intervencionista, disminuyó en la etapa de privatizaciones y reaparece hoy con fuerza entre nosotros. Bajo esa modalidad, el Estado recurre a la utilización de figuras empresariales o societarias para liberarse de las limitaciones procedimentales propias de la Administración Pública y lo hace mediante una técnica de descentralización funcional en la cual se transfiere la ejecución de cometidos a entidades dotadas de cierto grado de autonomía a las que se exime de las reglas propias de la Administración y se somete al derecho privado”.

Tal visión, lo lleva a entender que “... todo ente administrativo, todo sujeto que pueda ser calificado como Administración Pública, está sometido en un Estado de derecho, a un régimen jurídico de derecho público, presidido por la "vinculación a la ley", en toda su riqueza de manifestaciones, el principio de igualdad, la exigencia del debido procedimiento, la necesaria habilitación financiera, la publicidad y el control —en todas sus formas: administrativas y judiciales— de sus actuaciones...De esta manera, se constata, por tanto, el concepto material de "poder público", que permitiría "levantar el velo" de la personalidad de los entes instrumentales sujetos al derecho privado, descubrir su verdadera condición de poderes públicos, como se dijo, por su origen, por su actuación, dominada totalmente por la Administración Pública matriz, por su financiación, en cuanto que operan con dinero público procedente de ingresos de ese carácter, etc., y sujetar al derecho administrativo los diversos actos derivados del ejercicio de su actividad privada.”

Encontramos a lo largo de toda nuestra LAF normas que impactan en tales entes societarios. Así, los arts. 62, 64, 67 y 70 de la LAF dejan prevista la posibilidad para las personas jurídicas públicas de contraer deuda pública (indirecta), en cuyo caso el Poder Ejecutivo debe intervenir otorgando las fianzas y garantías necesarias. En materia de contrataciones, el régimen también contempla a algunas sociedades (art. 144 inc. a).

Un dato no menor es cómo se integran los Directorios de estas sociedades, que en la mayoría de los casos se compone de funcionarios públicos¹⁷ cuya remuneración se encuentra atada a la remuneración que percibe el Gobernador de la Provincia. Es decir, los directores de las Sociedades del Estado prestan servicios personales para el Estado en forma obligatoria, en

¹⁷ El art. 2 de la Ley 8993 que crea la Oficina de Ética Pública en la provincia, define qué debe entenderse por **FUNCIÓN PÚBLICA**, expresando que comprende a “*toda actividad temporal o permanente, remunerada u honoraria, realizada por una persona en nombre de la Provincia de Mendoza o al servicio de ésta o de sus entidades u organismos, en cualquiera de sus poderes, Municipios, u órganos de control, en todos sus niveles y jerarquías, organismos centralizados, descentralizados, entes autárquicos, organismos de la seguridad social, empresas y sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta y todas aquellas organizaciones donde el Estado Provincial tenga participación en el capital o su dirección.*” (el subrayado me pertenece).

virtud de una designación hecha por el Estado, aunque ello sea a través de su representante en la llamada Asamblea Ordinaria de la sociedad.

Tales autoridades revisten la categoría de funcionario público, el que según el art. I del Anexo I de la Convención Interamericana Contra la Corrupción -cuyo rango supralegal resulta incuestionable¹⁸- comprende a todo oficial gubernamental o servidor público a cualquier funcionario o empleado del Estado o de sus entidades, incluidos los que han sido seleccionados, designados o electos para desempeñar actividades o funciones en nombre del Estado o al servicio del Estado en todos sus niveles jerárquicos.

En estos términos, el Estado al ejercer los derechos políticos como accionista de la sociedad, participa en la designación de las autoridades societarias¹⁹. Esta particularidad ha sido justamente una de las circunstancias que la CSJN ha ponderado para sostener que una S.A. cuyo paquete accionario mayoritario se encuentra en poder del Estado, funciona bajo la jurisdicción del Poder Ejecutivo²⁰.

Finalmente, un principio que merece destacarse es de la **realidad económica**, que, aunque plasmado en el ámbito del derecho tributario²¹, obliga a la administración a concentrarse en los hechos, para determinar la "*verdadera sustancia económica*" de los actos realizados. Esto conlleva a aplicar la legislación según la verdad de los hechos económicos realizados, permitiendo descubrir la intención de las partes más allá de las formas que se hubieran utilizado.

Dicho principio ha sido receptado por la Corte Suprema como método interpretativo en el famoso caso "Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. s/recurso de apelación", llevando a descorrer el velo societario, dando prevalencia a la sustancia sobre la forma.²²

¹⁸ Art. 75 inc. 22 de la CN.

¹⁹ Los directores de las Sociedades del Estado prestan servicios personales para el Estado en forma obligatoria, en virtud de una designación hecha por el Estado, aunque ello sea a través de su representante en la llamada Asamblea Ordinaria de la sociedad. (PTN)

²⁰ Fallos 338:1258.

²¹ El Código Fiscal de la Provincia incorpora como método de interpretación de sus normas -al igual que el resto de los ordenamientos provinciales- el denominado **principio de la realidad económica**. El art. 6 consagra el mismo al expresar que cuando el hecho imponible se refiere a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, el intérprete deberá asignarle el significado que más se adapte a la realidad económica considerada por la ley al crear el tributo. Si las formas jurídicas utilizadas fueren inadecuadas a la realidad económica de los hechos gravados, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.

²² Con sabias palabras, Dino Jarach ha dicho que "*En la interpretación de la materia tributaria lo que interesa es poner de relieve el propósito de la ley misma, de acuerdo con la naturaleza de la institución tributaria que se trata de interpretar, es decir, no sólo de acuerdo con la letra de la ley, sino con la función del impuesto, de la tasa o contribución... Es éste el criterio que se ha dado en denominar de "interpretación económica de las leyes tributarias", agregando luego que en la posición fijada por nuestro más Alto Tribunal en el referido fallo se "... excluye la interpretación literal y restrictiva y se aplica, en cambio, un criterio interpretativo de acuerdo con los propósitos de las normas tributarias".* ("Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 267.)

Así, en el caso bajo estudio vemos que, aun cuando el ropaje jurídico encaja bajo las formas del derecho privado, la realidad nos demuestra la existencia de una sociedad conformada con aportes del Estado, con fines estatales y orientados al bien público, cuyo único accionista es éste, a la que inexorablemente resultan aplicables determinadas normas del derecho público, y principios jurídicos de los que no puede evadirse.

Es dable recordar aquí el concepto de Santiago Fuentes Vega, tantas veces citado en Fallos del Tribunal y Dictámenes de Secretaría Relatora, y que resulta muy ilustrativo: *“Toda persona que maneje caudales públicos viene obligada a rendir cuentas al Tribunal. Pues bien, tanto si no se cumple esta obligación como si es cumplida indebidamente por no resultar conforme la realidad de la cuenta con la justificación documental o con las normas jurídicas que regulan el manejo de los fondos públicos, se incurre en responsabilidad contable, y esa responsabilidad es la que exige el Tribunal de Cuentas.”*

Desde la perspectiva de las finanzas públicas, existe multiplicidad de actividades relacionadas con los fondos públicos (percepción de recursos, cumplimiento de pagos debidos, conservación de la moneda, títulos de crédito y otros valores, bienes, etc.), que necesaria e imprescindiblemente caen bajo la órbita del control que corresponde a este Tribunal.

Por último, si bien es cierto que estos entes privados contemplan en sus estatutos órganos de control interno (Sindicaturas, Comisión Fiscalizadora, etc), ese control se diferencia del que ejerce el Tribunal, toda vez que mientras el primero es un control interno de la gestión privada de la sociedad, el segundo conlleva un control externo, vinculado con la integración del capital accionario y las finalidades públicas de la sociedad anónima. En consecuencia, ambos tipos de control son diferentes y complementarios.

3. LOS COMIENZOS NORMATIVOS DE ESTE CONTROL A PARTIR DEL INCREMENTO CUANTITATIVO DE SOCIEDADES CON PRESENCIA ESTATAL

Con anterioridad a la sanción de la nueva ley orgánica, regían en el Tribunal diversos acuerdos reglamentarios de rendición de cuentas de los fondos que administraban las personas jurídicas de naturaleza privada que en forma permanente o temporaria recibían subsidios o subvenciones del Estado, y ello con fundamento en el art. 20 de la ley 1003 que disponía que: *“La obligación de rendir cuentas comprende, sin excepción alguna, a todos los Poderes Públicos, Municipalidades, Reparticiones Autónomas y Autárquicas, funcionarios y empleados, que administren caudales de la Provincia, como asimismo a las personas físicas y*

jurídicas de naturaleza privada (cualquiera fuera su denominación: Asociaciones, Fundaciones, Cooperadoras, etc.) que, transitoria o permanentemente reciban subsidios o subvenciones del Estado. Respecto a estos últimos, el Tribunal de Cuentas en consideración a las finalidades de interés general perseguidas con la entrega de subsidios o subvenciones o la significatividad de los mismos podrá disponer que las rendiciones correspondientes se le presenten de modo directo. Quienes administren los fondos transferidos serán solidariamente responsables y deberán ajustar la contabilidad, los procedimientos de contratación y la rendición de cuentas a las exigencias reglamentarias que el Tribunal determine”.

Cronológicamente cabe destacar las siguientes reglamentaciones:

Así, el **Acuerdo N° 5673** se instituyó para las rendiciones de cuentas de las personas físicas o jurídicas de naturaleza privada (asociaciones, fundaciones, cooperativas, etc.) a las que refería el art. 20 de la Ley N° 1003 “*que, transitoria o permanentemente reciban subsidios o subvenciones del Estado*”.

Por **Acuerdo N° 6431**, se aggiornó el concepto, reemplazando la terminología por “personas humanas o jurídicas de naturaleza privada”, cualquiera sea su denominación (empresas y sociedades con capital total o mayoritario del Estado, cooperativas, asociaciones, fundaciones, cooperadoras, gremios u otras) que reciban del Estado subsidios, subvenciones “o aportes estatales de cualquier índole”, este último agregado generó planteos recursivos por cuanto el término (aportes) no surgía de la letra expresa de la ley 1003. Este fue un Acuerdo marco comprensivo de todos estos entes, cuya reglamentación en particular estaría dada en el **Acuerdo N° 6453** que surgió para unificar las disposiciones relacionadas con las rendiciones de cuentas comunes a todos los entes.

A raíz del planteo recursivo de una sociedad (STM) se creyó más conveniente emitir reglamentaciones especiales para cada ente societario.

Así surgieron los **Acuerdos N° 6526** (STM) y **N° 6525** (AYSAM), y **N° 6545** (PROYECTOS LAVALLE SAPEM) y **6548** (INVERSORA PASIP S.A.).

Con relación a los fideicomisos el **Acuerdo N° 5717** (texto aprobado por Acuerdo N° 5.777) dispuso que los fondos públicos sometidos a administración fiduciaria de la sociedad anónima MENDOZA FIDUCIARIA S.A. rinda cuentas en forma directa ante este Tribunal. Por **Acuerdo N° 6508**, se hizo extensiva esta obligación a todos los fideicomisos vinculados con el Gobierno de la Provincia de Mendoza, sus entes, entidades en las que participa y con las Municipalidades.

EL CASO DE S.T.M.

El Tribunal de Cuentas entendió en un recurso interpuesto por la Sociedad de Transporte de Mendoza, contra los Acuerdos N° 6431 y 6453 que establecían la obligación rendir cuentas a empresas y sociedades con capital total o mayoritario del Estado, cooperativas, asociaciones, fundaciones, cooperadoras, gremios u otras que reciban del Estado subsidios, subvenciones o aportes estatales de cualquier índole.

Argumentó que por dicha reglamentación se establecían modalidades de control que implicaban cambiar el sistema contable privado al público, remarcando que su naturaleza jurídica, es la de una “sociedad anónima unipersonal” sujeta a fiscalización estatal permanente, con sindicatura y directorio plural²³.

Expresó también que la fiscalización externa está a cargo de la Dirección de Personas Jurídicas y que ello excluye cualquier tipo de control y/o fiscalización del Tribunal de Cuentas, y que la Ley 8706 solo resulta obligatoria para organismos con agentes sometidos al Estatuto del Empleado Público, que no es el caso de la STM cuyo personal se regula por la Ley de Contrato de Trabajo.

Destacó entre sus defensas que dicha sociedad no integraba la Administración Pública habida cuenta que sus ingresos provienen en un 100% de lo que se recauda por kilómetros recorridos; y que no forma parte del presupuesto de la provincia toda vez que no recibe asistencia de ninguna naturaleza del tesoro provincial, destacando que la finalidad del Fondo Compensador del Transporte²⁴, no constituye un subsidio ni remesa para financiar gastos.

Enfatizó el carácter privado con fundamento en el art. 149 del CCyCN²⁵, exponiendo que los bienes adquiridos por la STM SAUPE lo eran en concepto de aporte de capital.

En el análisis legal de dicho ente se advirtió que el mismo tenía por objeto la “prestación de servicios de transporte público de pasajeros en la Provincia de Mendoza, generando las condiciones idóneas para la prestación eficaz y eficiente del servicio público regular masivo de transporte de pasajeros, atendiendo a los lineamientos de la política provincial que en materia de transporte fije la Secretaría de Servicios Públicos”²⁶.

²³ Todo ello conforme arts. 299 inc.7, 284 y 255 Ley 19.550 con la reforma de la Ley 26.994.

²⁴ Que perciben la totalidad de las empresas privadas y tiende a equilibrar económicamente el sistema para garantizar la prestación del servicio en situaciones que ameriten tal asistencia.

²⁵ Art. 149 del Código Civil y Comercial. *Participación del Estado. La participación del Estado en personas jurídicas privadas no modifica el carácter de éstas. Sin embargo, la ley o el estatuto pueden prever derechos y obligaciones diferenciados, considerando el interés público comprometido en dicha participación.*

²⁶ Art. 5, Ley de creación de la STM, N° 9844. A su vez, el art. 1° declara de **interés público el sistema de transporte público de pasajeros.**

Indudablemente, estas funciones se encuentran estrictamente vinculadas con los **finés estatales y el bien público**, lo que determina inexorablemente la aplicación del régimen del derecho público en lo que sea pertinente.²⁷

En refuerzo de esta postura se expresó que el **art. 4 inc. b) de la Ley 8706**, expresamente incluyó a las sociedades del Estado dentro del Sector Público Provincial, y ello no puede pasar inadvertido.

Así, del análisis armónico y sistemático de dicha norma con el **art. 1** de la misma ley, y los arts. **37 y srgtes del Capítulo IX Título II**, se remarcó la pertenencia de estos entes al sistema presupuestario que la ley local prevé; sistema que responde a las políticas y planes vigentes del Estado.

Ello evidenciaba claramente cuál había sido la intención de la ley (LAF) y por tal razón no podía considerarse que esa sociedad bajo análisis se encontrara excluida en su totalidad del régimen público. Si el constituyente y legislador locales hubiesen querido limitar el control del Tribunal de Cuentas de la Provincia sobre las empresas estatales, lo habrían aclarado en las normas correspondientes. Nada se dijo en la Ley 8706, ni aún en la Ley de creación de la STM, lo cual nos condujo a inferir que esta sociedad estatal unipersonal estaba comprendida en el sistema de control local.

Si la ley no estableció ninguna limitación, no correspondía que se consagrara por vía interpretativa una excepción a dicho control.

Con estos argumentos y los expuestos en el punto anterior, se rechazó el recurso de STM y se dictó una nueva reglamentación especial para dicho ente (Acuerdo N° 6526).

4. INCORPORACIÓN DE ESTE CONTROL EN LA NUEVA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL, Y SU REGLAMENTACIÓN

Nuestra Constitución Provincial, como el legislador local al sancionar la Ley 8706 y recientemente la Ley 9292, han proyectado una técnica de control para fiscalizar cómo se utilizan los caudales públicos, no sólo por parte de la Administración Pública -centralizada y descentralizada- municipal, sino también de empresas, sociedades y organizaciones públicas o privadas que reciben recursos, aportes o subvenciones del Estado local.²⁸

²⁷ En el dictamen de la PTN citado se expresa que es difícil desvincular por completo del Derecho Público a aquellas sociedades que además de pertenecer al Estado y administrar recursos públicos, persiguen cometidos de interés general.

²⁸ En este orden de ideas el art. 66 de la ley 9292 otorga a este órgano extrapoder amplias facultades para la fiscalización y control de todas las personas humanas y jurídicas, públicas o privadas, que administren caudales

La arquitectura de dicho control se encuentra en perfecta armonía con el artículo 4 de la ley 9292, que expresamente consagra como competencia del Tribunal el *“el control externo posterior de carácter legal, presupuestario, económico, financiero y patrimonial”* *“de todas aquellas personas humanas o personas jurídicas que, no perteneciendo al sector público provincial y/o municipal, intervengan en la administración y disposición de caudales públicos”*.

Se reafirma dicho concepto en el artículo 18 de la ley 9292 cuando, al citar a los sujetos obligados, expresa que la obligación de rendir cuentas comprende, sin excepción alguna, a todas las personas humanas o jurídicas públicas o privadas que intervengan en la percepción, inversión y/o administración de caudales públicos.

Y el artículo 19 cuando dispone que, cualquiera sea su naturaleza, origen, característica y denominación, el Tribunal de Cuentas en consideración a las finalidades de interés general perseguidas con la asignación de los fondos o a la significatividad de los mismos, podrá disponer que las rendiciones correspondientes se le presenten de modo directo, ya sea que reciba recursos, aportes, subsidios o subvenciones del Estado en forma transitoria, permanente o por única vez.

Y el diseño de ese control directo establece que *“...los entes de naturaleza privada que presenten en forma directa las rendiciones al Tribunal, deberán ajustar sus sistemas de información, contabilidad, procedimientos de contratación -en relación con los fondos públicos aportados- y rendición de cuentas a las exigencias reglamentarias que el Tribunal determine, sin desconocer su naturaleza privada y con las limitaciones que establece la legislación de fondo respecto a la forma jurídica asumida.”* (art. 19)

Así, este Tribunal en función de lo expuesto por este artículo, y los artículos 17 inc. b) y 27 de su ley orgánica, tiene competencia reglamentaria para fijar las normas, requisitos y plazos a los cuales se ajustarán las rendiciones de cuentas de los entes bajo su jurisdicción y competencia, determinando las formalidades y el contenido que deben revestir esas rendiciones de cuentas.

El **Acuerdo N° 6570** vino a establecer una reglamentación general para este tipo de entes cuentadantes, derogando todos los acuerdos especiales que existían hasta esa fecha y fijando las pautas específicas de rendición para los mismos. Su estructura se compone de la siguiente manera:

públicos, obligándolas “sin excepción” a suministrar al Tribunal todos los datos, antecedentes, comprobantes y documentos originales y en copia que le fueran requeridos.

- TITULO I que hace a la PRESENTACIÓN INICIAL²⁹ comprensiva de rubricación de libros, nómina de autoridades, plan de cuentas, sistemas de información y de control interno, estructura organizativa, normas de procedimiento operativo, régimen de contrataciones, entre otros.
- TITULO II referida a la RENDICIÓN MENSUAL/TRIMESTRAL³⁰ donde se presenta balance de sumas y saldos, certificación de la información contable, acta de arqueo de fondos y valores, conciliaciones de los saldos de las cuentas bancarias e inversiones, estado de flujo de efectivo, subsistemas de cuentas por cobrar actualizados, información relativa a las liquidaciones y pagos de sueldos, y de contratos de locación, actas de asamblea celebradas en el mes o trimestre; actas de reuniones del órgano ejecutivo y disposiciones legales, libros: diario, mayor, subsidiarios y demás libros auxiliares. La falta de presentación integral, en tiempo y forma, de alguno de los elementos integrantes de las rendiciones mensuales o trimestrales, dará lugar a la aplicación, en forma automática, de las sanciones previstas en el artículo 31 de la Ley N° 9292.
- TITULO III relativa a la RENDICIÓN ANUAL³¹ y debe contener nota de remisión, nómina de autoridades, balance de sumas y saldos final, estados contables³², informe del auditor, en el caso de los fideicomisos, se debe adjuntar copia de la constancia de presentación de las rendiciones realizadas al fiduciante, actas de asamblea ordinaria y extraordinaria celebradas en el ejercicio; actas de reuniones del órgano ejecutivo y disposiciones legales, actas de arqueo, conciliaciones bancarias, subsistemas de cuentas por cobrar y subsistemas de sueldos, libros inventarios y balances, diario, mayor, subsidiarios y demás libros auxiliares, toda otra documentación requerida en cada caso por el tribunal.

²⁹ Es aquella que se efectúa dentro de los 45 días corridos contados a partir de la constitución del ente o del inicio de cada ejercicio económico.

³⁰ Se debe presentar hasta el último día hábil del segundo mes siguiente al que se refiere la información. A) Las Asociaciones y fundaciones, deberán presentar las rendiciones en forma mensual. B) Las Sociedades y Fideicomisos, deberán presentar las rendiciones por períodos trimestrales.

³¹ Que deberá ser presentada, en los siguientes plazos: A) Las Asociaciones y fundaciones, antes de finalizado el cuarto mes subsiguiente del cierre anual del ejercicio económico al que se refiere la información. B) Las Sociedades, antes de finalizado el quinto mes subsiguiente del cierre anual de ejercicio económico al que se refiere la información C) Fideicomisos, antes del 31 de marzo del año subsiguiente al que se refiere la rendición anual, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 113 de la Ley N° 8706 y/o modificatorias.

³² Que contiene Estado de Situación Patrimonial, Patrimonio Neto, Flujo de Efectivo, Estado de Resultados, Inventario, Anexos e Información Complementaria, Acta de Asamblea de aprobación del Balance y demás Informes económicos, financieros y técnicos que establece el estatuto del ente controlado y las normas legales específicas aplicables al mismo, firmados por sus autoridades responsables, . nota de presentación de la rendición Anual del ejercicio y la documentación respaldatoria presentado a la Dirección de Personas Jurídicas excepto fideicomisos

- TITULO IV - OTRAS DISPOSICIONES en cuanto a documentación: destacando que la que respalda las rendiciones mensuales, trimestrales y anuales deberá ser mantenida a disposición de los auditores; aquella inherente a percepción de recursos y depósitos bancarios deben cumplir con las condiciones exigidas por los organismos nacionales y provinciales; y la relativa a egresos se deberán respetar adecuadas normas de resguardo y vinculación de los comprobantes con las operaciones.

Con ello se ha querido dar un marco general normativo para la rendición y análisis de las cuentas de estos entes teniendo en cuenta su desenvolvimiento económico, comercial y financiero, buscando llevar a cabo el procedimiento de control en función del tratamiento público contable desde el que corresponda abordarlas.

Por último, en la actualidad, para el caso de entes que no rinden en forma directa al Tribunal porque así lo ha considerado el órgano de control, existe el **Acuerdo N° 2028 (texto actualizado por Acuerdo N° 6509)** que dispone la rendición de cuentas sobre la administración de los paquetes accionarios que posea la Administración Provincial, Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos, Departamento General de Irrigación, y Municipios.

5. CONCLUSION

El concepto del control contable que impregna la labor de nuestro Tribunal ha evolucionado y no se limita sólo a detectar errores o corregir desviaciones a la normativa en general, sino que en la actualidad, y en el marco de la moderna tendencia que fijan las normas internacionales de auditoria se lo utiliza como una valiosa herramienta para reorientar acciones, procedimientos y metas hacia lo que es mejor para las organizaciones y en definitiva la sociedad toda.

Las ideas de “eficiencia”, “rendimiento”, “productividad”, son nociones que han ido invadiendo el terreno de lo público, haciendo del estado un empresario más que participa en el juego del mercado. Sin embargo, en su actuación como persona de derecho privado, el estado debe administrar igualmente con eficiencia economía y eficacia.

A esta altura de evolución en el control resulta una verdad incuestionable que, si los bienes que conforman una empresa, sociedad o ente son de propiedad estatal, no puede existir una administración que no sea estatal en alguna medida. Su naturaleza se encuentra de en cierto sentido impregnado de lo “estatal”.

La tarea de encarar el control de sociedades estatales, a raíz de su creciente incremento en los últimos años, llevó al Tribunal de Cuentas de Mendoza a buscar alternativas jurídicas en torno a su obligación de rendir cuentas y en cuanto a la reglamentación en la forma de rendir, con miras a no invadir ni entorpecer su actuación como sujeto del derecho privado.

Para ello, en una primera etapa, ante la falta de norma específica que las sometiera al control contable, debió recurrirse a la LAF que las incluyó expresamente dentro del Sector Público Provincial, y a conceptos elaborados por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria que abonaban la postura amplia de control, primando por sobre todo el derecho internacional, específicamente los principios y disposiciones de la Convención Interamericana contra la Corrupción (Ley 24.759).

Con posterioridad, y con la reciente modificación de nuestra ley orgánica expresamente se introdujo como sujetos obligados a las personas jurídicas privadas, sometiéndolas a la reglamentación que a tal efecto el Tribunal dicte, la que ha sido aceptada pacíficamente por tales entes.

Como reflexión final, resulta necesario destacar que el control que se proyecte sobre este tipo de entidades no debe efectuarse como el mero cumplimiento rutinario programas de auditoría, sino que resulta necesario conocer en profundidad las características del patrimonio estatal que se encuentra comprometido en ellas, esto es si recibe aporte de capital, subsidios, subvenciones o bienes.

De ese preliminar análisis podrá orientarse el control de forma más eficiente, logrando que a través de los mecanismos de rendición, se puedan concretar los objetivos tenido en mira al crear tales sociedades que en definitiva se traducen en mejores servicios para la población, satisfaciendo las aspiraciones constitucionales de bienestar general, libertad, prosperidad y progreso económico que nuestra sociedad demanda.

6. BIBLIOGRAFIA

1. Ángel Estrada y Cía. S.A. c/ resol. 71/96 - Sec. Ener. y Puertos, Expte. N° 750-002119/96, del 05/04/2005, T. 328, P. 651, extraído de la página web csjn.gov.ar
2. Autos N° 65.821, Silvano c/ HTC p/APA, del 2 de febrero de 2001, sentencia publicada en páginas web del Poder Judicial “jasmendoza” y del Tribunal de Cuentas de la Provincia (tribunaldecuentasmendoza.gov.ar).
3. Dino Jarach "Curso Superior de Derecho Tributario", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 267.
4. Leyes Provinciales 9292, 8993, 8706, 9844.
5. Marienhoff, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", t. I, Ed. Abeledo-Perrot, 1995, p. 475
6. Procuración del Tesoro de la Nación, Expte 1703/16-SG-CDMEyS. Dictamen de fecha 24/04/17. Número IF-2017-07159004-APN-PTN.