

**EFICIENCIA Y EFECTIVIDAD DEL RÉGIMEN DE CONTROL FISCAL EN
COLOMBIA Y DEL SISTEMA DE VIGILANCIA FISCAL EN ESPAÑA**

AURELIO ENRIQUE RODRÍGUEZ GUZMÁN

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO PÚBLICO
Bogotá, D.C., 30 de mayo de 2014**

**EFICIENCIA Y EFECTIVIDAD DEL RÉGIMEN DE CONTROL FISCAL EN
COLOMBIA Y DEL SISTEMA DE VIGILANCIA FISCAL EN ESPAÑA**

AURELIO ENRIQUE RODRÍGUEZ GUZMÁN

Director: Carlos Ernesto Lucio Bonilla

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO PÚBLICO
Bogotá, D.C., 30 mayo de 2012**

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	6
CAPITULO I.	
1. Evolución del control fiscal en Colombia y del sistema de vigilancia fiscal en España	9
1.1. Evolución del control fiscal en Colombia	9
1.1.1 El control fiscal previa la vigencia de la constitución de 1991	9
1.1.1.1 El período comprendido entre 1812 y 1922	9
1.1.1.2 Las innovaciones introducidas en 1923	16
1.1.1.3 La etapa de 1925 a 1945	18
1.1.1.4 Las modificaciones de 1945	19
1.1.1.5 La regulación previa a 1968	20
1.1.1.6 El régimen vigente entre 1968 y 1975	20
1.1.2 El control fiscal consagrado en la constitución de 1991	23
1.1.2.1 La incidencia de las modificaciones a los métodos de control fiscal que introdujo la Carta Política de 1991	25
1.1.2.2 Implicaciones de los cambios en la elección de los contralores	27
1.1.3 Las principales características del sistema de control fiscal consagrado en las Leyes 42 de 1993, 610 de 2000 y 1474 de 2011	28
1.1.3.1 El proceso auditor	29
1.1.3.2 El proceso de responsabilidad fiscal	31
1.1.4 Las decisiones de la Corte Constitucional	35
1.1.5 Las modificaciones del Estatuto Anticorrupción, Ley 1474 de 2011	39
1.1.5.1 La implementación de la oralidad	45
1.1.5.2 Avances y falencias que presenta el Estatuto Anticorrupción	46
1.1.6 Necesidad de implementar mecanismos de control ciudadano	48
1.1.7 Papel de los medio de comunicación	48
1.2 Sistema de vigilancia contable en España	50
1.2.1 El control contable previa la vigencia de la Constitución de 1978	50
1.2.1.1 El período comprendido entre 1436 y 1523	50
1.2.1.2 La época de 1554 a 1718	51

1.2.1.3	La etapa comprendida entre 1718 y 1900	52
1.2.1.4	Las modificaciones de 1900 a 1978	54
1.2.2	El control contable consagrado en la constitución de 1978	56
1.2.2.1	El modelo de control contable en la Constitución Española	60
1.2.2.2	El órgano constitucional habilitado para realizar control contable	62
1.2.3	Las principales características del sistema consagrado en la Ley Orgánica 2 de 1982	63
1.2.3.1	La Función Fiscalizadora	64
1.2.3.2	La Función de Enjuiciamiento	64
1.2.4.	El contenido de la ley Funcional 7 de 1988	66
1.2.4.1	Las características de la función fiscalizadora	69
1.2.4.2	Las características de la función de enjuiciamiento	73
1.2.4.3	El órgano constitucional habilitado para realizar control contable	77
1.2.4.4	Las decisiones del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del Tribunal de Cuentas	80

CAPITULO II

2.	Ventajas y desaciertos del modelo de control fiscal colombiano y del sistema de vigilancia contable en España	89
2.1	El control fiscal colombiano	89
2.1.1	Bondades	90
2.1.2	Aspectos críticos	93
2.2.	El sistema de vigilancia fiscal en España	97
2.2.1	Bondades	97
2.2.2	Aspectos críticos	99

CAPITULO III

3.	Determinación del modelo y/o sistema fiscal que resulta eficiente y eficaz en la consecución de los cometidos de la administración pública.	103
3.1	La eficacia y eficiencia del control fiscal en Colombia	103
3.2	La eficacia y eficiencia del sistema de vigilancia contable en España	110
3.3	Determinación del modelo y/o sistema de control que resulta más eficaz y eficiente	113
3.4	Las acciones sugeridas para lograr en Colombia un sistema de control fiscal eficiente y eficaz.	115

3.4.1	La propuesta de centralizar el control fiscal	114
3.4.2	La propuesta de modificar la elección de los titulares de los organismos de control fiscal	115
3.4.3.	La propuesta de modificaciones legislativas	116
3.4.4.	La propuesta personal	116
CONCLUSIONES		121
REFERENCIAS		127

Introducción

En el mundo contemporáneo la gestión pública¹ a nivel nacional e internacional ha sido el centro de constantes reformas, todo con el ánimo de mejorar el servicio público y llegar a los máximos niveles de eficacia² y eficiencia³, los cuales permiten a un Estado tratar con atención y deferencia a los ciudadanos, así como cumplir con su función social de garantizar a la comunidad una vida digna. De ahí, la necesidad de que en el entramado institucional se realice una labor de control fiscal o evaluación del conjunto del sector público.

Una gestión pública descansa en los principios de eficiencia, eficacia, transparencia⁴ y economía, exigiendo que el ejercicio del control fiscal sea idóneo y sus técnicas estén a la vanguardia de la normatividad, al igual que los métodos, procedimientos y sistemas de implementación, para que sus resultados informen a los gestores públicos sobre la manera de ser eficientes, eficaces y económicos y, a su vez sirvan de insumo para los cuerpos colegiados (Congreso

¹ La gestión pública se define como el conjunto de medidas y técnicas que tienen como propósito hacer eficiente económicamente el funcionamiento del aparato de la administración pública a fin de restablecer y sostener el equilibrio de las finanzas públicas. Luis F. Aguilar Villanueva, "Gobernanza y Gestión Pública", Fondo de Cultura Económica, 2006, pp. 19.

² La eficacia se refiere a la actitud o cualidad exclusiva y específica de la administración pública, en cualquiera de sus manifestaciones, para alcanzar los resultados propuestos o buscados por el ordenamiento jurídico. Mario Roberto Molano López, "Transformación de la Función Administrativa". Pontificia Universidad Javeriana, 2005, pp 68.

³ La eficiencia se ocupa de la relación entre los costes asumidos -medios, recursos- y el fin perseguido - beneficio, éxito-, su contenido mínimo es la obligación de conseguir el fin fijado con la menor cantidad posible de medios y su objetivo máximo consiste en aspirar al mayor beneficio posible con los medios de que se dispone. Eberhardb Schmidt-Assman, "La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema: Objeto y Fundamentos de la Construcción Sistemática", Marcial Pons, 2003, pp 353.

⁴ "Artículo 2º. *Definición del principio de transparencia en la función pública.* El principio de transparencia de la función pública, consiste en respetar y cautelar la publicidad de los actos, resoluciones, procedimientos y documentos de la Administración, así como la de sus fundamentos, y en facilitar el acceso de cualquier persona a esa información, a través de los medios y procedimientos que establezca esta ley". Congreso de la República, Senado. Proyecto de Ley 210 de 2010. Bogotá, Colombia.

de la República, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales) en el ejercicio del control político que tienen a su cargo.

Teleológicamente la administración de los recursos públicos busca satisfacer las necesidades del conglomerado social en favor de una vida digna, -convivencia pacífica, crecimiento económico, desarrollo social, prestación de los servicios públicos y ambientales-, elementos esenciales consagrados en las constituciones, tanto de Colombia como de España, para lo cual el control fiscal tiene una labor preponderante, pues en desarrollo de las auditorías (regulares y especiales) evita y previene que las conductas inadecuadas de los gestores fiscales se concreten en situaciones que afecten el patrimonio público y se reflejen negativamente en la prosperidad de la sociedad. En caso de incurrir en éstas, buscar de manera efectiva el resarcimiento de los dineros públicos afectados por la actuación dañina

Así entonces, el problema objeto de la presente investigación se encuentra orientado a distinguir los modelos de control fiscal existentes en España y en Colombia, con el ánimo de determinar, de acuerdo a sus características, sus objetivos, componentes y efectividad de las decisiones jurisdiccionales⁵, en el caso de España, y administrativas⁶, en Colombia, cuál de los modelos resulta ser más eficiente y eficaz en la protección de los recursos públicos, en el resarcimiento del daño y en general para una idónea y transparente gestión pública.

⁵ En España el Tribunal de Cuentas está integrado por doce (12) consejeros, quienes profieren actos judiciales en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

⁶ En Colombia el Contralor General y los Territoriales, en los procesos de responsabilidad fiscal, emiten actos administrativos que son susceptibles de las acciones de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Para lograr el objetivo de la investigación, el trabajo se desarrollará en tres capítulos, a saber: el primero, comprende la evolución institucional, normativa, doctrinal y jurisprudencial en los métodos y/o sistemas del control fiscal en Colombia y España, atendiendo las exigencias y necesidades de cada época. En segundo lugar, se analizarán los dos modelos antes mencionados destacando los desaciertos y las bondades de los mismos. Finalmente, en el tercer capítulo, se establecerá cual de estos modelos y/o sistemas fiscales, atendiendo los principios y reglas que gobiernan la gestión pública, resulta eficiente y eficaz en la consecución de los cometidos de la administración pública.

Se utilizará la metodología de la investigación descriptiva acudiendo para ello a la normatividad española y colombiana sobre la materia, a la jurisprudencia y doctrina internacional y nacional, a las revistas, portales y publicaciones que se han elaborado sobre fiscalización, y concretamente para País Ibérico, la Constitución Española, Ley Orgánica número 2⁷ del 12 de mayo 1982, Ley Funcional número 7⁸ del 5 de abril de 1988 y para nuestro país, la Constitución Política, las Leyes 42⁹ de 1993, 610¹⁰ de 2000 y 1474¹¹ de 2011.

⁷ "Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Normas reguladoras".

⁸ "Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas".

⁹ "Por la cual se organiza el sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen".

¹⁰ "Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las Contralorías".

¹¹ "Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública".

CAPITULO I.

1. Evolución del control fiscal en Colombia y del sistema de vigilancia fiscal en España.

El estudio de la evolución del control fiscal en Colombia y España, se hace necesario en el presente trabajo, pues con el mismo se pretende ilustrar a los lectores sobre las razones y causas que dieron origen a la creación y transformación de los modelos y/o sistemas fiscales con que estos dos países cuentan hoy en día, lo cual permitirá generar un escenario de entendimiento, análisis y crítica a éstos.

1.1 Evolución del control fiscal en Colombia.

1.1.1 El control fiscal previa la vigencia de la Constitución de 1991.

El sistema de control fiscal Colombiano ha sido objeto de varias concepciones producto de la necesidad de adecuarlo a los diversos cambios de la administración pública; por ello, se considera conveniente realizar un breve recorrido histórico por las citadas concepciones con el objeto de establecer los principales aspectos de la evolución del control fiscal Colombiano.

1.1.1.1 El periodo comprendido entre 1812 y 1922.

El primer antecedente de control fiscal en nuestro país, luego de la independencia, data de 1811 época en la cual se experimentaron en Colombia dos proyectos políticos, de un lado, el de la Constitución del Estado de Cundinamarca y, de otro, el de la Constitución de las Provincias Unidas del Nuevo Reino de Granada; así el Colegio Constituyente de Cundinamarca aprobó su primera Carta Constitucional, el 30 de marzo de 1811, mientras que

los diputados de las provincias de Antioquia, Cartagena, Neiva, Pamplona y Tunja se adhirieron al texto del Acta de Federación del 27 de noviembre de 1811. De este modo, cada una de las provincias confederadas aprobaron siete cartas constitucionales, así: Pamplona (noviembre de 1811); Tunja (9 de diciembre de 1811); Antioquia (21 de marzo de 1812); Cartagena de Indias (15 de junio de 1812); Popayán (mayo de 1814); Mariquita (21 de junio de 1815); y Neiva (31 de agosto de 1815) (Martínez Garnica, A. 2010: 28).

Ahora bien, la Constitución de Cundinamarca de 1811 no hizo alusión alguna al control fiscal; pero, en el artículo 4 del título X se contempló un precario mecanismo de control ciudadano al disponer: “Al fin de cada año se ha de publicar y circular por toda la provincia, impreso, un estado fidedigno, que con sencillez y claridad, manifieste el de los fondos del Erario, entradas que hubiese tenido, objetos de su inversión y existencias que quedan para el siguiente”. Esta misma previsión se contempló en el Acta de la Federación de las Provincias Unidas de la Nueva Granada, respecto del Congreso y con una periodicidad de seis meses –artículo 74-¹².

De este modo, el primer antecedente de control fiscal se concibió en la Constitución de Antioquia de 1812, la cual reguló tres aspectos básicos de dicho control, el primero tiene que ver con su organización y las funciones que debe cumplir; el segundo, se contrae a determinar la naturaleza de esas funciones; y el tercer aspecto se relaciona con la forma de proveer las vacantes de los Jefes de la Contaduría General.

Contrariamente a lo sostenido por los doctrinantes nacionales Gerardo Domínguez Giraldo y Lina María Higuera (2001: 29) y William Vásquez Miranda (2000: 35), en el sentido de que la precitada Constitución erigió el Tribunal de Cuentas Superior de Hacienda, debo precisar que una vez revisada la Constitución de Antioquia de 1812, se establece que

¹² Acta de Federación de las Provincias Unidas de la Nueva Granada (27 de Noviembre de 1811) Recuperado de <http://www.Cervantesvirtual.com/portal/constituciones/>.

ésta lo que hizo fue reducir el mencionado Tribunal a una Contaduría General integrada por tres funcionarios – un contador mayor, un ordenador y un secretario archivero- con la función de glosar y fenecer todas las cuentas que deban rendir los empleados que recaudaban o distribuían los caudales del Estado –artículos 6 y 7-. El segundo aspecto regulado en la Constitución bajo estudio tiene que ver con el carácter administrativo de la actividad ejercida por los contadores de glosar y fenecer las cuentas, al disponer en su artículo 9, de un lado, que éstos no gozan de jurisdicción alguna y, de otro, que los asuntos contenciosos que se originen de la glosa y su alcance serian conocidos por el primer consejero, quien a su vez es el facultado para hacer pagar los fenecimientos.

Por último, estableció la manera de proveer las vacantes de los Jefes de la Contaduría General disponiendo que la legislatura, debía consultar el mérito e idoneidad para conformar una terna de la cual el Presidente escogería –artículo 10-¹³.

En 1819, una vez reunidas en una sola república las provincias de Venezuela y de la Nueva Granada, se decretó la “Ley Fundamental de la República de Colombia” del 17 de diciembre de 1819, en la cual no se hizo alusión al control fiscal.

Es de advertir que algunos doctrinantes nacionales (Vásquez Miranda, W. 2000: 19; Domínguez Giraldo, G. y Higueta, L. 2001: 33) citan como antecedente del control fiscal en Colombia el “Aeropago” propuesto por el Libertador en el Congreso de Angostura y la Ley Principal contra los Empleados de Hacienda expedida en octubre de 1819, que prescribía la pena de muerte para el empleado de Hacienda Nacional que hubiese defraudado o malversado los intereses públicos.

¹³ Antioquia. (1812). *Constitución del Estado de Antioquia*. Santa fe de Bogotá: Imprenta de Bruno Espinosa de los Monteros. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/derecho/constitucion-del-estado-de-antioquia-sancionada-por-los-representantes-de-toda-la-provincia-1812>.

Sin embargo, ninguno de ellos constituye, en estricto sentido, antecedente de nuestro sistema de control fiscal, toda vez que, de un lado, la propuesta del Libertador no fue acogida en el Congreso de Angostura, ya que el Congreso la consideró impracticable y acordó que se imprimiese como un apéndice a la Constitución, invitando a los sabios del mundo a emitir opinión sobre el tema (Bolívar, S. 1994:108) y, de otro, porque el contenido de la Ley Principal contra Empleados Públicos lejos de implementar algún mecanismo de control fiscal lo que hizo fue erigir en una pena una conducta específica de los empleados de Hacienda, por lo tanto, se trataba de establecer un delito.

En la Constitución de la Gran Colombia de 1821 el control fiscal se reguló de forma similar al previsto en la Constitución de Cundinamarca y en el Acta de Federación de las Provincias Unidas de la Nueva Granada, en razón a que el artículo 180 prevé la obligación de publicar anualmente, para conocimiento de la Nación, un estado y una cuenta regular de entradas y los gastos de los fondos públicos¹⁴.

En vigencia de la Constitución de 1821, se expidió la Ley del 6 de octubre de 1821, sobre creación de una Contaduría General de Hacienda que redujo los Tribunales de Cuentas existentes en los diferentes países que componían la República a uno solo, bajo la denominación de Contaduría General de Hacienda, la cual fue establecida donde reside el Gobierno, integrada por cinco (5) contadores generales presididos por el decano, con la función de examinar y fenecer todas las cuentas de las tesorerías y administraciones de todos los ramos de las rentas públicas.

¹⁴ Congreso General de Colombia. (1821). Constitución de la Gran Colombia. Villa del Rosario, Cúcuta. Recuperado de: <http://www.antiescualidos.com/img/1821%20%20Constitucion%20de%20Cucuta%20-%20Revolucion%20Bolivariana%20-%20Constituciones%20Políticas.pdf>

A diferencia de la previsión contenida en la Constitución de Antioquia, en esta ley se le atribuyó a la Contaduría General, la jurisdicción coactiva y la jurisdicción contenciosa se le reservó a los intendentes, mientras que las apelaciones y demás recursos legales se asignaron a las Cortes Superiores de Justicia (Espinosa, B. 1822: 186 y 187).

La Contaduría General de Hacienda fue sustituida en 1824 por la Dirección General de Hacienda, a través de la ley que comprendía el Plan Orgánico de Hacienda Nacional, ley que a su vez creó las Contadurías Departamentales, las cuales se encargaban de examinar y fenecer las cuentas, así como de ejercer la jurisdicción coactiva (Amaya Olaya, U. 2002: 41).

Disuelta la Gran Colombia, la Nueva Granada expidió la Constitución de 1832, facultando al Congreso para velar por la inversión de las rentas nacionales, examinando cada año la cuenta que el poder ejecutivo debía presentar a través del Secretario de Hacienda – artículo 74 numeral 22-. Adicionalmente, estableció, en el artículo 204, el principio de legalidad y universalidad del gasto¹⁵

En la Constitución de 1843 la previsión constitucional antes referida se mantuvo en el artículo 67, numeral 5 (Restrepo Piedrahita. C. 1995: 201); pero, luego de la expedición de la Ley 7 Orgánica de la Administración de Hacienda Nacional la Contaduría General de Hacienda se reemplazó por la Corte de Cuentas que estaba integrada por un Juez Mayor, un Presidente y seis jueces nombrados por el poder ejecutivo (Amaya Olaya, U. 2002: 41).

¹⁵ Convención Constituyente de la Nueva Granada (1832). *Constitución Política del Estado de Nueva Granada de 1932*. Bogotá. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=13694>

El 20 de abril de 1850 se expidió la “*Leí sobre descentralización de algunas rentas y gastos públicos, y sobre organización de la Hacienda Nacional*”, mediante la cual se sustituyó la Corte de Cuentas por la Oficina General de Cuentas –artículo 27- compuesta de cuatro (4) miembros, a saber, un (1) contador mayor que será el Presidente y tres (3) contadores examinadores de número, prescribiendo que los dos contadores que no hayan intervenido en el examen de la cuenta de un responsable formaran la oficina de apelación, respecto de dicha cuenta (González, R. 1850: 9).

En la Constitución de los Estados Unidos de Colombia de 1863 –artículo 53- se le confirió a la Cámara de Representantes la función de examinar y fenecer definitivamente la cuenta general del Tesoro Nacional. El 13 de junio de 1873 se sancionó la Ley 106 de 1873, “*Código Fiscal de los Estados Unidos de Colombia*”, que en su Libro II trató de la “*Dirección y Administración de la Hacienda Nacional*”, en el cual se evidencia –artículo 1241, numerales 6 y 7; 1366; 1367 a 1371- que la institución de la Oficina General de Cuentas se mantuvo en esa legislación, pues en dichas normas se estableció el procedimiento que debía observar ésta para presentar el informe de las cuentas que habría de rendir ante la Cámara de Representantes¹⁶.

A su vez, en el Libro III, título III del Código Fiscal, se reguló lo relacionado con la Oficina General de Cuentas, que se componía de cinco (5) Contadores nombrados por el Congreso –artículo 1972-, quienes tenían como función el examen y fenecimiento en primera y segunda instancia de las cuentas que debían formar los responsables del erario nacional, así como las cuentas presentadas por los particulares que manejen rentas o fondos nacionales – artículo 1986-. Adicionalmente, en el artículo 1987 se estipuló que ningún juez ni tribunal de

¹⁶ University of Florida Digital Collections, George A Smathers Libraries, pp 291 a 322. Recuperado de: <http://ufdc.ufo.edu/UF>.

la Unión podría conocer o decidir en negocios de cuentas nacionales, salvo por el recurso de queja ante la Corte Suprema Federal o por apelación ante la misma Corte¹⁷.

En la Constitución de 1886 –artículo 102- se mantuvo la previsión de asignar a la Cámara de Representantes la función de examinar y fenecer definitivamente la cuenta general del Tesoro y en el título XIX se consagró lo relativo a la hacienda, y consagró el principio de universalidad del gasto –artículo 207- (Restrepo Piedrahita, C. 1995: 363-385).

A través de la Ley 61 de 1905, “*Que organiza la Hacienda Nacional*”, se estableció en el capítulo 23 lo relativo a la Sección de Cuentas disponiendo, entre otras cosas, que las cuentas se deben rendir a la Administración General de Hacienda Nacional, oficina que las examinará y una vez fenecidas las incorporará a la cuenta general –artículo 150-; en el artículo 152 estableció que la Sección de Cuentas se componía de cinco (5) contadores que serían de libre nombramiento y remoción del poder ejecutivo, mientras que en el capítulo 24 reguló el juicio de cuentas.

A su vez, en el capítulo 26 –artículo 211- *ibídem* se dispuso lo atinente a la Corte de Cuentas, integrada por cinco (5) magistrados nombrados por la Cámara de Representantes, a quienes se les asignó la función de examinar y fenecer en primera y segunda instancia las cuentas que debían formar y rendir el administrador general de Hacienda, así como las cuentas generales de los demás empleados de manejo.

Por su parte, el Código Fiscal expedido mediante la Ley 110 del 23 de noviembre de 1912, señalaba en el capítulo III lo relacionado con la verificación contencioso-administrativa del presupuesto, determinando que dicha verificación se realizaba por la Corte de Cuentas y el Tribunal Supremo del Ramo –artículo 314-; además, dispuso que la Corte de Cuentas se componía por diez (10) magistrados elegidos por el Tribunal Supremo de los Contencioso Administrativo –artículo 315-. En el artículo 327 se asignó competencia a

¹⁷ University of Florida Digital Collections, George A Smathers Libraries, pp 291 a 322. Recuperado de: <http://ufdc.ufo.edu/UF>.

la Corte de Cuentas, mientras que en los artículos 333 y siguientes se reguló el juicio de cuentas.

El anterior recuento histórico permite poner en evidencia que, durante el periodo bajo estudio -1812 a 1922- existen dos aspectos trascendentales para la institución del control fiscal, el primero de ellos tiene que ver con la concepción, en las primeras constituciones, de un control ciudadano de las cuentas, materializado a través de la publicidad de éstas; y el segundo aspecto, recae en el hecho que, desde el punto de vista constitucional, el control fiscal básicamente se ejerció a través del poder legislativo, pues independientemente que la función de glosar y fenecer las cuentas la cumpliera directamente la Oficina de Cuentas, la Contaduría General, el Tribunal de Cuentas o la Corte de Cuentas, era finalmente el Congreso, algunas veces a través de la Cámara de Representantes, el que tenía la función de examinar y fenecer la cuenta general del Tesoro.

Adicionalmente, es necesario precisar, de un lado, que la función de examinar y fenecer las cuentas, prevista en las constituciones y en la legislación antes analizada, unas veces se consideraba de naturaleza administrativa y otras de naturaleza jurisdiccional, cuando la función la desarrollaba la Corte de Cuentas y, de otro que, inicialmente, los órganos administrativos que revisaban las cuentas no tenían competencia para ejercer la jurisdicción coactiva, pues ésta se otorgó con la Ley del 6 octubre de 1821.

1.1.1.2. Las innovaciones introducidas en 1923

En 1923 el modelo de control fiscal Colombiano sufre un cambio rotundo, al acoger las recomendaciones de la misión extranjera Kemmerer¹⁸ que fue contratada en Colombia bajo el Gobierno de Pedro Nel Ospina. Las recomendaciones de esta misión se convirtieron en leyes de la República, entre ellas se encuentra la ley de la Contraloría que transformó la

¹⁸ La misión financiera Kemmerer estaba integrada por cinco (5) técnicos Norteamericanos en Finanzas y Administración Pública, presididos por Edwin Walker Kemmerer.

antigua Corte de Cuentas por la Contraloría General de la República (Santos Calderón, E. 2005).

En efecto, atendiendo las sugerencias de la precitada misión el Congreso de la República expidió la Ley 42 de 1923¹⁹, creando el Departamento de Contraloría, como un servicio administrativo independiente de los demás departamentos administrativos –artículo 1-, presidido por el Contralor General de la República y un ayudante denominado Auditor General, éstos eran nombrados por el Ejecutivo, con la aprobación de la Cámara de Representantes, para un período de cuatro años –artículos 2 y 3-.

Al Contralor General se le otorgó competencia exclusiva, según el artículo 6º, “...*en todos los asuntos referentes al examen, glosa y fenecimiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar fondos o bienes de la Nación, en lo relativo al examen y revisión de todas las deudas y reclamaciones, de cualquier naturaleza, a cargo o a favor de la República, derivados de la administración activa y pasiva del Tesoro Nacional, y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con la manera de llevar las cuentas de la Nación, la conservación de los comprobantes y el examen e inspección de los libros, registros y documentos referentes a dichas cuentas (...)*”.

El artículo 73 de la Ley 42 de 1923, ordenó incorporar al Departamento de Contraloría la Corte de Cuentas, la Dirección General de la Contabilidad, la Oficina Nacional de Estadística y la Oficina Central de Ordenaciones del Ministerio del Tesoro.

El contenido de las disposiciones antes citadas permiten afirmar que bajo la vigencia de la Ley 42 de 1923 se dieron los primeros pasos para estructurar, por primera vez, en nuestro país un sistema autónomo de control fiscal, y el fenecimiento de las cuentas del tesoro las realizaba exclusivamente el Contralor General, quien cumplía funciones netamente administrativas, tal como se deduce de la naturaleza de sus funciones y de la categorización

¹⁹ “Sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría”.

de la Contraloría General en departamento administrativo. Empero, se advierte que la precitada ley no hizo mención alguna a la jurisdicción coactiva.

La precitada ley implantó el control previo, pues el examen de las cuentas se realizaba *ex ante* -artículo 16 de la Ley 42 de 1923- de las diversas operaciones que ejecutaban las entidades estatales, control que se cumplía en las oficinas de los sujetos de control y que comportaba una coadministración de recursos, generando corrupción.

1.1.1.3 La etapa de 1925 a 1945.

En 1925 se expidió la Ley 35 que en su artículo 2º disponía que, la responsabilidad civil deducida en juicios de cuentas contra los responsables del erario – de nivel nacional, departamental o municipal – se haría efectiva independiente de cualquier acción criminal que contra la misma se surta ante el poder judicial por alzamiento de las cantidades a que aquellos juicios se refieran (Amaya Olaya, U. 2002: 45-46).

En el año 1930, advirtiendo el Presidente de la República Olaya Herrera que, entre otros asuntos, el sistema de control fiscal implantado con la Ley 42 de 1923 no arrojó los resultados previstos, se volvió a contratar por segunda vez la misión Kemmerer, la cual realizó unas recomendaciones que conjuntamente con el equipo de la Contraloría General fueron recogidas en el Decreto-ley 911 de 1932²⁰, disposición expedida por el legislador extraordinario conforme a las facultades que le habían otorgados las Leyes 99 y 119 de 1931.

El Decreto-ley 911 de 1932 realizó varias modificaciones al sistema de control fiscal, pues precisó que el Departamento de Contraloría sería una oficina de contabilidad y de control fiscal, y no ejercería funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización; además, determinó que la elección del Contralor la realizaría la Cámara de Representantes para un período de dos (2) años.

²⁰ “*Por el cual se reforman las leyes orgánicas de la contabilidad oficial de la Nación y del Departamento de Contraloría.*”

El anterior recuento pone en evidencia que en este período -1925 a 1945- el tema del control fiscal no fue objeto de modificaciones sustanciales, salvo en lo relativo a la elección y periodo del Contralor General.

1.1.1.4 Las modificaciones de 1945.

En 1945 la Contraloría General de la República fue erigida como una entidad de orden constitucional, a través del Acto Legislativo 1º de esa anualidad que en su artículo 209 estableció que la vigilancia de la gestión fiscal de la administración pública corresponde a la Contraloría General de la República y reiteró lo consagrado en el Decreto-ley 911 de 1932, en relación con la restricción de las funciones administrativas que cumple la Contraloría y con la elección y período del Contralor General de la República (Restrepo Piedrahita, C. 1995: 485).

El Acto Legislativo No. 1 de 1945, en lo pertinente al control fiscal, fue desarrollado por la Ley 58 de 1946²¹, disposición que le abrió las puertas al proceso de responsabilidad fiscal, el cual se finiquitaba con el fallo, denominado fenecimiento. Ejecutoriado éste prestaba mérito ejecutivo y su cobro se hacía a través de un proceso de jurisdicción coactiva por el Juzgado Nacional de Ejecuciones Fiscales –artículos 2 y 3-.

También se otorgó en la precitada ley, competencia a los auditores para suspender y detener preventivamente a los empleados que se encontraran involucrados en la sustracción de fondos públicos, hasta su reintegro, y si no se obtenía el reintegro podían decretar el embargo preventivo de los bienes de aquéllos –artículo 8-.

En consecuencia, se puede afirmar que en esta etapa del régimen de control fiscal, el hecho de haber elevado a rango constitucional a la Contraloría General y de haber implementado el proceso de responsabilidad fiscal, constituyen unas poderosas herramientas

²¹ “*Por la cual se reforman las leyes orgánicas del Departamento de Contraloría y se dictan otras disposiciones*”.

para avanzar en la adopción de un control fiscal efectivo. No obstante, la ausencia de competencia de la Contraloría General para adelantar la etapa de ejecución fiscal respecto del fenecimiento ejecutoriado le resta eficacia y efectividad a la acción de esta entidad.

1.1.1.5 La regulación previa a 1968.

En 1959 se expidió la Ley 151²², la cual le otorgó competencia a la Contraloría General para ejercer vigilancia de la gestión fiscal de las empresas y establecimientos públicos descentralizados y de aquellas instituciones y organismos que reciban, manejen o inviertan fondos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones de carácter especial o cuotas forzosas creadas por la ley –artículo 1-. La referida ley fue desarrollada por el Decreto reglamentario 1060 de 1960²³, en el cual se determinó la manera como la Contraloría General de la República ejercería la vigilancia de la gestión fiscal respecto de las empresas y establecimientos públicos descentralizados, así como de las demás instituciones que recibieran, manejaran o invirtieran en fondos provenientes de impuestos, tasas y contribuciones.

De lo anterior, se colige, que la novedad en materia de control fiscal, previa a la expedición de la reforma constitucional de 1968 se contrae a la ampliación de la órbita de control de la Contraloría General, incorporando en el ordenamiento nuevos sujetos de control, en consideración a la naturaleza pública de los recursos que éstos manejaban.

1.1.1.6 El régimen vigente entre 1968 y 1975.

La reforma constitucional de 1968, mediante sus artículos 7, 8 y 76 modificó los artículos 59 y 60 de la Constitución e introdujo dos aspectos importantes para el control fiscal, de una parte, se aumentó el periodo del Contralor General de la República de dos (2) a cuatro (4)

²² “Sobre empresas y establecimientos públicos descentralizados”

²³ “Por el cual se reglamenta la ley 151 de 1959 “sobre empresas y establecimientos públicos descentralizados”.

años, manteniendo en la Cámara de Representantes la facultad de elegir al Contralor y estableciendo requisitos para ejercer el cargo, en términos de nacionalidad, edad, formación profesional y experiencia previa. De otro lado, se determinó que la Contraloría seguiría llevando las cuentas públicas generales de la Nación –artículo 76- sólo mientras la ley determinaba cual sería el organismo encargado de esta función (Naranjo Gálvez, R. 2007: 126 y 127), pero ello se materializó sólo con la Constitución de 1991, a través de la Contaduría General de la República.

Con la Ley 20 de 1975²⁴, se introdujeron algunos cambios al control fiscal, los que se pueden resumir, así:

- Otorgó competencia a la Contraloría General para ejercer vigilancia y control fiscal sobre las entidades o personas que manejen o dispongan de bienes de la Nación – artículo 1-.
- Definió la forma y alcance del control fiscal para las sociedades de economía mixta, en las cuales el Estado posea más del 50%, dándole el tratamiento de empresas industriales o comerciales del Estado. En las que poseía menos del 50%, la Contraloría General enviaba el listado de contadores para la elección de los revisores fiscales, por parte de la asamblea de accionistas –artículo 21-.
- Estableció nuevas técnicas de control fiscal a los establecimientos de crédito, compañías de seguros, almacenes generales de depósito y demás entidades financieras del Estado –artículo 22-.
- Facultó al Contralor General de la República para refrendar los contratos que no tengan reserva presupuestal y que comprometan vigencias futuras, tales como, suministro de bienes, prestación de servicios, construcción de obras públicas, cuya financiación haya sido autorizada por leyes especiales –artículo 38-.

²⁴ “Por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones”

- Le atribuyó al Contralor General de la República competencia para llamar la atención a los sujetos de control, en los casos de erogación de fondos o adquisición o enajenación de bienes tangibles o intangibles, cuando sean excesivos, ilegales o superfluos –artículo 59-.
- Suprimió el control previo en las empresas industriales y comerciales del Estado – artículo 4-.

En cuanto a la oportunidad de control se mantuvo el previo, que se reitera consistía en examinar, con antelación a la ejecución de las actuaciones de la administración los actos y documentos que las originaban o respaldaban; el perceptivo, que no era sino la comprobación de las existencias físicas de fondos, valores y bienes y su confrontación con los documentos, comprobantes, libros y demás registros -artículo 3-; y el posterior en el que se revisan y verifican las actuaciones, transacciones y operaciones administrativas luego de su realización, con el fin de establecer si las misma se ajustan al ordenamiento jurídico o a los objetos contractuales, en este último caso, cuando el control recae sobre los contratos estatales.

En conclusión, el período bajo estudio se caracterizó por el fortalecimiento de la Contraloría General de la República, pues al ampliar el período de su titular, se otorga la posibilidad de optimizar la gestión, en la medida en que se da continuidad a la misma. No obstante ese fortalecimiento no conlleva autonomía, porque la elección de Contralor General continúa en cabeza de la Cámara de Representantes.

Igualmente, se advierte la tendencia a desmontar el control previo, tal como se evidencia con la supresión de dicho control que se realizó a través del artículo 4 de la Ley 20 de 1975, respecto de las empresas industriales y comerciales del Estado.

1.1.2 El control fiscal consagrado en la Constitución de 1991.

La Constitución de 1991 introdujo un gran cambio al modelo de control fiscal existente, al establecer que éste debe ser financiero, de gestión y resultados, mediante un ejercicio posterior y selectivo – artículo 267, incisos segundo y tercero de la C.P. -. Este modelo se desarrolló a través de las Leyes 42 de 1993 y 610 de 2000, en las cuales se establecen el marco de acción del control fiscal determinado, entre otros aspectos, los principios, sistemas y procedimientos de la gestión fiscal y los procesos de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva.

Posteriormente, a través de la Ley 1474 de 2011²⁵, se introdujeron modificaciones al proceso de responsabilidad fiscal, las cuales serán estudiadas en apartes posteriores.

Las principales innovaciones que introdujo la Carta Política de 1991 a la función pública de control fiscal se pueden enunciar, así:

- Erradicó la intervención directa o indirecta de los agentes fiscalizadores en las labores administrativas de los sujetos de control, en otras palabras, se acabó con la coadministración –artículo 267 inciso segundo de la C.P.-.
- Obligó a implementar métodos modernos de control acordes con algunos de los principios de la función pública previstos en el artículo 209 de la C.P, esto es, eficiencia, economía y equidad; además de éstos, los métodos de control deben fundarse en la valoración de los costos ambientales –artículo 267 inciso segundo de la C.P.-.
- Le dio instrumentos a los contralores para combatir la corrupción, al facultarlos para exigir la suspensión inmediata de funcionarios mientras culminan las investigaciones –artículos 268, numeral 8, y 272 inciso sexto de la C.P- y buscar el resarcimiento del

²⁵ “Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”

daño patrimonial que le causa al Estado los servidores y particulares –artículos 268, numeral 5 y 272 inciso sexto de la C.P.-.

- Da la posibilidad, que en casos especiales, la Contraloría General pueda autorizar que la vigilancia de la gestión fiscal se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos y contratadas previo concepto del Consejo de Estado –artículo 267 inciso segundo de la C.P.-.
- Modificó la forma de elección de los contralores, pues el Contralor General de la República será elegido por el Congreso en pleno, de terna elaborada por la Corte Constitucional, Corte Suprema de Justicia y Consejo de Estado –artículo 267 inciso quinto de la C.P.-, mientras que los contralores de las entidades territoriales serán elegidos por las asambleas o concejos, según el caso, de ternas conformadas por los tribunales superiores de los distritos judiciales y los tribunales de lo contencioso administrativo –artículo 272 inciso cuarto de la C.P.-. Igualmente, previó que no podrán ser reelegidos para el periodo inmediato ni continuar en el ejercicio de funciones al vencimiento del mismo.
- Habilitó al Contralor General de la República y demás autoridades de control fiscal para ordenar, cuando lo consideren conveniente, que el acto de adjudicación de una licitación tenga lugar en audiencia pública –artículo 273 de la C.P.-, acorde con el principio de transparencia (Ley 80 de 1993).

De las anteriores innovaciones introducidas por la Carta Política de 1991, vale la pena detenerse en lo atinente a las modificaciones en los métodos de control y en la forma de elección de los contralores, ya que en mi opinión, estos dos aspectos son los que tienen un real impacto en la transparencia, eficiencia y eficacia en la vigilancia de la gestión fiscal. Por ello, analizaré estos dos temas en los siguientes apartes.

1.1.2.1 La incidencia de las modificaciones a los métodos de control fiscal que introdujo la Carta Política de 1991.

Como se precisó en el aparte 1.1.1.5., desde 1975 nuestro ordenamiento jurídico avanzó hacia la supresión del control fiscal previo, avance que se concretó con la Constitución de 1991, que en lugar de consagrar un control fiscal previo, perceptivo y posterior, como se hacía en la Ley 20 de 1975, contempló un control posterior, selectivo, financiero, de gestión y de resultados, con valoración de los costos ambientales (inciso 3 del artículo 267 C.P.).

La anterior modificación tuvo varias e importantes implicaciones, a saber: i) la coadministración de los organismos de control quedó proscrita, en la medida que no ejercen control previo; ii) impuso la necesidad de profesionalizar a los auditores en materias económicas, sociales, administrativas y técnicas, ello con el fin de que sus informes se ajusten a los requerimientos constitucionales; iii) vinculó el control fiscal a la preservación del ambiente, al tener que expresamente la Carta Política exige que el control fiscal valore los costos ambientales como una clara garantía de protección a los derechos del ambiente que consagran los artículos 79 y 80 de la Carta Política; iv) fortaleció el aspecto social en el ejercicio del control, pues al establecer que el control fiscal debe fundarse en la equidad orienta su ejercicio a garantizar el cumplimiento de los fines esenciales del Estado; y v) reforzó la capacidad para evaluar políticas públicas, en razón a la implementación del control de gestión y de resultados.

Las implicaciones antes enunciadas reflejan la importante transformación que el control fiscal tuvo con la Carta Política de 1991, producto de la necesidad de acompañarlo, de un lado, con los cometidos sociales y fines estatales –artículo 2° C.P- y, de otro, con el

elenco de los nuevos derechos que consagró la Constitución, lo cual exige de los servidores públicos, que ejercen dicho control, la necesaria capacitación para cumplir su función de manera transparente y acorde con los nuevos cambios que introdujo la Carta Política.

Aun cuando se esperaba que la transformación del control fiscal contenida en la Constitución de 1991 generaría mayores niveles de eficacia y eficiencia en el ejercicio de la vigilancia fiscal, esto no ha ocurrido por varios factores, entre ellos, el incremento de la corrupción; la ausencia de una adecuada capacitación de los servidores públicos que ejercen control fiscal; y en algunos casos, la falta de voluntad política o de una efectiva acción administrativa por parte de los titulares de los organismos de control, en el ejercicio del control fiscal.

Por consiguiente, se puede afirmar que el logro de la eficacia y eficiencia en el ejercicio del control fiscal, dentro de un marco de transparencia, no está supeditado únicamente a una buena y óptima regulación o a la adopción de modernos e innovadores métodos o modelos de control fiscal, sino que ello depende preponderantemente de la manera como los servidores públicos que ejercen control fiscal cumplen sus funciones.

Este aserto podría objetarse con el llano argumento de que los servidores públicos tienen la obligación constitucional y legal de desarrollar sus labores con apego al ordenamiento jurídico; pero, ello no es suficiente para que muchos de ellos no procedan de tal manera, en algunos casos, no sólo por razones de corrupción o ineficiencia sino por razón de una alta carga laboral que sólo se menguaría en la medida en que se priorizara la vigilancia fiscal sobre los casos de mayor trascendencia en términos de responsabilidad fiscal, es decir, aquellos en que medie un detrimento patrimonial cuantioso y el daño afecte el desarrollo de la sociedad, verbigracia, la calle 26 de Bogotá.

1.1.2.2 Implicaciones de los cambios en la elección de los contralores.

Estos cambios se manifiestan básicamente en dos aspectos, el primero de ellos consiste en que la elección del Contralor General de la República, ya no es exclusiva de la Cámara de Representantes sino que incumbe al Congreso en pleno y, el segundo se manifiesta en la manera de realizar la elección, toda vez, que la misma está precedida de la elaboración de una terna por parte de los órganos de cierre de la administración de justicia, para el Contralor General, lo cual también aplica para los tribunales para la elección de los contralores de las entidades territoriales.

Ahora bien, podría pensarse que las modificaciones antes detalladas conllevaron una mayor autonomía para los organismos de control fiscal; pero, lamentablemente la realidad ha sido otra. En efecto, en primer lugar, el hecho de que la elección del Contralor General se haya extendido al Congreso en pleno, lejos de garantizar una mayor democratización en la elección lo que ha comportado es una ampliación de los apetitos burocráticos, toda vez, que es de conocimiento público que varios de los cargos de ese organismos de control terminan siendo provistos con recomendados de quienes han actuado como electores del titular de la Contraloría General, situación que, en principio, no comportaría reproche alguno si no fuese porque en la mayoría de los casos la designación de dichos funcionarios recae sobre personas que no tienen el perfil para el cargo, lo que no sólo afecta la autonomía de los organismos de control sino su eficacia y eficiencia, que se traduce en los pobres resultados de la gestión fiscal, situación que se replica a nivel territorial, basta recordar el penoso caso del Contralor de Bogotá, del periodo pasado -2008-2011-.

Por otra parte, aun cuando la Carta Política de 1991 introdujo la participación de los órganos judiciales en la elaboración de las ternas para la elección de los contralores,

lamentablemente tal postulación no ha sido suficiente para garantizar la transparencia, el tecnicismo y la autonomía que requieren estos organismos de control.

Las conclusiones sobre los pobres resultados en la gestión de las contralorías, obtenidos luego de las modificaciones introducidas por la Carta Política, son respaldadas por lo expresado recientemente por el Auditor General de la República, doctor Jaime Ardila Barrera, quien en la Cumbre de Organismos de Control- lunes 13 de febrero de 2012-, sostuvo que ninguna Contraloría del país obtuvo certificación de su gestión y reportó que existe baja gestión e ineffectividad en los Procesos de Responsabilidad y Jurisdicción Coactiva con un puntaje de 5.51/20, considerando preocupante la poca gestión y resultados en materia de recuperación de recursos²⁶.

1.1.3. Las principales características del sistema de control fiscal consagrado en las Leyes 42 de 1993, 610 de 2000 y 1474 de 2011.

Tal como se anticipó en uno de los apartes anteriores, la Carta Política de 1991, en materia de control fiscal, fue desarrollada por las Leyes 42 de 1993²⁷, 610 de 2000²⁸ y 1474 de 2011²⁹. En la primera de ellas se reguló lo atinente al control fiscal, sus modalidades, principios, sistemas y procedimientos técnicos, así como lo relacionado con los organismos de control fiscal y sus procedimientos jurídicos; en la segunda se estableció el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal; y en la tercera se implementa el trámite verbal en los procesos de responsabilidad fiscal.

²⁶ Auditoría General de la República. (2012) *Evaluación a las contralorías territoriales: Ninguna pasa el examen*. Recuperado de:

http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=article&id=348:dice-auditor-en-cumbre-de-organismos-de-control&catid=1:ultimas-noticias&Itemid=50

²⁷ “Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”.

²⁸ “Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las Contralorías”.

²⁹ “por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”.

Ahora bien, como la Ley 42 de 1993 distinguió claramente, en el ejercicio del control fiscal, la etapa del proceso auditor del proceso de responsabilidad fiscal, a continuación se estudiarán las características de cada uno de estos procesos, incluyendo las modificaciones realizadas a través de la Ley 610 de 2000, para luego hacer referencia a las decisiones de la Corte Constitucional, que han tenido mayor incidencia en el contenido de estas dos leyes.

1.1.3.1 El proceso auditor

La Ley 42 de 1993 omitió regular lo atinente al proceso auditor; pero, ello no impide que del contenido de los preceptos que hacen parte de las disposiciones generales de la citada ley, se desarrolle el mismo con el tecnicismo y conocimiento requerido para adelantar éste.

En efecto, cuando la Ley 42 de 1993, en sus artículos 2 a 34, precisó los sujetos y el objeto de control fiscal, así como la manera de ejercerlo, erigió los pilares del proceso auditor, el cual se puede definir como la actividad desplegada por los organismos de control fiscal, respecto de todos aquellos que son sujetos de vigilancia fiscal, con el objeto de revisar las actividades, operaciones y procesos ejecutados por éstos y verificar los resultados obtenidos por los mismos –artículo 5 de la Ley 42 de 1993-.

Los aspectos más relevantes del proceso auditor previstos en la Ley 42 de 1993, son los que se enuncian a continuación:

- Precisó los sujetos de control fiscal y, por ende, del proceso auditor, así: i) los órganos de la rama legislativa; ii) los órganos de la rama judicial; iii) los órganos de control; iv) el órgano electoral; v) los organismos y entidades del orden nacional; vi) los organismos creados por la constitución o la ley con régimen especial; vii) las sociedades de economía mixta; viii) las empresas industriales y comerciales del Estado; ix) los particulares o las personas jurídicas que manejen fondos o bienes del

Estado; y x) el Banco de la República –artículo 2-. En el orden territorial son sujetos de control fiscal los organismos que integran la estructura de la administración departamental, distrital y municipal, así como las entidades de este orden enumeradas anteriormente –artículo 3-.

- Determinó que el proceso auditor se ejercería de forma posterior y selectiva y definió estos conceptos –artículos 4 y 5 -.
- Recordó la autonomía de la vigilancia de la gestión fiscal respecto de cualquier otra forma de inspección y vigilancia administrativa –artículo 7-.
- Estableció los principios en los que se fundamenta el proceso auditor y los aspectos que se deben determinar con el mismo –artículo 8-.
- Puntualizó y definió los sistemas de control que se pueden aplicar para el ejercicio de la vigilancia fiscal –artículos 9 a 19-.

De este modo, las prescripciones de la Ley 42 de 1993 prevén una vigilancia fiscal soportada en la actividad de auditoría de gestión fiscal, la que se puede calificar como avanzada, técnica e integral, en la medida que el producto de las mismas, esto es, las evaluaciones, mediante las cuales la comunidad conoce la manera como se administran los dineros públicos, deben comprender todos los sistemas que contempla el artículo 9 de la Ley 42 de 1993, es decir, para producir las evaluaciones se deben aplicar sistemas de control financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, revisar las cuentas y evaluar el control interno. En otras palabras, se modernizó totalmente el marco operacional de la actividad auditora, procurando la efectividad del mismo.

No obstante, la anterior regulación, en la práctica, no ha logrado los resultados esperados, debido a que los procesos auditores presentan varias falencias, entre ellas se pueden citar las siguientes: i) ausencia de colaboración de los sujetos de control para poner a

disposición de los auditores los documentos que deben revisar o para suministrar de manera oportuna, veraz y completa la información que éstos requieren; ii) falta de idoneidad de los equipos auditores para condensar y evaluar la información de forma rápida y adecuada; iii) falencias en los informes de evaluación, en términos de precisión, oportunidad, valoración del presunto detrimento, y aplicación de los controles que prevé la Ley 42 de 1993; y iv) adelantar un prolongado y dispendioso proceso auditor para culminar con una evaluación en la que se concreta un hallazgo fiscal por sumas irrisorias.

Tal situación ha sido evidenciada por la Auditoría General de la República, la cual al justificar el objetivo de transformación y fortalecimiento de su gestión en el control fiscal, se ha apoyado en lo siguiente:

El objetivo que se ha propuesto desde la Auditoría General de la República en el período constitucional 2011-2013, es realizar una reforma que garantice contralorías eficaces que profieran decisiones oportunas en la prevención y corrección de los daños patrimoniales del país y de esta manera, atacar las causas de las debilidades e ineficiencia de las contralorías y proponer reformas que le entreguen al país unas contralorías fuertes, independientes de las autoridades gubernamentales de turno, con mayor capacidad de investigación y talento humano altamente capacitado, cuya remuneración sea homogénea en el nivel nacional; adicionalmente que se cuenten con los recursos físicos, financieros y tecnológicos necesarios para hacerle frente a la corrupción. (Auditoría General de la República. 2012: 11)

1.1.3.2. El proceso de responsabilidad fiscal

La Ley 42 de 1993, en su capítulo III consagró el proceso de responsabilidad fiscal, disposiciones que fueron derogadas expresamente por la Ley 610 de 2000. Por su parte, la

Ley 610 de 2000 al regular el referido proceso establece, entre otros, los aspectos que a continuación se enumeran, los que en mi criterio son los relevantes en este proceso, así:

- Definió el proceso de responsabilidad fiscal y determinó sus principios –artículos 1 y 2-.
- Precisó el concepto de gestión fiscal –artículo 3-
- Estableció que el objeto de la responsabilidad es el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio que ha sufrido la entidad estatal respectiva – artículo 4-
- Determinó los elementos de la responsabilidad fiscal y estableció el concepto de “Daño patrimonial al Estado”- artículos 5 y 6-.
- Reguló el trámite del proceso de responsabilidad fiscal desde que se inicia hasta que se profiere el fallo con o sin responsabilidad fiscal, incluido los recursos –artículo 8 a 57-
- Puntualizó las consecuencias de la declaración de responsabilidad fiscal –artículos 58 a 61-.
- En las disposiciones finales reguló lo atinente a: i) la aplicación extensiva; ii) al control fiscal excepcional; iii) la delegación; iv) la constitución en parte civil; y v) la remisión a otras fuentes normativas –artículos 62 a 66-.
- Estableció que el fallo con responsabilidad fiscal ejecutoriado presta mérito ejecutivo contra los responsables y sus garantes –artículo 82-. Además, reguló lo atinente a la jurisdicción coactiva facultando a los contralores para exigir el cobro coactivo de las deudas fiscales –artículos 90 a 98- .

Frente a una regulación tan completa como la antes enunciada, podría pensarse que el proceso de responsabilidad fiscal efectivamente cumple con su objeto, esto es, lograr el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal; pero, lamentablemente las indemnizaciones que los organismos de control logran obtener, como compensación por el perjuicio sufrido por las entidades que son sujetos de control fiscal, son mínimas.

En efecto, aun cuando inexplicablemente no se cuenta con una información oficial consolidada en relación con el monto que se logra recuperar a título de indemnización con ocasión de los procesos de responsabilidad fiscal que adelantan las contralorías del país, incluida la General de la Republica, resulta bastante ilustrativa la afirmación del señor Auditor General, doctor Jaime Ardila cuando expresó: “El nivel de recaudo de las contralorías en algunos casos es cero de acuerdo con el monto de los títulos ejecutivos, la contraloría de Medellín recaudó el 0.76, la de Antioquia el 6.14%; Bello el 6.83; Itagüí el 0.11; Envigado el 0%”³⁰.

Una vez precisados los pobres resultados del proceso de responsabilidad fiscal cabe analizar las razones de ello. En mi opinión la falta de eficacia de dicho proceso radica en los siguientes aspectos: i) la etapa de indagación preliminar resulta innecesaria cuando el hallazgo fiscal es producto de un proceso auditor, pues las circunstancias objeto de la indagación preliminar deben establecerse en el proceso auditor; ii) los hallazgos fiscales, algunas veces, no contienen la información mínima, en relación con los requisitos del artículo 41 de la Ley 610 de 2000, para dictar auto de apertura; iii) se profieren autos de apertura en los que no se decretan todas las pruebas necesarias y conducentes; iv) falta de aplicación de las medidas cautelares que prevé el legislador para amparar el pago del posible

³⁰ Boletín de prensa No. 103 de noviembre 24 de 2011. Recuperado de: <http://www.auditoria.gov.co>.

detrimento al erario; v) maniobras procesales dilatorias como notificaciones que no se pueden practicar por error en los datos del presunto responsable o solicitud reiterada de pruebas inconducentes e impertinentes; vi) las múltiples reaperturas que permite el texto del artículo 17 de la Ley 610 de 2000; vii) ausencia de políticas institucionales en el manejo de los procesos de responsabilidad fiscal; viii) la falta de coordinación entre las distintas dependencias de los organismos de control; ix) carencia de personal interdisciplinario en las direcciones de responsabilidad fiscal que facilite la práctica directa de pruebas, evitando así acudir a los engorrosos y demorados apoyos técnicos; x) imposibilidad de dictar auto de imputación de responsabilidad fiscal cuando no se ha escuchado a los presuntos implicados en diligencia de versión libre y la demora para asignar apoderado de oficio a quien no compareció a la diligencia o no ha sido localizado; xi) la falta de vinculación del garante como lo dispone el artículo 44 de la Ley 610 de 2000; y xii) la prórroga del término para adelantar las diligencias de apertura del proceso de responsabilidad fiscal, toda vez, que el texto del artículo 45 de la Ley 610 de 2000 no prohíbe su prórroga generando que existan procesos de responsabilidad fiscal sin imputación, cuando llevan casi cinco (5) años de iniciados.

En lo atinente a la jurisdicción coactiva, la regulación existente es adecuada para alcanzar su cometido, esto es, obtener el pago coactivo de las deudas fiscales. No obstante los resultados sobre el particular son alarmantes, al tener que desde el momento en que se profiere el fallo con responsabilidad fiscal y se procede al cobro coactivo, la mayoría de los deudores son insolventes, circunstancia que muchas veces se genera porque los servidores de las contralorías no hacen uso de las medidas cautelares previstas por el legislador para garantizar el pago de las deudas fiscales.

Por otra parte, la facultad asignada a la Contraloría General de la República para ejercer el control fiscal excepcional y suspender provisionalmente –artículo 268-8 de la C.P.-

a los presuntos responsables fiscales no ha sido de gran impacto en nuestro país, toda vez, que a la fecha no existen datos oficiales en relación con los resultados de estas potestades, la cuales constituyen una herramienta importante de la vigilancia fiscal.

1.1.4. Las decisiones de la Corte Constitucional

El máximo órgano de cierre de la justicia constitucional se ha pronunciado en varias oportunidades respecto de algunas de las normas que regulan la vigilancia fiscal. Por ello, mencionaré las sentencias de ese Alto Tribunal en las que se precisaron aspectos trascendentales del control fiscal.

En lo que tiene que ver con la autonomía de los órganos de control fiscal es ilustrativa la sentencia C-499 de 1998, proferida por la Corte Constitucional con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el artículo 81 de la Ley 106 de 1993, que adscribe al Despacho del Contralor General la Auditoría de la Contraloría General, en la que definió el control fiscal; precisó lo relacionado con la autonomía administrativa, presupuestal y jurídica de los órganos que lo ejercen. En esta sentencia se declaró exequible la norma demandada, bajo el entendido de que la expresión “dependencia” se refiere a un órgano de fiscalización autónomo de origen constitucional y declaró inexecutable la expresión “(...) *adscrita al Despacho del Contralor General de la Nación(sic)*”, al considerar que ello genera confusión.

Para determinar el concepto de gestión fiscal es emblemática la sentencia C-840 de 2001, que decidió la acción de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 4, 6, 12 y 41 de la Ley 610 de 2000, en la que se adicionó el concepto de gestión fiscal, al precisar que éste incluye constatar que el actuar de la autoridad sea una acción programática. Este criterio fue reiterado en la sentencia C-648 de 2002.

Respecto de las atribuciones constitucionales de los contralores se puede destacar la sentencia C-529 de 1993, que se profirió con ocasión de una demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 42 de 1993, en la que se precisó el concepto de gestión fiscal y delimitó la competencia de la Contraloría General de la República para ejercer control fiscal respecto del Banco de la República, puntualizando que éste se circunscribe a los actos de gestión fiscal que realice dicho banco. Adicionalmente, declaró inexecutable el artículo 108 de la Ley 42 de 1993, que atribuía competencia a las autoridades de control fiscal para ordenar, cuando lo consideraran conveniente, que el acto de adjudicación de una licitación tenga lugar en audiencia pública, al estimar que ello instituye una modalidad de control previo y confiere al organismo fiscal una función de naturaleza administrativa.

En lo atinente al control fiscal excepcional que ejerce la Contraloría General, respecto de los recursos exógenos de las entidades territoriales y la competencia para adelantar los respectivos procesos de responsabilidad fiscal la Corte Constitucional se pronunció en la sentencia C-364 de 2001.

Sobre el proceso de responsabilidad fiscal es de trascendencia la sentencia C-046 de 1994, en la cual la Corte Constitucional, al declarar executable el artículo 17 de la Ley 42 de 1993, que permite levantar el fenecimiento e iniciar juicio fiscal en caso de que con posterioridad a la revisión de la cuenta aparecieran pruebas de operaciones fraudulentas o irregulares, precisó aspectos importantes para el proceso de responsabilidad fiscal tales como, el concepto de cuenta para efectos fiscales; el alcance del fenecimiento fiscal; y el término para iniciar el proceso de responsabilidad fiscal.

A su turno, a través de la sentencia SU-620 de 1996, proferida con ocasión de la acción de tutela instaurada por Jaime Sarmiento Sarmiento y otros contra la Unidad de Investigaciones de la Contraloría General de la República, el Alto Tribunal precisó que la regulación del proceso de responsabilidad fiscal corresponde al legislador, sin que pueda ser

sustituido por el Contralor y agregó que los pilares del debido proceso son aplicables al proceso de responsabilidad fiscal, esto último reiterado en la sentencia C-557 de 2001. La naturaleza administrativa del proceso de responsabilidad fiscal y el control judicial de los actos que se emiten dentro del proceso de responsabilidad fiscal fueron analizados en las sentencias C-189 de 1998, C-557 de 2001 y C-735 de 2003.

Mediante la sentencia C-619 de 2001, que resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 67 de la Ley 610 de 2000, en el cual se consagraba la regla de transición para los proceso de responsabilidad fiscal que se encontraban en curso al entrar a regir dicha ley, la Corte Constitucional determinó que la aplicación ultraactiva de la Ley 42 de 1993 no es inconstitucional porque parte de la base de la distinta situación fáctica en que se encuentran las personas que se someten a diferente regulación legislativa.

En el tema del proceso de responsabilidad fiscal también son relevantes las sentencias C-484 de 2000 y C- 840 de 2001, esta última citada con anterioridad, puesto que, en la primera, precisó el carácter resarcitorio del proceso de responsabilidad fiscal por el detrimento patrimonial que se le ha causado al Estado y, en la segunda, determinó que la reparación del daño infringido al erario debe incorporar el daño emergente, el lucro cesante y la indexación; además, de un lado, recordó que está proscrita la responsabilidad fiscal objetiva y, de otro, puntualizó que la responsabilidad fiscal sólo se puede predicar respecto de los servidores públicos y particulares que estén jurídicamente habilitados para ejercer gestión fiscal, es decir, que tenga poder decisorio sobre fondos o bienes del Estado puestos a su disposición (ver artículo 3 de la Ley 610 de 2000).

La naturaleza resarcitoria y administrativa del proceso de responsabilidad fiscal fue reiterada por la Corte Constitucional en las sentencia C- 131 de 2002 y C-131 de 2003; en la

primera, además, se analizó lo relacionado con la defensa técnica, al estudiar la constitucionalidad del artículo 42 de la Ley 610 de 2000.

El concepto de daño patrimonial al Estado se estudio en la sentencia C-340 de 2007, en la cual también se declaró inexecutable la expresión “*uso indebido*”, contenido en el artículo 6 de la Ley 610 de 2000.

En relación con las medidas cautelares que proceden en el proceso de responsabilidad fiscal, en la precitada sentencia la Corte Constitucional se refirió a su carácter precautorio e independiente de la decisión de condena o exoneración que recaiga sobre el investigado. No obstante, en la sentencia C-054 de 1997, la Corte ya había realizado precisiones en relación con la justificación constitucional de las medidas cautelares como mecanismo idóneo para garantizar los fines perseguidos con el juicio de responsabilidad fiscal.

El carácter reservado del proceso de responsabilidad fiscal fue declarado executable mediante sentencia C-477 de 2001, al estudiar la constitucionalidad del artículo 20 de la Ley 610 de 2000. Mientras que el grado de culpabilidad que rige la responsabilidad fiscal lo analizó la Corte Constitucional en la sentencia C- 619 de 2002, al declarar inexecutable la expresión “leve” contenida en el artículo 53 de la Ley 610 de 2000.

A su vez, en la sentencia C-735 de 2003, la Corte Constitucional declaró executable el artículo 44 de la Ley 610 de 2000 que reguló lo atinente a la vinculación del garante al proceso de responsabilidad fiscal, reiterado en la sentencia C-648 de 2002, en la cual también se analizó lo relacionado con el control fiscal en los contratos estatales, en el sentido de hacer énfasis en la exclusión de intervenciones antes del perfeccionamiento y, por ende, la coadministración.

De la anterior enunciación de sentencias de la Corte Constitucional se puede concluir que los pronunciamiento de ese Alto Tribunal han recaído principalmente sobre el concepto

de control y gestión fiscal; las atribuciones del Contralor General; y la naturaleza y características del proceso de responsabilidad fiscal.

1.1.5. Las modificaciones del Estatuto Anticorrupción, Ley 1474 de 2011

Ante la necesidad de implementar herramientas eficaces para luchar contra la corrupción se tramitó en el Congreso de la República la Ley 1474 de 2011³¹, que entre otras disposiciones, consagró en el capítulo VIII “*Medidas para la eficiencia y eficacia del control fiscal en la lucha contra la corrupción*”, a través de las cuales se modificó el proceso de responsabilidad fiscal, se dictaron medidas para el fortalecimiento del ejercicio de la función de control fiscal y medidas especiales para el fortalecimiento del ejercicio de la función de control fiscal territorial.

Las modificaciones al proceso de responsabilidad fiscal están contenidas en los artículos 97 al 120 de la Ley 1474 de 2011, en la Subsección I, de la Sección Primera del Capítulo VIII se reguló el procedimiento verbal de responsabilidad fiscal, que por ser una de las innovaciones de la ley se tratará por separado en el aparte siguiente. En la Subsección II de la Sección Primera del Capítulo VIII, se establecieron las “*Modificaciones a la regulación del procedimiento ordinario de responsabilidad fiscal*” –artículos 106 al 109-, las cuales se contraen a las notificaciones; la preclusividad de los plazos en el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal; la perentoriedad para el decreto de pruebas en la etapa de descargos; y la oportunidad y requisitos de la solicitud de nulidad.

Estas modificaciones efectivamente apuntaron a corregir falencias neurálgicas del proceso de responsabilidad fiscal consagrado en la Ley 610 de 2000, como se procede a demostrar de manera puntual.

³¹ “*Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública*”.

En efecto, el tema de las notificaciones en el proceso de responsabilidad fiscal previsto en la Ley 610 de 2000, paso de constituir una garantía procesal para el investigado a un mecanismo dilatorio del proceso de responsabilidad fiscal, ya que la notificación personal algunas veces presentaba dificultades generando gran demora en el trámite procesal; por lo tanto, la modificación contenida en el artículo 106 de la Ley 1474 de 2011 indudablemente constituye un mecanismo de celeridad y economía procesal, al consagrar expresamente que actuaciones administrativas se deben notificar de manera personal y la forma de proceder en el evento de que aquella no se pueda realizar de manera personal, esto es por aviso, de acuerdo a lo previsto en el artículo 69 de la Ley 1437 de 2011.

La preclusividad de los plazos en el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal también redundaba en la celeridad del proceso, pues la ausencia de preclusividad del término establecido en el artículo 45 de la Ley 610 de 2000 generaba una prórroga indefinida del término probatorio, tanto así que es frecuente encontrar procesos en etapas de pruebas de más de cuatro (4) años, es el caso de la Contraloría del Distrito Capital en donde, para el año 2010, la Auditoría General de la República constató lo siguiente:

En la anterior auditoría especial se evidenció que del total de procesos (543), la mayoría se encontraban en trámite dentro de la etapa probatoria inicial antes de imputación (...) Como se evidencia, la mayoría de los procesos en trámite corresponden a la vigencia 2009 y anteriores, sin que se llegue a su imputación o archivo, en contravía de los términos consagrados en los artículos 45 y 46 de la ley 610 de 2000. (Auditoría General de la República, Gerencia Seccional II. 2010:23-24)

En el mismo sentido de la celeridad procesal se encuentra la perentoriedad establecida en el artículo 108 de la Ley 1474 de 2011, para el decreto de pruebas en la etapa de descargos, al adicionar el artículo 51 de la Ley 610 de 2000.

Igualmente, preserva el principio de eficacia y eficiencia el que se hubiese suprimido el recurso de reposición respecto del auto que decide sobre la solicitud de nulidad –artículo 109 de la Ley 1474 de 2011, que modifica el artículo 38 de la Ley 610 de 2000-, ya que la práctica ha demostrado que, en las actuaciones administrativas, las decisiones que son sometidas al recurso de reposición usualmente se confirman.

En la Subsección III se prevén las “*Disposiciones comunes al procedimiento ordinario y al procedimiento verbal de responsabilidad fiscal*”, las cuales también tienen como propósito impulsar y agilizar el trámite procesal, entre ellas tenemos: instancias; procedencia de la cesación de la acción fiscal; citaciones y notificaciones; causales de impedimento y recusación; facultades de investigación en los organismos de control fiscal; utilización de medios tecnológicos; informe técnico; determinación de culpabilidad en los procesos de responsabilidad fiscal: solidaridad; y pólizas.

En efecto, el artículo 110 de la Ley 1474 de 2011, al modificar el artículo 57 de la Ley 610 de 2000, eliminó la doble instancia para procesos en razón de la estimación de la cuantía del presunto daño patrimonial, circunstancia que si bien puede agilizar la terminación de un proceso, va en contravía del principio universal de la doble instancia, que produce un desconocimiento y retroceso en materia de garantías procesales, del debido proceso y el derecho de defensa –artículos 29 y 31 CP-, es así que la Corte Constitucional en sentencia C-040 del 30 de enero de 2012 ha precisado: “La consagración de la doble instancia tiene un vínculo estrecho con el debido proceso y el derecho de defensa, ya que busca la protección de los derechos de quienes acuden al aparato estatal en búsqueda de justicia”.

La nueva regulación sobre citaciones y notificaciones, contenida en los artículos 106, 112 y 116 de la Ley 1474 de 2011, pretende corregir las debilidades de las notificaciones y citaciones, falencias que constituían uno de los principales factores que incidían en la dilación del proceso, al tener que el artículo 49 y 55 de la Ley 610 remitían para la notificaciones de las actuaciones administrativas de control fiscal a lo establecido en el Código Contencioso Administrativo, artículo 44 y siguientes, disposiciones que restringían la notificación por medio de correo certificado, entre tanto el Estatuto Anticorrupción permite realizar ésta a través del fax o dirección del correo electrónico, medios que resultan ser más efectivos y rápidos. Sobre este punto cabe destacar que igualmente la Ley 1437 de 2011 derogó el artículo 44 del Decreto 01 de 1984, permitiendo la introducción de los medios electrónicos para efectos de las notificaciones.

En relación con la cesación de la acción fiscal estimo que el artículo 111 de la Ley 1474 de 2011 adicionó el artículo 16 de la Ley 610 de 2000, toda vez, que en este último se contemplan causales de cesación de la acción que procedimentalmente son aceptadas como tales en otros procedimientos y, siguiendo los principios constitucionales de garantía del debido proceso, no pueden considerarse excluidas del proceso de responsabilidad fiscal.

El Estatuto Anticorrupción también fortaleció las facultades de investigación y de policía judicial de los organismos de control, tal como se contempla en los artículos 114 a 117 del citado estatuto, otorgándole estas facultades a los servidores públicos que adelantan indagaciones preliminares, procesos de responsabilidad fiscal y en sí a quienes integran los denominados grupos de “reacción inmediata”.

Con lo dispuesto en el artículo 118 de la Ley 1474 de 2011 se superó uno de los grandes escollos para determinar la responsabilidad fiscal, pues la presunción de dolo y culpa grave que contiene esta disposición permite zanjar parte de las discusiones en torno al

elemento subjetivo de la conducta dañina y su prueba, que con frecuencia impedía endilgar responsabilidad fiscal a los sujetos de la acción fiscal.

Otro gran avance del estatuto en estudio recae en la consagración de la solidaridad entre el ordenador del gasto, los contratistas y demás personas que concurran al hecho generador del daño ocasionado por sobrecostos en la contratación u otros hechos irregulares – artículo 119 de la Ley 1474 de 2011-; circunstancia que garantiza la efectividad en la reparación del daño, en tanto el Estado podrá perseguir a cualquiera de ellos sin exponerse a la insolvencia, con lo cual se zanja un tema que permitía que el daño al patrimonio público no fuese reparado. Posición que está avalada por Pablo Cesar Díaz Barrera (2013), al señalar:

Definitivamente resulta positivo la inclusión de la figura de la solidaridad en materia de responsabilidad fiscal, para efectos de otorgarle una nueva dinámica y celeridad al proceso puesto que, lo que pretende la norma es facultar al órgano de control, dada la naturaleza resarcitoria del proceso y teniendo en cuenta las diferentes clases de sujetos y conductas que participan en la merma del patrimonio público, para que de manera mancomunada proceda la imputación de los presupuestos responsables de manera ágil y pronta. (p.34)

Entre las medidas para el fortalecimiento del ejercicio de la función de control fiscal se consagraron alianzas estratégicas; se reguló el control excepcional solicitado a la Contraloría General de la República a través de las Comisiones Constitucionales Permanentes del Congreso; se normó sobre el proceso auditor y el control político, respecto de los informes de auditoria; y se fortaleció institucionalmente a la Contraloría General de la República, entre otros asuntos.

Como medidas especiales para el fortalecimiento del ejercicio de la función de control fiscal territorial se contempló la planeación estratégica en las contralorías territoriales y la metodología para el proceso auditor en el nivel territorial.

Adicionalmente, en el artículo 123 del Estatuto Anticorrupción, se reguló lo atinente a la articulación con el ejercicio del control político disponiendo que los informes de auditoría definitivos producidos por las contralorías se remitirán a las corporaciones de elección popular para que ejerzan el control político sobre las entidades vigiladas. En las citaciones que dichas entidades realicen a servidores públicos para debates sobre temas que hayan sido materia de vigilancia en el proceso auditor deberá invitarse al respectivo contralor para que exponga los resultados de la auditoría. Exigencia que garantiza el principio de transparencia en la actuación pública y el trabajo armónico entre la rama legislativa y las corporaciones públicas- asambleas y concejos de las entidades territoriales-, en pro de un control real y efectivo.

De otro lado, en el artículo 128 *ibídem* se dispuso que la Unidad de Apoyo Técnico al Congreso prestará asistencia técnica a las plenarias, las comisiones constitucionales y legales, las bancadas parlamentarias y los Senadores y Representantes a la Cámara, para el ejercicio de sus funciones legislativa y de control político, mediante el suministro de información que no tenga carácter reservado, el acompañamiento en el análisis, evaluación y la elaboración de proyectos e informes especialmente en relación con su impacto y efectos fiscales y presupuestales, así como la canalización de las denuncias o quejas de origen parlamentario.

La anterior disposición fue desarrollada por la Resolución Orgánica 0135 del 20 de septiembre del 2011 *“Por la cual se adiciona la Resolución No. 5044 de 2000 y se adopta la Resolución No. 067 de 2008, para los empleos de la Planta de Personal de la Contraloría General de la República creados por el artículo 128 de la Ley 1474 de 2011”*. En su artículo

octavo estableció las funciones y requisitos del Jefe de la Unidad de Apoyo Técnico al Congreso.

Finalmente, el artículo 130 de la Ley 1474 de 2011, en desarrollo del numeral 1 del artículo 268 de la Carta Política, estableció que el Contralor General de la República, con la participación de los contralores territoriales, a través del Sistema Nacional de Control Fiscal – SINACOF- adaptará una metodología para el proceso auditor en las entidades territoriales, de conformidad con las necesidades y requerimientos propios del ejercicio de la función del control fiscal.

1.1.5.1 La implementación de la oralidad.

La gran innovación prevista en los artículos 97 a 105 de la Ley 1474 de 2011 consistió en la adopción del procedimiento verbal de responsabilidad fiscal regulando lo atinente al régimen de transición; las etapas de dicho procedimiento; el trámite de las audiencias de descargos y de decisión, los recursos; las medidas cautelares; la notificación de las decisiones; y la remisión a otras fuentes normativas.

Del contenido de los precitados artículos es claro que, pese a la implementación del procedimiento verbal, éste no duraría menos de un año, ello si se tiene en cuenta que el literal f) del artículo 100, prevé un término máximo de un año para practicar pruebas que no se pueden realizar en la misma audiencia.

Ahora bien, aun cuando el procedimiento verbal empezó a regir desde el 12 de julio de 2011, para la Contraloría General de la República y la Auditoría General de la República y, desde el 1 de enero de 2012, para las Gerencias Departamentales de la Contraloría General y las Contralorías Territoriales, la primera audiencia verbal de descargos la realizó la Auditoría General el 18 de enero de 2012, con ocasión del proceso de responsabilidad fiscal

adelantado contra la ex contralora de Yumbo-Valle, Claudia Patricia Rodríguez Rendón³². A su turno, la Contraloría General de la República programó para el mes de enero de 2012 las primeras cuatro audiencias de descargos dentro de los procesos de responsabilidad fiscal adelantados con ocasión de: i) las obras de la calle 26; ii) la doble calzada Bogotá-Girardot; iii) los planes de infraestructura en la Guajira; y iv) la Licorera del Valle³³, este último proceso concluyó el día 23 de marzo de 2012, responsabilizando fiscalmente al Gobernador del Valle y otros servidores públicos³⁴.

Lo expuesto evidencia la escasa aplicación del mecanismo de procedimiento verbal, situación que es más notoria en las contralorías de las entidades territoriales, tal como se refleja en la tabla contenida en el numeral 3.2 del documento “*Análisis del impacto que ha tenido la adopción de la oralidad en las contralorías territoriales*”³⁵, donde se observa que sólo la Contraloría de Antioquia ha producido cuatro fallos, dos con responsabilidad fiscal y dos sin responsabilidad fiscal, mientras que en Bogotá no figura procesos fallados con o sin responsabilidad, igualmente ocurre en las ciudades donde están las contralorías territoriales más importantes Medellín, Cali, Cartagena, Bucaramanga, Barranquilla, Santa Marta, Manizales, Pasto, Popayán, las.

1.1.5.2 Avances y falencias que presenta el Estatuto Anticorrupción.

Una vez realizado el pormenorizado análisis de las modificaciones introducidas por el estatuto anticorrupción se puede concluir que su normatividad representa un gran avance respecto de la celeridad del proceso de responsabilidad fiscal, al implementar el

³² Auditoría General de la República. (2012). Noticias. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=article&id=337:primera-audiencia-verbal-en-procesos-de-responsabilidad-fiscal-en-el-pais&catid=1:ultimas-noticias&Itemid=50

³³ <http://www.contraloria.gov.co/boletines-de-prensa>

³⁴ <http://el-espectador.com/noticias/judicial/articulo-334217-gobernador-del-valle>

³⁵ Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico. (2012). Análisis del impacto que ha tenido la adopción de la oralidad en las contralorías territoriales en el año 2012. Bogotá, Colombia, pp 13-20. Recuperado de: www.auditoria.gov.co/.../704-analisis-del-impacto-que-ha-tenido-la-adopcion-de-la-oralidad-en-las-contralorias-territoriales-en-el-ano-2012

procedimiento verbal y establecer herramientas que indudablemente comportan la estructuración de un proceso más ágil y eficaz. No obstante, la efectividad de esas herramientas, principalmente de la que tiene que ver con el proceso verbal, estará condicionada a su real aplicación, pues como se demostró en el aparte anterior, a la fecha su utilización ha sido muy pobre.

Otro aspecto que es destacable del estatuto anticorrupción es el que tiene que ver con la adopción de medios tecnológicos para recoger y conservar las pruebas, así como lo relacionado con los informes técnicos, ya que una de las grandes dificultades que se presenta durante el trámite del proceso de responsabilidad fiscal recae en el aspecto probatorio, pues de un lado, las dependencias de responsabilidad fiscal no cuentan con equipos interdisciplinarios que faciliten la práctica y análisis de pruebas técnicas y, de otro, los mecanismos tradicionales para recoger y conservar las pruebas dilatan el trámite procesal.

En lo atinente al proceso auditor se puede comentar como reparo que no se reguló en detalle lo relacionado con las auditorias, ya que sólo se hizo alusión a este proceso auditor en los artículos 123 y 124, sin detenerse en una necesaria regulación que uniforme, tecnifique e imprima efectividad a las mismas, de ahí que cada unas controlarías, teniendo en cuenta lo esbozado por la Contraloría General de la República y la Auditoría General de la República aplican las metodologías de éstas a su criterio, sin que exista por ende uniformidad al respecto, lo que podría generar en algunos eventos inseguridad jurídica para los sujetos de control.

En lo que respecta al proceso de responsabilidad fiscal se advierte que, en materia de cobro coactivo, no se implementaron herramientas para optimizar su efectividad, aun cuando, en mi criterio, más que herramientas jurídicas se requiere que los operadores administrativos de las normas apliquen los mecanismos consagrados en la ley, tendientes a garantizar el pago de las deudas surgidas del proceso de responsabilidad fiscal, para la reparación del daño.

Finalmente, la regulación contenida en los artículos 123 y 128 del Estatuto Anticorrupción, relacionadas con los informes de auditoría que se remiten a las corporaciones públicas y la creación, en la Contraloría General de la República, de la Unidad de Apoyo Técnico al Congreso, indudablemente comportan un gran avance en aras de armonizar el control fiscal con el control político, para que este último se erija en un verdadero control con los insumos que aquél le aporta.

1.1.6. Necesidad de implementar mecanismos de control ciudadano

En el primer capítulo destaque el hecho de que las primeras constituciones, la provincial de Cundinamarca y la de Antioquía contemplaban un precario mecanismo de control ciudadano, mecanismo que en nuestra actual Carta Política pareciera estar fortalecido por lo dispuesto en el artículo 270, desarrollado por la Ley 850 de 2003, y por el mecanismo de rendición de cuentas; pero, en realidad el ciudadano común no tiene acceso a la gestión que cumplen los organismos de control, no existe una manera efectiva de exigir resultados de su gestión.

Por lo tanto, en mi criterio, considero que es necesario que los mecanismos de participación ciudadana se conviertan en verdaderas herramientas de control ciudadano, a través de la implementación de un determinado y regulado grado de poder coercitivo de las organizaciones comunitarias respecto de los servidores públicos que son sujeto de este control.

1.1.7. El papel de los medios de comunicación

En nuestro país es incuestionable el poder de los medios de comunicación como mecanismos de denuncia pública; de control de la administración; y de movilización de la opinión pública; pero, pese a sus beneficios es necesario pensar que, algunas veces, los

titulares de la gestión fiscal tiene un gran afán de protagonismo, tanto así que en nuestro país se ha vuelto costumbre que los debates que se deben surtir por vía administrativa o procesal, se realizan algunas veces, en los medios de comunicación, con las consecuencias que ello conlleva desde el punto de vista de las garantías de los derechos fundamentales de los presuntos implicados, situaciones mediáticas. A título de ejemplo se transcribe el siguiente aparte:

“Éste no sería este el primer caso en que por afanada a la Contralora se le va la mano. Más allá del proceso contra los magistrados por el “Carrusel de las pensiones”, la Contralora se está llenando de casos que en los medios son un escándalo enorme y que son bienvenidos porque responden un poco a la indignación del público con casos de corrupción, pero que en la práctica no llegan a nada por falta de precisión jurídica. Lo que más le critican a la Contralora es su afán mediático. Personas cercanas a su oficina dicen que hay decisiones que se toman mucho más con interés de publicidad que con “fineza jurídica”. .

En consecuencia, en mi criterio, se hace necesario, que tanto los titulares de los organismos de control como los medios de comunicación asuman con responsabilidad el deber de suministrar información a los ciudadanos, máxime cuando dicha información se relaciona con la responsabilidad de las personas, sea ella fiscal, penal, civil, disciplinaria, etc; pues en cumplimiento de dicho deber no se pueden dejar de lado, no sólo derechos fundamentales de los ciudadanos, tan caros a la democracia, como el derecho al buen nombre y no se puede perder de vista el deber de todo servidor público de cumplir su actividad funcional a través de actos administrativos, debidamente motivados y fundamentados.

1.2. El Sistema de vigilancia contable en España

1.2.1 El control contable previa la vigencia de la Constitución de 1978

Para analizar el sistema de vigilancia fiscal español realizaré un pequeño recuento de la normatividad que regía, previa la expedición de la Constitución de 1978, ello con el ánimo de analizarlo con el régimen que imperaba en Colombia para la misma época.

1.2.1.1 El período comprendido entre 1436 y 1523.

Este período se puede calificar como el originario del juicio de cuentas el cual es definido como “el procedimiento por el que se obligaba a responder a quienes de manera regular hubieran tomado parte en la recaudación, administración o inversión de la Real Hacienda”(Mariluz Urquijo, J. 1998:429) y tuvo origen en las partidas en las cuales se estableció que los oficiales que desempeñaban oficios económicos y de justicia debían rendir cuentas de su gestión (García Marín, J. 1986: 317).

A su turno, en las Cortes de Toledo, de 1436, se impuso la obligación, para los tesoreros y contadores menores de cuentas, de informar ante los oficiales mayores sobre lo que hicieron durante el año y en qué administraron las rentas y derechos reales (García Marín, J. 1986: 318).

En 1437, en el reinado de Juan II de Aragón, se creó la Contaduría Mayor de Cuentas, encargada de la fiscalización de las cuentas de la Corona (Escobedo, R. 1986: 5). En 1476, esta Contaduría fue dividida en dos por los reyes católicos, la de Hacienda encargada de regular el recaudo, la distribución de las rentas y la de Cuentas (Gómez Sánchez, Y. 2001: 26).

El 9 de enero de 1478, durante el reinado de Isabel y Fernando de Aragón, se otorgaron nuevas ordenanzas, para acabar con el atraso de las cuentas pendiente desde el año 1454, en la Corona de Castilla. Los Contadores Mayores de Cuentas tenían la autoridad

privativa y absoluta para reclamar, censurar y fallar todas las cuentas de los funcionarios públicos que manejan caudales y efectos, y juzgar los alcances de las cuentas; también se autorizaba que procedan contra cualquier persona o Consejo, y se les permite actuar en nombre de los Reyes. (Tribunal de Cuentas, pp 3)

En el año 1479, al morir Juan II de Aragón, se llevó a cabo la unificación de las coronas de Castilla y Aragón y se creó el Consejo de Aragón. En 1523, durante el reinado de Carlos I de España y V de Alemania se creó el Real y Supremo Consejo de Indias, que tenía entre sus funciones la de elaborar consultivamente leyes referentes a las Indias y, ser el Tribunal encargado de revisar las sentencias dictadas por la Casa de Contratación. Ello fue un claro desafío a las Cortes de Castilla y una estrategia eficaz para alejar de la Contaduría Mayor de Cuentas y de su Tribunal lo recaudado en Indias, puesto que se entendía que lo recaudado formaba parte del patrimonio personal del Rey (Tribunal de Cuentas, pp 3).

El anterior recuento permite evidenciar que el origen de las Cortes de Cuentas no es otro que monárquico y tiene como principal objetivo controlar las cuentas de la Corona, entendiendo que todos los dineros, cuentas y caudales eran propiedad del Soberano.

1.2.1.2 La época de 1554 a 1718.

El 10 de julio de 1554, el emperador Carlos V promulgó las Ordenanza de la Coruña, disponiendo que la Contaduría Mayor de Cuentas estaría constituida por tres (3) letrados (Gómez Sánchez, Y. 2001: 26) y por primera vez, se incluyó un procedimiento judicial de cuentas, la obligatoriedad de tomar juramento a las personas que las han tenido a su cargo, sobre la veracidad de los datos confusos, cuando son cuentas consideradas extraordinarias o con alguna enmienda (Tribunal de Cuentas, pp 4)

Al llegar al trono Felipe II dictó la Ordenanza de El Pardo de 1569, en la que se impuso la obligación de la reserva sumarial a todos los miembros de la Contaduría General

(Gómez Sánchez. 2001: 27). El 20 de noviembre de 1593 se dictaron nuevas ordenanzas creando el Consejo de Hacienda al que le agregó las dos antiguas Contadurías Mayores de Cuentas y el antiguo Tribunal (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 76); además, separó las funciones y la jurisdicción del Consejo Real y dispuso que el Presidente del Consejo de Hacienda sería el Presidente de los Tribunales de Hacienda; en el artículo 43 de la Ordenanza se recalcó que los Contadores Mayores de Cuentas y Resultas no tengan otro oficio y no se distraigan de él, salvo excepcionalmente, a diferencia de lo que sucedía con los Contadores Mayores de Hacienda (Tribunal de Cuentas, pp 5).

En 1605 se crearon los Tribunales de Cuentas en Indias con sede en México, Lima y Bogotá, tenían como función vigilar las cuentas y la acuñación de las monedas (Tribunal de Cuentas, pp 5).

Este período se caracterizó por la tendencia a profesionalizar y dotar de mecanismos procesales a la institución de la Contaduría Mayor de Hacienda, la que luego pasó a ser parte del Consejo de Hacienda, para retornar a los Tribunales de Cuentas, que también funcionaban en las Indias.

1.2.1.3. La etapa comprendida entre 1718 y 1900.

Mediante Real Cédula del 3 de julio de 1718, Felipe V creó la Contaduría General Fiscal para la Dirección y Gobierno de la Contaduría Mayor, eliminando las funciones propias del Tribunal de Cuentas, la cual fracasó. El 6 de marzo de 1726 se promulgó un decreto con el cual se restableció el Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas (Tribunal de Cuentas, pp 7).

El 10 de Mayo de 1808, Fernando VII de Borbón -1784 a 1833-, cedió el trono a su padre Carlos IV, quien lo entregó a Napoleón, éste nombró rey de España a su hermano José

Bonaparte. Cuando José Bonaparte tomó el poder, los Ministros y Contadores del Tribunal de Cuentas dejaron de percibir el salario por su oficio, puesto que al gobierno Intruso no le interesaba la existencia de un Tribunal de Cuentas (Tribunal de Cuentas, pp 8).

No obstante, en la Constitución de Cádiz de 1812 se estableció inicialmente una Contaduría Mayor de Cuentas, modificada posteriormente por el Reglamento del 7 de agosto de 1813, que la convirtió en una nueva oficina sometida a control de las Cortes de Cádiz (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 77); por lo tanto, la rendición de cuentas se hace a las Cortes y no al Soberano.

En 1814, una vez Fernando VII ha regresado del exilio, la Contaduría, con un funcionamiento ajustado a los principios de la monarquía absoluta recibió la nueva denominación de Tribunal de Cuentas (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 77). Estas medidas no se pusieron en práctica porque se produjo un golpe de Estado en mayo de 1814 y el 11 de agosto de 1814 se dictó el Real Decreto por el que “se establece que el Tribunal de Cuentas sea la Sala Quinta del Consejo de Hacienda” (Tribunal de Cuentas, pp 9).

Bajo la influencia de López Ballesteros, Secretario de Estado y del Despacho Universal de la Hacienda, quien impulsó el primer documento que puede conceptualizarse como presupuesto, se creó por la Real Cédula del 10 de noviembre de 1828 el Tribunal Mayor de Cuentas (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 78).

En este período, se presenta la gran evolución de la función fiscalizadora por dos circunstancias, a saber: i) el sometimiento de la Contaduría Mayor de Cuentas al control de las Cortes de Cádiz, con el consiguiente rendimiento de las cuentas a éstas; y ii) la producción del primer documento técnico presupuestal que permite afirmar que el control de las cuentas ya no tenía como función proteger los caudales del soberano sino ejercer control fiscal respecto de los dineros públicos.

En consecuencia, se puede afirmar, que en la Constitución de Cádiz se encuentra el origen de las Cortes de Cuentas de las primeras constituciones provinciales, que se analizaron en el primer capítulo, toda vez que en dichas constituciones las cuentas también se rendían a los órganos colegiados del poder legislativo, específicamente a la Cámara de Representantes y también tenían por objeto ejercer un control respecto del erario.

1.2.1.4. Las modificaciones de 1900 a 1978.

Siendo Rey Alfonso XII, por Real Decreto se publicó el “Reglamento Orgánico del Tribunal de Cuentas del Reino, del 3 de Octubre de 1911”. Durante su reinado, en 1923, se instauró la dictadura de Primo de Rivera y, un año después, se publicaron sendos Decretos Reales, el “Estatuto de 19 de Junio de 1924”, y al año siguiente, “el Reglamento de 3 Marzo de 1925 del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública”, por esta norma se unieron en un solo órgano el Tribunal de Cuentas, La Intervención del Estado, Intervención Civil de Guerra y Marina y el Protectorado de España en Marruecos. Al nuevo Tribunal Supremo de la Hacienda Pública se le atribuyó ser el Organismo Superior Fiscal de la Nación, en el orden económico, como se había hecho antiguamente en 1718 con la creación de una “Contaduría General Fiscal para dirección y gobierno de la Contaduría Mayor”(Tribunal de Cuentas, pp 12).

Luego de la dimisión del General Primo de Rivera y tras asumir la Presidencia del Gobierno por encargo de Alfonso XIII, el general Berenguer, promulgó el Real Decreto-Ley del 4 de febrero de 1930, mediante el cual se suprimió el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y la Dirección General del Tesoro y se restableció el Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro, con las funciones que tenían atribuidas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto del 19 de junio de 1924 (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 82).

Tras la proclamación de la Segunda República y el exilio de Alfonso XIII, el 9 de diciembre de 1931, se aprobó la Constitución Republicana que en su artículo 109 establecía que las cuentas del Estado se rendirían anualmente y serían censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República, órgano fiscalizador de la gestión económica, que dependía directamente de las Cortes y ejercería sus funciones por delegación de ellas (Cansino Muñoz-Repiso, J. 2001: 83).

Mediante la Ley Orgánica del 29 de julio de 1934 se amoldó al nuevo régimen legal la organización, funciones y relación del Tribunal de Cuentas con las Cortes, precisando que dicho Tribunal correspondía a la categoría de los Supremos, y contra sus ejecutorias no procede recurso alguno (Tribunal de Cuentas, pp 13). El nombramiento y la separación del Presidente, Ministros y Secretario General correspondían a las Cortes, a propuesta de la Comisión que determinaba su reglamento, o a su Comisión Permanente cuando las sesiones estuvieran suspendidas o la Cámara disuelta (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 83).

En 1936, cuando estalló la guerra civil en España, el Tribunal de Cuentas no paralizó sus funciones y funcionó hasta 1938. En 1939, inició del Gobierno del General Franco, por Decreto ley del 25 de octubre de 1946 se reorganizó el Tribunal de Cuentas (Tribunal de Cuentas, pp 14).

El 3 de diciembre de 1953 se aprobó la “*Ley sobre organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas del Reino*”, en la que se le otorgó al Tribunal la categoría de Tribunal Supremo, con funciones propias e independientes de las Cortes y de la Administración (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 84). Esta ley se modificó el 23 de diciembre de 1961 por la Ley 87 de 1961; el procedimiento sancionador siguió siendo administrativo y lo penal se pasó a otros ámbitos jurídicos (Tribunal de Cuentas, pp 14).

Mediante la Ley Orgánica del Estado No. 1 del 10 de enero de 1967, para el Tribunal de Cuentas del Reino, se declara la plena independencia del Tribunal de Cuentas y se define su función fiscalizadora (Tribunal de Cuentas, pp 14).

Así las cosas, esta etapa corresponde a la consolidación del Tribunal de Cuentas como Tribunal Supremo de la función fiscalizadora con su plena autonomía.

1.2.2 El control contable consagrado en la constitución de 1978 .

En la nueva Constitución Democrática, aprobada en Referéndum del 6 de diciembre de 1978, el Tribunal de Cuentas de Reino es considerado un Órgano Constitucional que cumple las funciones previstas en el artículo 136, así:

1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.
3. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual, en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.
4. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.
5. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

Es de aclarar que, de conformidad con lo normado en el artículo 66 de la Constitución Española, las Cortes Generales delegan en el Tribunal de Cuentas las funciones señaladas en el artículo 136 de la Constitución, representan al pueblo español y están formadas por el Congreso de los Diputados y el Senado, ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución.

En cuanto al ejercicio del control contable, a nivel local, hay que tener en cuenta lo previsto en los artículos 137³⁶, 143, 148, 152 y 153 de la Constitución Española, toda vez que en la organización territorial del estado Español se le otorga autonomía a las comunidades autónomas –artículo 143³⁷-, lo cual implica administración por sus propios órganos – artículos 148³⁸ y 152³⁹ -; pero la vigilancia contable la ejerce el Tribunal de Cuentas – artículo 153⁴⁰-.

No obstante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 152 de la Constitución Española, que permite a las Comunidades Autónomas aprobar sus Estatutos, en armonía con lo

³⁶ Artículo 137: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

³⁷ Artículo 143 “1. En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos”.

³⁸ Artículo 148: “1. Las comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: 1. Organización de sus instituciones de autogobierno. (...)”.

³⁹ Artículo 152: “1. En los Estatutos aprobados por el procedimiento a que se refiere el artículo anterior, la organización institucional autonómica se basará en una Asamblea Legislativa elegida por sufragio universal con arreglo a un sistema de representación proporcional que asegure, además, la representación de las diversas zonas del territorio; un Consejo de Gobierno con funciones ejecutivas y administrativas, y un Presidente, elegido por la Asamblea de entre sus miembros, y nombrado por el Rey, al que corresponde la dirección del Consejo de Gobierno, la suprema representación de la respectiva Comunidad y la ordinaria del Estado en aquélla. El Presidente y los miembros del Consejo de Gobierno serán políticamente responsables ante la Asamblea.

Un Tribunal Superior de Justicia, sin perjuicio de la jurisdicción que corresponde al Tribunal Supremo, culminará la organización judicial en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma...”

⁴⁰ Artículo 153: “El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá: (...) d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario”.

normado en el artículo 26, numeral 3, de la Ley Orgánica 2 de 1982⁴¹, las Comunidades Autónomas pueden crear sus propios órganos externos de fiscalización.

Ahora bien, de lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española se infiere que el Tribunal de Cuentas tiene asignadas dos funciones básicas: la fiscalizadora –numeral segundo- y la jurisdiccional –numeral tercero-.

La primera función, fiscalizadora –caracterizada por ser externa⁴², permanente y consultiva- consiste en comprobar si la actividad económico-financiera del sector público respeta los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, su destinatario natural son las Cortes Generales o en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas; así, el Tribunal de Cuentas ejerce el control externo en su ámbito como órgano técnico que es, y las Cortes –o, en su caso, los Parlamentos autonómicos-, con apoyo en los resultados que dimanen de dicho control fiscalizador, despliegan el control político o parlamentario. La función jurisdiccional no es sino el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren los que tienen a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos, y tiene por objeto lograr la indemnidad de los fondos públicos perjudicados, por malversación, por incorrecta, incompleta o nula justificación, o por otras causas o conductas.

Es de advertir que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, referida constitucionalmente al control de la actividad económica y financiera del Estado y del sector

⁴¹ Artículo 26: (...) 3. En las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. (...)”.

⁴² En España, la estructura de la realidad fiscalizadora puede resumirse distinguiendo entre el **control interno** que realiza la propia unidad administrativa o empresa pública y el control externo, el cual puede realizarse bien por un órgano externo a la unidad administrativa pero circunscrito (sic) la Administración, bien por un órgano autónomo de la Administración y dependiente del Poder Legislativo (el Tribunal de Cuentas del Reino). (Cansino Muñoz- Repiso, J. 2001: 83)

El órgano de control interno del sector público estatal es la Intervención General de la Administración del Estado–IGAE- , adscrito a la Secretaría de Estado de Presupuesto y Gastos, el cual mediante el ejercicio del control previo de legalidad y el control financiero, comprueba que la actividad económico-financiera cumple cabalmente los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia. Además, tiene a su cargo gestionar y regir la contabilidad pública, función que implica suministrar la información contable de la gestión pública y reglamentar los sistemas respectivos. (Alcalde Hernández, J. 2014)

público, se remite no sólo a verificar si ésta se cumple en acatamiento de los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, sino que

“Su finalidad supera la tradicional vigilancia sobre la sujeción a la normativa, comenzando a preocuparse cada vez más por medir el resultado de la gestión pública, conforme a unos objetivos previamente establecidos y sobre la base de indicadores ad hoc. En última instancia, la meta a alcanzar sería la mejora continua de los procedimientos y los resultados, superando el enfoque más burocrático que ha sido hegemónico en la Administración Pública española”. (Fernandez Llera, R. 2009: 136).

El sometimiento de los Tribunales de Cuentas a los principios de legalidad, eficiencia y eficacia surge de lo normado en el numeral 2 del artículo 31 de la Constitución Española, en armonía con el artículo 103 *ibídem*, los cuales prescriben, en su orden: Artículo 31: (...) 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Artículo 103: 1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.

De lo expuesto se colige, en primer lugar, que la Constitución Española de 1978 conservó la institución del Tribunal de Cuentas y la adscripción de éste a las Cortes Generales, normatividad que se replica respecto de las comunidades autónomas, lo cual permite garantizar que este sistema erigió un órgano único de control contable, centralizando el control en el Tribunal de Cuentas y el hecho de que las comunidades autónomas estén habilitadas para erigir sus órganos externos de control contable no desdibuja la centralización del control, toda vez que dichos órganos deben informar al Tribunal de Cuentas sobre sus

actuaciones. Adicionalmente, la regulación constitucional del Tribunal de Cuentas permite garantizar la independencia de éste respecto de la Administración.

En segundo término, las funciones asignadas a los Tribunales de Cuentas comprenden dos actividades distintas, una fiscalizadora y otra jurisdiccional, las que deben cumplirse con observancia de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y enfocando el control a verificar el resultado de la gestión pública, esto último para la función fiscalizadora.

1.2.2.1 El modelo de control contable en la Constitución Española.

El artículo 136 de la Constitución Española, antes transcrito, regula la actividad de control fiscal, limitándose a precisar el órgano al que le compete la función fiscalizadora, debido a que la reglamentación de la función la efectúa el legislador, mediante una ley orgánica, ello por expresa disposición del artículo precitado.

En efecto, lo anterior se cumplió a través de la Ley Orgánica 2 del Tribunal de Cuentas del 12 de mayo de 1982, en la cual se señalaron, entre otras cosas, las funciones del Tribunal de Cuentas, prescribiendo que la fiscalización que cumple dicho Tribunal es externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público-artículo 2, literal a)-. Para el cumplimiento de su actividad fiscalizadora el Tribunal podrá exigir colaboración de las entidades que integran el sector público⁴³, las cuales estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite –artículo 7, numeral 1-.

Adicionalmente, el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada, para que inspeccionen, revisen y comprueben la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las entidades que integran el sector público o de las

⁴³ En el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982 se establece que el sector público está integrado por: a) La Administración del Estado; b) Las Comunidades Autónomas; c) Las Corporaciones Locales; d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social; e) Los Organismos autónomos; f) Las Sociedades estatales y demás empresas públicas.

subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas –artículo 7, numeral 4, en armonía con el artículo 4, numeral 2.

El resultado de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se expone por medio de memorias o informes elevados ante las Cortes Generales y a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, esto último en lo que les afecte a dichas Comunidades – artículo 12-. Esta función se ejercerá en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos –artículo 9, numeral 2- y fiscalizará en particular: a) Los contratos celebrados por la administración del Estado y las demás entidades del sector público; b) La situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público; c) los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales –artículo 11-.

De lo prescrito en los artículos 13 y 14 de la Ley Orgánica 2 de 1982, se infiere que la función fiscalizadora comprende un control de gestión, toda vez que, expresamente, el artículo 13 establece que el informe anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales se extenderá a la fiscalización de la gestión económica del Estado y el artículo 14 preceptúa que el Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público.

Las disposiciones antes citadas permiten determinar, que el modelo de control contable en España es objeto de regulación por el legislador que lo ha erigido como previo y posterior, a diferencia del sistema Colombiano que por disposición constitucional se erigió en posterior. Además, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se cumple a través de varios tipos de control, a saber: i) legal; ii) de gestión; iii) revisión de cuentas; y iv) financiero. Es de advertir, que el artículo 2 de la Ley orgánica 2 de 1982 al prescribir que el control será permanente está significando que éste es previo y posterior.

1.2.2.2 El órgano constitucional habilitado para realizar control contable.

La Constitución Española habilitó al Tribunal de Cuentas –artículo 136- para realizar el control contable, por delegación de las Cortes Generales, estipulando que sus miembros gozarían de independencia e inamovilidad y prescribiendo que su composición, organización y funciones serían reguladas por una ley orgánica.

Entre tanto, en la Ley Orgánica 2 de 1982 se estableció que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público –artículo 1- . En el artículo 19 de la citada ley se erigió como órganos del Tribunal de Cuentas: a) El Presidente; b) El Pleno; c) La Comisión de Gobierno; d) La Sección de Fiscalización; e) La Sección de Enjuiciamiento; f) Los Consejeros de Cuentas; g) La Fiscalía; y h) La Secretaría General.

El Tribunal en pleno está integrado por doce (12) Consejeros de Cuentas, uno de los cuales es el Presidente y el Fiscal. Al pleno se le otorgaron, entre otras, la atribución de ejercer la función fiscalizadora y conocer de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del Tribunal –artículo 21-.

En el artículo 23 se asignaron funciones a la Sección de Fiscalización disponiendo que a ésta le compete verificar la contabilidad de las entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal.

Mientras que en el artículo 24 se dispuso que a la Sección de Enjuiciamiento le corresponde conocer de las apelaciones contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas; los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas; y, en instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

A su turno, los Consejeros de Cuentas están habilitados para resolver en primera o única instancia los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas –artículo 25-.

La designación de los miembros del Tribunal de Cuentas corresponde a las Cortes Generales, seis (6) por el Congreso de los Diputados y seis (6) por el Senado, para un período de nueve (9) años –artículo 30-.

Por otra parte, la Fiscalía que es uno de los órganos del Tribunal de Cuentas depende funcionalmente del Fiscal General del Estado –artículo 27- y la designación del Fiscal del Tribunal de Cuentas corresponde al Gobierno –artículo 32-.

Las disposiciones anteriores conllevan a establecer que al órgano de Control Fiscal español, pese a no poseer autonomía constitucional, toda vez que, el Tribunal de Cuentas ejerce sus funciones por delegación de las Cortes Generales y depende de éstas, se le reconoce independencia no sólo constitucionalmente- artículo 136, numeral 5 de la C.E- sino en la Ley orgánica 2 de 1982 –artículos 5 y 30-, independencia que, en mi criterio, es reforzada por la inamovilidad de sus miembros, quienes sólo pueden ser removidos de su cargo por agotamiento de su mandato, renuncia aceptada por las Cortes Generales, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes de su cargo –artículo 36-.

1.2.3. Las Principales características del sistema consagrado en la Ley Orgánica 2 de 1982.

Como se precisó, en los dos apartes anteriores, el artículo 136 de la Constitución Española fue desarrollado por la Ley Orgánica 2 de 1982 que reguló varios aspectos del Tribunal de Cuentas; no obstante, en el presente estudio se analizará, como se hizo con la legislación Colombiana, lo atinente a la función fiscalizadora y al enjuiciamiento, para

posteriormente revisar las decisiones del Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional y Tribunal de Cuentas.

1.2.3.1. La función fiscalizadora.

Esta se cumple a través de la Sección de Fiscalización, a la cual corresponde la verificación de la contabilidad de las entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal. Esta Sección se organiza en departamentos sectoriales y territoriales dirigidos por un Consejero de Cuentas y corresponde al Fiscal del Tribunal designar los abogados fiscales adscritos al departamento –artículo 23-.

El artículo 41 de la Ley Orgánica 2 de 1982 dispone que las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala Correspondiente.

Entre los aspectos relevantes de esta ley se debe destacar que, la función fiscalizadora en España se impulsa oficiosamente en todos sus trámites procedimentales y *“la iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros Órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas”*, tal como lo prevé el artículo 45 de la Ley Orgánica 2 de 1982.

1.2.3.2 La función de enjuiciamiento.

La función de enjuiciamiento se cumple en el Tribunal de Cuentas por medio de la Sección de Enjuiciamiento que se organiza en Salas integradas por un Presidente y dos Consejeros de Cuentas, y asistidas por uno o más secretarios. Estas Salas conocerán de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los

expedientes de cancelación de fianzas y, en instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal –artículo 24-.

Lo atinente a la responsabilidad contable se encuentra consagrado en el título IV de la Ley Orgánica 2 de 1982, disponiendo en su artículo 38 que la responsabilidad es por acción u omisión al contrariar la ley generando el menoscabo de los caudales o efectos públicos, lo cual obliga a la indemnización de los daños y perjuicios causados. Adicionalmente, establece que la responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria y siempre será solidaria comprendiendo todos los perjuicios causados.

Es de advertir que esta ley expresamente contempla la posibilidad de que la responsabilidad contable se exija por las administraciones públicas, al prescribir en su artículo 41, de un lado que, en caso de que las responsabilidades contables se exijan con arreglo a normas específicas en vía administrativa, la autoridad que la incoe deberá comunicarlo al Tribunal de Cuentas y, de otro lado, que las resoluciones que dicte la Administración declarando responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas.

Se determinaron los legitimados para actuar ante la jurisdicción contable disponiendo que esa legitimación recae en quienes tuvieran interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso, así como las Administraciones Públicas – artículo 47-.

La clara diferenciación de funciones en el Tribunal de Cuentas pone de manifiesto que la función fiscalizadora es más administrativa que jurisdiccional, mientras que la función de enjuiciamiento es propiamente jurisdiccional. Adicionalmente, se puede dar el caso que la responsabilidad contable se exija por los organismos internos de cada entidad administrativa, así se deduce de lo prescrito en el artículo 41.

El anterior esquema tiene grandes diferencias con el Colombiano, desde el punto de vista de la naturaleza de la función de vigilancia contable; de las competencias del órgano de control contable en cada etapa; y de la capacidad para exigir responsabilidad contable, lo cual no se puede hacer por la administración ni en el proceso auditor; pues como quedó señalado en los apartes anteriores, el modelo de control fiscal colombiano permite que el órgano de control fiscal- Contralorías General y territoriales-, ejerzan la función contable desde el inicio de la auditoria regular o especial, teniendo plena competencia para determinar los hallazgos contables e inmediatamente remitirlos al conocimiento de los servidores públicos que manejan el proceso de responsabilidad fiscal, los cuales determinaran o no la existencia de la responsabilidad contable.

1.2.4 El contenido de la Ley Funcional 7 de 1988.

En cumplimiento de lo previsto en la disposición final tercera, inciso segundo, de la Ley Orgánica 2 de 1982 que estableció que “En el plazo de seis meses el Gobierno elevará a las Cortes Generales, a los efectos procedentes, un proyecto de Ley para la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, con regulación de los distintos procedimientos y el Estatuto de su personal”, el 5 de Abril de 1988 se expidió la Ley 7 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la cual reguló en detalle, entre otras cosas, el ejercicio de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional, conceptos que el preámbulo de la citada ley, fueron definidos así:

Respecto de la primera, la Ley establece su extensión y los instrumentos en que se materializa, erigiendo la Memoria o Informe anual, que el Tribunal debe rendir a las Cortes Generales en cumplimiento de lo establecido en el artículo 136.2 de la Constitución y 13 de su Ley Orgánica, en verdadero eje de su función de control de la actividad económico-financiera del sector

público, sin perjuicio de las memorias extraordinarias y de las Mociones y Notas que sea procedente elevar a las propias Cortes. Asegura, por otra parte, la indispensable coordinación del Tribunal con los órganos de control interno de las Entidades del sector público y con los de control externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas, haciendo innecesaria la creación de Secciones Territoriales que, lejos de conducir a una fiscalización eficaz, supondría, en la mayor parte de los casos, una concurrencia de competencias y una antieconómica duplicación de esfuerzos en materia de control. Por lo demás, la Ley regula, con el necesario detalle, el contenido y publicidad de los resultados de la función fiscalizadora, los diferentes procedimientos en que ésta se articula y sus modos de terminación; ante la imposibilidad de atribuir naturaleza estrictamente jurisdiccional a la inicialmente prevista fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables, conforme fue puesto de relieve en el antecitado informe del Consejo General del Poder Judicial, se contemplan también las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional, de tal manera que puedan servir de necesario soporte de la misma, tal y como sucede con el expediente administrativo respecto del proceso contencioso-administrativo, según la Ley Reguladora de dicha Jurisdicción.

En lo que se refiere a la función jurisdiccional, la Ley, al tratar de la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, la contempla como una auténtica jurisdicción, que goza del necesario respaldo constitucional, pero que, en orden a su contenido y de acuerdo con el criterio manifestado por el Consejo General del Poder Judicial en su mencionado informe, ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites

para poder hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que reconoce a la ordinaria, conforme antes se destacó, el artículo 117 de la Constitución. Por ello, le atribuye, como objeto, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves –exigencia ésta derivada de la enunciación del principio por el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria– originan menoscabo en los mismos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las Entidades del sector público o a las personas o Entidades beneficiarias o receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas provenientes de dicho sector. Y es que si la responsabilidad es contable, además de deber lucir de las cuentas que deban rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos, como se desprende claramente del contenido del artículo 15 de la Ley Orgánica 2/1982, debe también significar la infracción de preceptos reguladores de la contabilidad a que están, en términos generales, sometidas las Entidades del sector público o quienes manejan caudales o efectos que merezcan la misma conceptualización.

Adicionalmente, la ley determinó lo relativo a los conflictos de competencia; los órganos de la jurisdicción contable y sus atribuciones; los presupuestos de la acción pública; el estatuto de los Consejeros de Cuentas y a la administración de personal del Tribunal de Cuentas.

En consecuencia, como el principal aporte de esta ley consistió en la regulación de las funciones del Tribunal de Cuentas y como los aspectos que son relevantes para el presente estudio tienen que ver con dichas funciones; con el órgano de control fiscal y con el modelo de control fiscal que se aplica, el análisis de esta legislación recaerá sobre dichos aspectos.

1.2.4.1 Las características de la función fiscalizadora.

Esta función se reguló en los artículos 27 a 48 de la Ley 7 de 1988 reiterando su carácter externo, permanente y consultivo de la función fiscalizadora, así como el sometimiento de la actividad económica financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía –artículo 27-.

A diferencia de la Ley Orgánica 2 de 1982, en la Ley 7 de 1988 –artículo 27- se determinó el procedimiento a seguir por el Tribunal de Cuentas, cuando la fiscalización externa la realizan órganos de las Comunidades Autónomas; precisó los elementos que puede utilizar dicho Tribunal para el ejercicio de su función fiscalizadora y estableció la reserva de las actuaciones que se cumplen en desarrollo de la función fiscalizadora –artículo 27, numeral 5-.

Como el resultado de la función fiscalizadora se expone en memorias o informes rendidos ante las Cortes Generales, el artículo 28 de la Ley 7 de 1988 regula el contenido de la memoria anual; los informes extraordinarios; y la remisión al Gobierno de la Nación y a los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

El deber de colaboración que las entidades que integran el sector público debe prestar al Tribunal de Cuentas se reguló en el artículo 30 precisando los sujetos sobre quienes recae; la forma en que se eleva la petición; y las sanciones por incumplimiento a los requerimientos del Tribunal, así como las consecuencias penales y disciplinarias de ello, mientras que la

coordinación entre los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas y el Tribunal de Cuentas se normó en el artículo 29.

Los mecanismos mediante los cuales se cumple la función fiscalizadora se establecieron en el artículo 31⁴⁴ y la determinación de las normas que rigen la tramitación de los procedimientos de fiscalización se regló en el artículo 32.

Lo relacionado con la rendición de cuentas se reguló en los artículos 33 a 38 determinando, entre otras cosas, la fecha en que se debe rendir la Cuenta General del Estado; el procedimiento que debe acatar el Tribunal de Cuentas en relación con la precitada Cuenta –artículo 33-; los sujetos cuentadantes –artículo 34-; y la forma de rendir las cuentas – artículo 36-. El control selectivo se encuentra previsto en el artículo 37⁴⁵, mientras que el control de gestión y resultados se contempló en el artículo 38⁴⁶.

La fiscalización en relación con la actividad contractual se consagró en los artículos 39 y 40, estableciendo en el artículo 40, numeral primero, un control previo y posterior al disponer que la fiscalización de los contratos comprenderá los distintos momentos de su preparación, perfección y adjudicación, formalización, afianzamiento, ejecución, modificación y extinción. A su vez, la forma como se realiza la fiscalización de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público, así como la

⁴⁴ Artículo 31. El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante: a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado; b) El examen y comprobación de las Cuentas generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales; c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público; d) El examen de la situación y variaciones del Patrimonio del Estado y demás entidades del sector público; e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales; f) Y cualquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

⁴⁵ Artículo 37. Las cuentas remitidas al Tribunal serán examinadas y censuradas por el correspondiente departamento, bien en su totalidad, bien mediante la utilización de técnicas de muestreo.

⁴⁶ Artículo 38. El examen de las cuentas que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas consistentes en subvenciones, créditos o avales del sector público, se extenderá tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a sus resultados.

fiscalización de los créditos extraordinarios y suplementarios se reguló en los artículos 41 a 43.

La terminación del procedimiento fiscalizador se reguló en el artículo 44, disponiendo que el correspondiente Departamento del Tribunal de Cuentas en que se siga el procedimiento debe formular un proyecto de resultado de fiscalización, el cual, será aprobado por el pleno del Tribunal y se integrará a la memoria anual que se remite a las Cortes Generales.

La actuación previa a la exigencia de responsabilidad fiscal se encuentra prevista en los artículos 45 a 48, los cuales básicamente regulan el procedimiento a seguir cuando del examen de cuentas se deriven hechos que no constituyen alcance de caudales y los que si los constituyen. En relación con los primeros prescribe el artículo 45 que, en caso de que al examinar cualquier cuenta aparecieren hechos que pudiesen ser no constitutivos de alcance de caudales, pero que pudiesen dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas formará pieza separada con el fin de concretar los hechos, los presuntos responsables y el importe total de los perjuicios causados a los caudales públicos – artículo 45, numeral 1-; esta pieza separada contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador y se remitirá a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de la iniciación del juicio de cuentas –artículo 45, numeral 2-.

Cuando los hechos supuestamente constituyan alcance de caudales se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento en la que, el Consejero de Cuentas al que le hubiese correspondido, podrá determinar si hay lugar a decretar el archivo de las actuaciones, decisión contra la cual procede recurso ante la Sala del Tribunal competente –artículo 46-. En caso contrario, esto es, que no hubiese lugar al archivo, la Sección de Enjuiciamiento propondrá a la Comisión de Gobierno el nombramiento de Delegado instructor quien, entre otras cosas, practicará las diligencias tendientes a la averiguación de los hechos y de los

presuntos responsables; liquidará provisionalmente el alcance mencionando expresamente la clase de valores o caudales públicos que pudieren haber sufrido menoscabo; requerirá a los presuntos responsables para que afiancen el importe provisional del alcance junto con sus intereses; embargará los bienes de los presuntos responsables, salvo cuando hubiesen constituido las fianzas respectivas –artículo 47-; y estas diligencias se practicarán en el plazo de dos meses, prorrogables por otro mes con justa causa.

En resumen, esta función se puede calificar como la actividad externa que cumple el Tribunal de Cuentas respecto de la administración o los órganos externos de las Comunidades Autónomas, y que siempre se concreta en la memoria que es remitida a las Cortes Generales y es objeto de aprobación por ellas, quienes determinan si de ello hay lugar a enjuiciamiento. Esto a diferencia del sistema colombiano en donde el órgano legislativo no revisa el proceso auditor, ya que éste es de exclusividad del órgano de control, y donde los informes de auditoría sólo dan lugar a la apertura de proceso de responsabilidad fiscal, en caso de que se configure un hallazgo fiscal.

Los mecanismos establecidos en el artículo 31 de la Ley Orgánica 2 de 1982 no tienen mucha diferencia de los establecidos en Colombia para el proceso auditor, contenidos en la Ley 42 de 1993; sin embargo se puede destacar en este trabajo que la función fiscalizadora del modelo español es mucho más técnica y precisa, pues esta fundamentada en una actividad económica y financiera del sector público, realizada de manera permanente y consuntiva, en tanto tiene el carácter de final y definitivo, situación que es lejana a la realidad colombiana, ya que el proceso fiscalizador o auditor, exclusivamente apunta al cumplimiento del ordenamiento con el fin de determinar una posible irregularidad traducida en lo que se denomina técnicamente un hallazgo fiscal, además dicho procedimiento fiscal no reviste el carácter de final y definitivo, pues el legislador reservó esta facultad al proceso de responsabilidad fiscal. En lo que sí se asimilan es que tanto el modelo español como el

colombiano tienen como fundamento la observancia de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, y sus objetivos igualmente concuerdan, verbigracia una fiscalización de gestión donde se evalúa que el sujeto de control efectúe sus actividades de acuerdo con los procedimientos preestablecidos.

Así entonces, existe otra gran diferencia de la función fiscalizadora o el proceso auditor, consistente en el control previo sobre la actividad contractual que existe en España, y que en Colombia fue proscrito en la Constitución de 1991, ya que cuando existió se constituyó en una práctica de coadministración por parte de las Contralorías, concretándose en gestiones fiscales corruptas.

Como corolario, se puede señalar que estos modelos fiscales a pesar de gozar de una regulación técnica, preventiva y vanguardista, no han logrado arrojar los resultados esperados tanto en España como en Colombia, pues la realidad fiscal en estos países no ha sido la mejor, basta ver en el caso de España, las obras de construcción de la línea de Alta Velocidad (AVE) entre Madrid y Barcelona⁴⁷ y en Colombia, el caso emblemático de la Calle 26 en Bogotá, Agroingreso Seguro, entre otros.

1.2.4.2 Las características de la función de enjuiciamiento.

Esta función que, en estricto sentido, es la jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se encuentra consagrada en los artículos 49 a 87 de la Ley 7 de 1988, estableciendo en el artículo 49 que la responsabilidad contable se predica de quienes tienen a su cargo el manejo

⁴⁷ “Las obras de construcción de la línea de Alta Velocidad (AVE) entre Madrid y Barcelonacostaron 8.966,71 millones de euros, lo que supone un 31,4% más del precio por el que se adjudicaron los trabajos (6.822,83 millones) y un 18,8% por encima del precio fijado en los concursos (7.550,42 millones de euros). Así lo recoge el Tribunal de Cuentas en su Informe, la construcción de cada uno de los 621 kilómetros que unen la capital con la Ciudad Condal por alta velocidad costó de media 14,44 millones de euros, con lo que la desviación global respecto de los precios inicialmente previstos se elevó hasta el 31,4%. Si se circunscribe el análisis a los años que recoge el informe (2002-2008), la desviación es incluso mayor, ya que de los 2.851,45 millones de euros que se licitaron se adjudicaron finalmente por 2.599,98 millones de euros, pero finalmente se gastaron 3.721,97 millones de euros, un 30,5% más que lo previsto y un 43,2% por encima de lo adjudicado”. Bernardo Rabassa. (2003). Sobrecooste de la obra pública, despilfarro y/o corrupción, Revista Diario Crítico.com. España. Recuperado de: <http://www.diariocritico.com/opinion-analisis/bernardo-rabassa/434774>

de caudales o efectos públicos, cuando con dolo, culpa o negligencia graves originaren menoscabo en dichos caudales a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes. Esta responsabilidad puede ser directa o subsidiaria, en este último evento se da cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.

En la ley bajo estudio se establece que, cuando los hechos fueren constitutivos de delito, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa no podrá conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos; por lo tanto, deberá trasladar al Tribunal de Cuentas los antecedentes necesarios para que éste concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales públicos –artículo 49, numeral 3-.

Los órganos de la jurisdicción contable y sus competencias se regularon en los artículos 52 a 54 así: i) Los Consejeros de Cuentas; ii) Las Salas del Tribunal de Cuentas; y iii) La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Las competencias asignadas son las siguientes: i) Los Consejeros de Cuentas conocen, en única instancia, de los expedientes de cancelación de fianzas en los que no se ha deducido responsabilidad contable y, en primera instancia, de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los restantes procedimientos de cancelación de fianzas; y ii) Las Salas del Tribunal de Cuentas conocen, en única instancia, de los recursos formulados contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas ⁴⁸en materia de responsabilidades contables y, en segunda instancia, de las apelaciones instauradas contra las decisiones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas, entre otros.

⁴⁸ De conformidad con lo prescrito en los artículos 41 de la Ley Orgánica 2/1982 y 180 de la Ley General Presupuestaria 47/2003 la responsabilidad contable puede ser exigida en vía administrativa cuando se dan los supuestos establecidos en el artículo 177, numeral 1, literales b) al f), de la Ley 47 /2003 General Presupuestaria esto es: b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. C) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable. D) Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de la Ley Presupuestaria.; e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de la Ley Presupuestaria y la Ley General de Subvenciones.; f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de la Ley Presupuestaria, cuando concurren los supuestos establecidos en el artículo 176 de la mencionada Ley.

En los artículos 55 a 58 se reguló lo correspondiente a la legitimación activa y su representación, reiterando lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley Orgánica 2 de 1982, sobre la legitimación de la Administración Pública perjudicada, agregando que la legitimación también recae en el Ministerio Fiscal y estableciendo las personas que se consideran legitimados pasivamente.

Los artículos 59 a 61 se refieren a las pretensiones habilitando a las partes legitimadas activamente para que pretendan ante la jurisdicción contable el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos, con los intereses correspondientes –artículo 59-.

El procedimiento que se cumple en la etapa de enjuiciamiento se normó en los artículos 67 a 77, de los cuales se desprende, de un lado, que existen tres procedimientos distintos, así: i) el juicio de cuentas; ii) el procedimiento de reintegro por alcance; y iii) el procedimiento de cancelación de fianzas. De otro lado, los artículos precitados permiten afirmar que el juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance son verdaderos procesos contenciosos, y, por lo tanto, se trata de una justicia rogada, pues si no se presenta demanda se archivarán las diligencias –artículos 69 y 73-. En dicho juicio actúan las partes – artículo 69-; requiere de escrito individualizando los supuestos de responsabilidad –artículo 56, numeral 2-; se pueden dictar medidas cautelares –artículo 67-; hay contestación de la demanda –artículo 70-; alegaciones del Ministerio Fiscal –artículo 71-; etapa probatoria – artículo 71-; y sentencia –artículo 71-

Es de advertir que, en el artículo 72 se establece el concepto de alcance y de malversación de caudales, disponiendo que el primero consiste en el saldo deudor injustificado de una cuenta o la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que debe rendir las personas que manejan caudales o efectos públicos. Adicionalmente se debe destacar que el procedimiento de cancelación de fianzas se puede transformar en un

expediente contencioso cuando se opongan el Ministerio Fiscal; el Letrado del Estado o cualquiera de los activamente legitimados para el ejercicio de pretensiones de responsabilidad contable.

Las causales de terminación de los procedimientos jurisdiccionales que se adelantan ante el Tribunal de Cuentas se consagraron en los artículos 78 y 79 indican cuando procede el sobreseimiento. Los recursos que proceden contra los autos y providencias de los órganos de la jurisdicción contable son el de apelación contra las sentencias pronunciadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia, mientras que el recurso de casación corresponde exclusivamente a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

La ejecución de las sentencias se reguló en los artículos 85 a 88 estableciendo que en caso de que no se hubiese podido obtener el total reintegro de las responsabilidades decretadas se practicasen las diligencias necesarias para averiguar y descubrir los bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas; si estas diligencias no hubieren dado resultado se declarara la insolvencia de los responsables directos y se procederá contra los subsidiarios. Es de advertir, que la insolvencia se declara sin perjuicio de poder hacer efectivas las responsabilidades contables cuando viniere mejor fortuna.

En la disposición adicional tercera se estableció un término de cinco (5) años para la prescripción de la responsabilidad contable; no obstante, las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, prescribirán por el transcurso de tres (3) años contados desde la fecha determinación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia quedó en firme.

Las principales características de esta función es su naturaleza estrictamente jurisdiccional, que hace parte de la justicia contenciosa administrativa, por tanto, es rogada, requiriendo para su impulso demanda de parte – la entidad pública perjudicada-; del

Ministerio Fiscal o del Letrado del Estado. También es notable el hecho de que la competencia para conocer de la responsabilidad contable que surge de hechos constitutivos de delito es exclusiva de la jurisdicción contable, a diferencia del sistema Colombiano que por un hecho constitutivo de un delito y a su vez de daño al patrimonio público, se deben iniciar dos procesos: uno por la parte penal y otro de responsabilidad fiscal, pues estos dos procesos son autónomo e independientes y sus objetivos son distintos.

1.2.4.3 El órgano constitucional habilitado para realizar control contable.

Cuando se analizó el contenido del artículo 136 de la Constitución Española y la Ley Orgánica 2 de 1982 se precisaron los aspectos atinentes a la organización y competencia del Tribunal de Cuentas que allí se regularon; por lo tanto, en este aparte se hará alusión a las adiciones o modificaciones que sobre dichos aspectos introdujo la Ley Funcional 7 de 1988.

Adicional a las funciones contempladas en el artículo 21 de la Ley Orgánica, al Pleno se le otorgaron, entre otras, las siguientes atribuciones: i) aprobar el programa de fiscalizaciones de cada año y elevarlo a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las fiscalizaciones que éste deba realizar a iniciativa de las Cortes Generales y, en su ámbito, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, según el artículo 45⁴⁹ de la Ley Orgánica 2 de 1982; ii) acordar el inicio de los procedimientos de fiscalización de los distintos subsectores del sector público previstos en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2 de 1982, y, en su caso, de las entidades singulares que forman parte de ellos, tomar conocimiento de su desarrollo e incidencias, así como de la situación del examen y comprobación de cuentas en los distintos departamentos en que se estructure la sección de fiscalización y de la que mantengan los procedimientos

⁴⁹ Artículo 45. Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites. La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas.

jurisdiccionales en la sección de enjuiciamiento; iii) aprobar las memorias o informes, mociones o notas a que puedan dar lugar los procedimientos de fiscalización, así como las medidas a proponer, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, y elevar unas y otras a las Cortes Generales, además en lo que les afecte, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y a los Plenos de las Corporaciones Locales; iv) avocar el conocimiento de cuestiones sobre responsabilidad contable exigida con arreglo a normas específicas en vía administrativa y trasladarlas a la sección de enjuiciamiento; y v) establecer delegaciones del Tribunal para la instrucción de las diligencias previas a la exigencia de responsabilidades en vía jurisdiccional en aquellos servicios u organismos cuya importancia o complejidad lo aconsejen.

Las funciones antes enumeradas denotan la clara dependencia que, en la legislación Española, existe entre el Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales, tanto así que el programa de fiscalización anual, las memorias que puedan dar lugar a los procedimientos de fiscalización y las medidas a proponer para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público son sometidas a consideración de las Cortes Generales. Por otra parte, el hecho de que el Tribunal de Cuentas pueda proponer medidas para mejorar la gestión económico-financiera del sector público comporta una clara intervención por parte del organismo de control fiscal en la gestión de la administración.

La Sección de Fiscalización y sus funciones se regularon en los artículos 8 a 10 de la Ley 7 de 1988, disponiendo que ésta se integrará por su Presidente y por los Consejeros que tengan a su cargo los departamentos sectoriales y territoriales, los primeros se acomodarán a las grandes áreas de la actividad económico-financiera del sector público, mientras que los segundos realizan la fiscalización de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. A esta sección le corresponde, además de las

funciones señaladas en la Ley Orgánica 2 de 1982 examinar los procedimientos fiscalizadores tramitados en los distintos departamentos sectoriales y territoriales.

La integración y las funciones de la Sección de Enjuiciamiento se establecieron en los artículos 11 y 12 de la Ley 7 de 1988, preceptuando que estará compuesta por su Presidente y los Consejeros de Cuentas a quienes, como órganos de primera instancia o adscritos a la Sala o Salas del Tribunal, corresponde conocer de los procedimientos jurisdiccionales.

Ahora bien, como el artículo 25 de la Ley Orgánica 2 de 1982 estableció las funciones de los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, el artículo 13 de la Ley 7 de 1988 determinó las funciones de los Consejeros de Cuentas titulares de los departamentos sectoriales y territoriales de la sección de fiscalización asignándoles competencia, entre otras cosas, para representar al departamento ante los restantes órganos del Tribunal e impulsar, dirigir, distribuir, coordinar e inspeccionar el trabajo en el departamento.

Otro de los órganos del Tribunal de Cuentas es la Fiscalía, a la cual se le asignaron las siguientes funciones: i) consignar su dictamen escrito en las cuentas generales y en las memorias, mociones y notas del Tribunal, en orden a las responsabilidades contables que de ellas puedan resultar; ii) ser oído en los procedimientos de fiscalización del Tribunal antes de su aprobación definitiva y solicitar la práctica de las diligencias que estime convenientes en orden a la depuración de las responsabilidades contables que de aquéllos puedan resultar; iii) tomar conocimiento de todos los procedimientos fiscalizadores y jurisdiccionales que se sigan en el Tribunal a efectos de esclarecer las posibles responsabilidades contables que de ellos puedan derivarse; y iv) ejercitar la acción de responsabilidad contable y deducir las pretensiones de esta naturaleza en los juicios de cuentas y procedimientos de reintegro por alcance –artículo 16-.

Como corolario de lo anterior, se tiene que el Tribunal de Cuentas está subdividido para el ejercicio de sus funciones, de acuerdo a los sectores del poder público y a las Comunidades Autónomas existentes; por tanto, es un sistema centralizado y desconcentrado, tal como sucede en Colombia, donde la Contraloría General es centralizada y desconcentrada, mientras que las Contralorías Territoriales – departamentales, distritales y municipales- son descentralizadas. Otra diferencia la constituye el Fiscal del Tribunal de Cuentas, en razón a la naturaleza estrictamente jurisdiccional del proceso de responsabilidad contable, pues en Colombia el proceso de responsabilidad fiscal es eminentemente administrativo.

1.2.4.4 Las decisiones del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y del Tribunal de Cuentas.

Se precisó que en España algunas decisiones del Tribunal de Cuentas son objeto de los recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo; por tanto, en relación con la jurisdicción contable pueden existir providencias del Tribunal de Cuentas, del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. En consecuencia, en este aparte se hará alusión al contenido de las principales decisiones de fondo proferidas por estos Altos Tribunales que son trascendentes en materia de responsabilidad contable o fiscal y que tiene que ver con las atribuciones del Tribunal de Cuentas, así:

Entre las decisiones relevantes del Tribunal Constitucional se tiene la relacionada con la función jurisdiccional, exclusiva del Tribunal de Cuentas, no predicable de los órganos de control externo de las comunidades autónomas; es así, como el Tribunal Constitucional, en la sentencia 187 del 17 de octubre de 1988 sostuvo, que la distinta naturaleza de las funciones fiscalizadora y de enjuiciamiento explica, que la Ley Orgánica 2 de 1982 califique al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador y lo considere, en cuanto a su

función de enjuiciamiento contable, único en su orden, abarcando en su jurisdicción todo el territorio nacional; por ende, los órganos fiscalizadores de cuentas de las Comunidades Autónomas no pueden realizar actividad jurisdiccional. Esta posición fue reiterada por el mismo Tribunal Constitucional en la sentencia 18 del 31 de enero de 1991, en la que señaló *“el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable”*.

En España, el carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento que cumple el Tribunal de Cuentas es ampliamente reconocida, tanto así que el Tribunal de Cuentas puede exigir la responsabilidad contable, con independencia de la acción penal, en aquellos casos en que la conducta comporte un hecho delictuoso. Entre las decisiones del Tribunal Constitucional en este sentido se encuentran las Sentencias STC-215 del 18 de septiembre de 2000 y STC-126 de 18 de julio de 2011, en la primera de ellas se puntualizó que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, cuando actúa en el ejercicio de su función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil, que implica el adelantamiento de un verdadero proceso, argumento para el efecto:

Ha de entenderse, pues, que con la expresa mención a la “jurisdicción” del Tribunal de Cuentas en el art. 136.2 CE el constituyente ha querido que dicha institución, cuando actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, lo que supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil (ATC 371/1993, de 16 de diciembre, FJ 1), quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso. Esto es, las derivadas del art. 24 CE así como de otros preceptos constitucionales, entre ellas las de independencia e inamovilidad de quienes ejercen la función jurisdiccional, como expresamente establece el art. 136.3

CE respecto a los miembros del órgano aquí considerado. De suerte que el ejercicio de la función jurisdiccional de enjuiciamiento contable por el Tribunal de Cuentas no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues es la propia Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano. (...)

Por lo que se refiere a la función misma, se significa que la actividad desarrollada por la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas “consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial, regulado en el Capítulo Tercero del Título V y desarrollado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso. Por otra parte, sus resoluciones, en los casos y en la forma que determina su Ley de Funcionamiento, son susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo (art. 49) y, si bien la Ley de Procedimiento Administrativo resulta supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores (Disposición final segunda, 1), para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales se aplica supletoriamente la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal (Disposición final segunda, 2).

Adicionalmente, en la sentencia STC-126 del 18 de julio 2011 , el Tribunal Constitucional analizó la competencia exclusiva de la jurisdicción contable para juzgar la

responsabilidad civil surgida de hechos delictivos que son consecuencia de conductas del agente encargado del manejo de caudales públicos, sosteniendo:

De igual modo, la propia jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, a través de las Sentencias dictadas por su Sala de Justicia, ha considerado que cuando los hechos delictivos son consecuencia de una conducta del agente, culpable o antijurídica que, desprendiéndose de las cuentas y realizada por el que está encargado del manejo de caudales o efectos públicos, produce un perjuicio en éstos, es la jurisdicción contable a la que con carácter exclusivo le compete conocer de la responsabilidad civil surgida de tales delitos, que no es otra que la contable, por consiguiente, en estos casos si los Jueces o Tribunales penales dictan Sentencias declarando no sólo la responsabilidad criminal sino también la civil derivada del delito, actúan con notable exceso de jurisdicción y en un ámbito de competencia que no les es propio, y si las Sentencias adquieren firmeza, no se produce ante la jurisdicción contable el efecto de cosa juzgada material.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas se ha pronunciado sobre la distinción entre la función fiscalizadora y de enjuiciamiento, en la sentencia 11 del 3 de julio de 1998, al afirmar que:

Así, mientras que en el ejercicio de la función fiscalizadora que compete al Pleno de este Tribunal (art. 21 LOTCu) se desarrolla una actividad técnica previa a la función política de las Cortes en la que se informa al Órgano Parlamentario acerca de la adecuación de la actividad económica financiera de los entes que integran el sector público (art. 4 LOTCu) a los principios que informan en nuestro Ordenamiento la ejecución del gasto público, es

decir, la legalidad, la eficiencia y la economía (art. 31.2 CE, en relación con el art. 9.1 de la LOTCu) o, si se prefiere, a los que integran la llamada «buena gestión financiera»; la función del enjuiciamiento contable, en palabras de nuestro Tribunal Constitucional en el Auto de 29 de octubre de 1996 y Sentencia 187/88 de 17 de octubre, «es una actividad de naturaleza jurisdiccional», consistente en juzgar y ejecutar lo juzgado en materia contable. No tiene, pues, la función fiscalizadora como finalidad natural, el desembocar en el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que se agota en la labor de informe a las Cortes Generales o, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a los Plenos de las Entidades Locales, aunque desde luego ello no obsta para que si de la investigación que requiere la fiscalización se detecten hechos indiciariamente constitutivos de responsabilidad contable, la Ley articule una fase procedimental –actuaciones previas del art. 45 y 47 LFTCu- para enlazar el ejercicio de ambas funciones y trasladar tales hechos al conocimiento de los órganos del Tribunal a los que la Ley encomienda la función jurisdiccional contable. Sólo ante ellos –los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento y la Sala de Justicia (arts. 24 y 25 de la LOTCu, en relación con los arts. 52, 53 y 54 de la LFTCu)- podrán ejercitarse pretensiones de responsabilidad contable (art. 59 de la LFTCu), -cuyo soporte necesario vendrá dado por las llamadas actuaciones previas a las que se refieren los arts. 45 y 47 de la Ley 7/1988- las cuales, debidamente alegadas y probadas en el seno del proceso contable, serán objeto de pronunciamiento por parte de los órganos jurisdiccionales contables.

Con ello se pretende afirmar que las conclusiones que obran en los informes de fiscalización que emite el Pleno de este Tribunal no son, en ningún caso, pronunciamientos de responsabilidad alguna contra persona o entidad determinada. Por ello, si de la fiscalización se advierte alguna irregularidad que pudiera ser constitutiva de responsabilidad contable, es preciso formar la pieza separada pero también y es lo fundamental, ejercer la pretensión en el seno del proceso contable y solo así podrá llegarse a un pronunciamiento estimatorio o desestimatorio de resarcimiento contable.

En relación con la responsabilidad contable se destacan las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas –SJTCU-, de 18 de abril de 1986 y 9 de septiembre de 1987 en las que se precisan los siguientes requisitos: i) acción u omisión atribuible a quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos; ii) vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate; iii) que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir los gestores de caudales públicos; iv) dolo, culpa o negligencia graves; v) menoscabo efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos y evaluable económicamente; y vi) relación de causalidad.

El Tribunal Supremo en la Sentencia STS 1376 de 2012 analizó ampliamente lo relacionado con el cuentadante y gestor de fondos públicos manifestando:

El ámbito subjetivo de los posibles responsables contables se define en el art. 2 de la Ley Orgánica 2/1982, según el cual, corresponde al Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran aquellos que tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos. Asimismo, el art. 38.1 de dicha Ley establece que quien por acción u

omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados, y el art. 15 señala que el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos refiriéndose, también, el art. 49.1 de la Ley 7/1988 a quienes tengan a su cargo el manejo de dichos caudales o efectos.

Una interpretación integradora de tales preceptos lleva a entender que la responsabilidad contable está siempre vinculada al manejo de caudales o efectos públicos. Los arts. 15 y 38 de dicha Ley Orgánica hacen girar la responsabilidad contable en torno a los conceptos de caudales públicos o efectos públicos.

Así en la medida que se hayan originado daños a los fondos públicos se abre la posibilidad de declarar responsabilidades contables siempre que concurren el resto de requisitos establecidos en la Ley.

Por otra parte, cabe resaltar que 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 encargadas de la recaudación, custodia, manejo o utilización de los caudales o efectos públicos.

Definido así el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, la participación en la actividad económico financiera de un ente público hace a la persona, sea o no funcionario público, susceptible de ser sujeto de responsabilidades contables, pues la responsabilidad contable deriva no de la forma de personificación, sino del menoscabo de los caudales públicos.

Hay que poner énfasis en que la responsabilidad contable surge, en todo caso, en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de fondos públicos teniendo aquella dos actos o momentos de vital trascendencia, a saber, el cargo o entrega de los fondos, y la data, descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca la data, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados de su inversión, o bien sea bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas o entrega de las cantidades recibidas en interés de un tercero. Acreditado un cargo y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, lo que denominamos un alcance de fondos.

Resulta, pues, obligado concluir que sólo pueden ser sujeto de responsabilidad contable aquéllos que tengan la condición de gestores de fondos públicos, sin perjuicio del supuesto especial de los perceptores de subvenciones u otras ayudas del sector público.

Si se sostuviese la tesis contraria de que la extensión subjetiva de la responsabilidad contable alcanza a cualquier persona, entonces la responsabilidad contable incluiría, en términos generales, la responsabilidad civil de terceros frente a la Administración Pública, con la consiguiente invasión en la esfera de competencias de otros órdenes jurisdiccionales. Pero es que, además, dicha tesis aparece corroborada por el art. 39 y siguientes de la propia Ley, en cuanto recogen, como circunstancias modificativas de la responsabilidad contable, conductas típicas de quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos; así, las alusiones a la obediencia

debida –art. 39.1-, al retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos –art. 39.2-, a la falta de medios –art. 40-.

A mayor abundamiento, el art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento atribuye a la jurisdicción contable el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan contra “todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”, debiendo comprenderse en dicho concepto tanto los funcionarios como los que no ostenten tal condición, sean o no cuentadantes, y ello porque el término cuentadante es un concepto jurídico determinado que corresponde no sólo a los funcionarios encargados de la gestión de ingresos y gastos de la Administración del Estado, y a los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos o Sociedades del Estado, sino también a los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, y a los perceptores de subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sean personas o entidades públicas o privadas.

Como ha dicho este Tribunal Supremo, la responsabilidad contable no se identifica, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes, sin estar vinculados al servicio de la misma o estándolo pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. En estos casos, no se estará ante supuesto alguno de responsabilidad contable, sino ante una situación de “responsabilidad civil frente a la Administración pública”, para

cuya determinación ésta, a falta de un precepto legal que la habilite, habrá de acudir a la Jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho (sentencia de 7 de junio de 1999).

El anterior recorrido jurisprudencial permite evidenciar que en España la jurisdicción se ha ocupado principalmente de distinguir con claridad las funciones de fiscalización y enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas; de precisar el concepto de responsabilidad contable y de gestor de fondos públicos. Ello a diferencia de nuestra jurisprudencia que, por obvias razones, no ha tenido que ocuparse de diferenciar entre estas funciones, ni se ha ocupado de estudiar el concepto de gestor fiscal, pues la línea jurisprudencial se ha limitado a determinar la autonomía de la Contraloría General de la República respecto de la Auditoría General de la República y los sujetos sobre los cuales recae la vigilancia fiscal.

CAPITULO II

2. Ventajas y desaciertos del sistema de control fiscal colombiano frente al sistema de vigilancia fiscal en España.

Una vez realizado el recorrido por el régimen de control fiscal colombiano y español procederemos a cotejarlo, de manera directa, con el ánimo de establecer sus bondades y desventajas para proceder, en el capítulo tercero, a establecer cual de estos modelos y/o sistemas fiscales, atendiendo los principios y reglas que gobiernan la gestión pública, resulta eficiente y eficaz en la consecución de los cometidos de la administración pública.

2.1 El control fiscal colombiano

El análisis en relación con las bondades y aspectos críticos del control fiscal Colombiano se efectuará soportado en la legislación que lo regula y en su efectividad. No sin

antes destacar que a diferencia de la Española, nuestra Carta Política, que algunos han calificado de extensa y reglamentarista, consagra al detalle el modelo de control fiscal estatal.

2.1.1 Bondades.

Como se ha explicado en este trabajo el sistema de control fiscal de Colombia ha presentado importantes avances, uno de estos es la constitucionalización del ejercicio del control fiscal, al ser regulado y definido en el artículo 267 de la Carta Política, el cual reza que: “el control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación”, por ende sus actuaciones son vinculantes y le genera al ejercicio de este control una autonomía e independencia, que se traduce en que no se reduce a una mera fuente política sino que se trata de una fuente jurídica, de ahí que el Contralor General tenga la potestad, bajo el principio de verdad sabida y buena fe guardada, de suspender de manera inmediata a los servidores públicos a quienes se les haya iniciado una investigación fiscal por presunto daño al patrimonio –artículo 268, numeral 8- . Adicional a esto, las modificaciones al control fiscal deberán hacerse a través de acto legislativo, referendo o asamblea constituyente –artículos 375, 376 y 377 de la C.P.-.

La vigilancia de la gestión fiscal la estableció el Constituyente fundado en el modelo de control fiscal posterior y selectivo conforme a los procedimientos, sistemas y principios contenidos en las Leyes 42 de 1993, 610 de 2000 y 1474 de 2011, normatividades que regulan el proceso auditor como el proceso de responsabilidad fiscal, situación que facilita tanto al operador administrativo- contralorías-, como a los gestores fiscales y a los sujetos pasivos de aquel, el ejercicio de la función fiscalizadora, pues se debe observar el principio de legalidad, respetar y garantizar el debido proceso, el derecho de defensa y las demás garantías fundamentales, con lo cual resulta el control fiscal vinculante y dinámico.

En relación al control fiscal posterior y selectivo, se debe destacar que el Constituyente estimó necesario erradicar el control previo, que en nuestro país se caracterizaba por ser un análisis numérico legal del gasto público, donde además tenía participación directa la Contraloría, calificándose como una coadministración por parte del ente de control. En consecuencia, al introducirse un control posterior, que se realiza una vez se hayan ejecutado las distintas operaciones, actividades y procesos que serán objeto de control, desaparece esta forma de control previo, que generaba un ambiente de corrupción por parte de las Contralorías, tanto así que varios contralores terminaron en la cárcel, por ejemplo Rodolfo González García. Así mismo, este control posterior resulta preventivo, en aquellos casos donde se ha presentado una mala gestión y el órgano de control fiscal lo ha determinado, pues hacía el futuro se constituye en una herramienta para detectar en el mapa de riesgos la situación que conllevó al hallazgo.

Al ser selectivo, no se revisan todas y cada una de las actuaciones administrativas adelantadas en la gestión fiscal, sino que se utiliza la técnica de muestreo, examinando solamente un grupo representativo de operaciones, cuentas u otros procesos relacionados con el gasto público que, a juicio de las Contralorías sean suficientes para extraer conclusiones sobre los asuntos atinentes al control fiscal, lo que le imprime transparencia al proceso auditor y resulta ser eficiente, eficaz y económico.

El modelo de control fiscal contenido en la Carta Política y desarrollado en las leyes referidas, avanzó en su concepción y cobertura, en razón, a que incluye un control financiero, de gestión y resultados, es decir, se estudian y evalúan los aspectos de la hacienda pública, bienes y gasto público; la forma y procedimientos de ejecutar las actividades; y el efecto de esas actuaciones, por ende es un control integral al dar cuenta de la realidad de una gestión fiscal; y al estar fundado en los principios de eficiencia, economía, equidad y valoración de

costos ambientales –artículo 267, inciso 3 C.P.-, lo hace un control técnico, vanguardista y le imprime el dinamismo requerido hoy, en la administración pública de un estado moderno.

La valoración de los costos ambientales es un tema que hasta hace poco había sido ignorado por países como el nuestro, contrario a lo que sucede en países Europeos, tales como España, donde este tema ya se encuentra reglamentado. En efecto, el 4 de abril de 2002, se publicó en el Boletín Oficial Español la Resolución 6389⁵⁰ del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobando normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, donde se planteó:

Dadas las repercusiones financieras que esta situación tiene en las entidades, es indudable que la contabilidad, como disciplina que se encarga de transmitir a través de las cuentas anuales información económica a terceros ajenos al sujeto contable, debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera; de hecho existe una creciente demanda de dicha información por múltiples y diversos usuarios: Sector Financiero, principalmente empresas de seguros y crediticias, Administración Pública, Inversores, Clientes, Proveedores, Trabajadores [...].

El Constituyente al otorgarle la autonomía administrativa y presupuestal al órgano de control fiscal fortalece sus decisiones e imprime transparencia a las actuaciones que realice en el ejercicio del control fiscal, de manera que su labor no se ve limitada o restringida respecto de los sujetos de control, las ramas del poder público y los órganos autónomos que ha definido la Constitución.

⁵⁰ Boletín Oficial de España N° 81 del 4 de Abril de 2002, páginas 12831 a 12834 – Resolución 6389 del 25 de Marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El legislador a través del Estatuto Anticorrupción, generó una innovación en el control fiscal, al prever la armonización de éste con el control político, ya que proscribió la remisión de los informes de auditoría de trascendencia a las Corporaciones Públicas, para que éstas a partir de tales insumos realice un control real y efectivo a las actuaciones de los servidores públicos y a las entidades que le ejercen control político. Se debe aclarar que esta remisión ya venía ocurriendo antes de la vigencia de la Ley 1474 de 2011, pues muchas contralorías dentro de sus procedimientos habían establecido tal colaboración, verbigracia, la Contraloría de Bogotá, D.C. Así mismo, con tal fin de cooperación, esta ley, en su artículo 128, creó la Unidad de Apoyo Legislativo en la Contraloría General de la República, a quien se le confirió el encargo de asistencia técnica a las plenarias, las comisiones constitucionales y legales, las bancadas parlamentarias y los Senadores y Representantes a la Cámara para el ejercicio de sus funciones legislativa y de control político, mediante el suministro de información que no tenga carácter reservado, el acompañamiento en el análisis, evaluación y la elaboración de proyectos e informes especialmente en relación con su impacto y efectos fiscales y presupuestales, así como la canalización de las denuncias o quejas de origen parlamentario.

Finalmente, al concebirse por el legislador que el objeto del proceso de responsabilidad fiscal es resarcitorio, se tiene que el daño al patrimonio público como consecuencia de una mala gestión, siempre deberá ser reparado si la vigilancia de la gestión fiscal es eficaz y el proceso de responsabilidad es oportuno.

2.1.2. Aspectos críticos.

En primer término, en relación con la atribución prevista en el inciso final del artículo 268 de la Carta Política, según la cual al Contralor General de la República le corresponde presentar a la Cámara de Representantes la Cuenta General de Presupuesto y del Tesoro y

certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General, considero que esta atribución no ha dado lugar, desde la vigencia de la Constitución de 1991, al ejercicio del control político, de ahí que resulta bastante cuestionable su eficacia.

Otra falencia de nuestro sistema de vigilancia fiscal tiene que ver con la falta de independencia de los titulares del control fiscal respecto de sus electores, pues está demostrado que en las Contralorías del país existe injerencia no sólo burocrática sino que también hay incidencia en las decisiones de dichos organismos de control fiscal, al tener que la elección del Contralor General proviene eminentemente de un órgano político, como es el Congreso de la República, lo que replica en las entidades territoriales para el Contralor Departamental en las Asambleas Departamentales y para los Controlares municipales y distritales los Concejos Municipales.

Frente al modelo de control fiscal, si bien se destaca como una bondad al ser constitucionalizado, la precisa y detallada regulación de éste, que se hace en el artículo 267 de la Carta Política, dificulta las modificaciones a dicho modelo e impide adaptarlo a las nuevas necesidades y avances de la administración pública.

El control posterior pese a que en principio es bondadoso, se constituye en factor crítico, cuando al revisar la actividad de la administración con posterioridad, ya los recursos se han perdido porque el daño se ha materializado, en consecuencia lo único procedente es iniciar el proceso de responsabilidad fiscal, en búsqueda del resarcimiento de aquel daño, sin que se pueda garantizar una reparación total, tal como lo ha sostenido la Auditoría General de la República, al indicar, respecto de la ineficiencia en la recuperación de los recursos públicos, que:

Una cifra superior a once billones de pesos por presunto daño al patrimonio público, tratan de recuperar las 63 contralorías del país a través de 15.013 procesos de responsabilidad fiscal que adelantan. Así se concluye del informe

que recoge las cifras de la rendición de la cuenta reportada por los órganos de control fiscal a la Auditoría General de la República.

De estos procesos, 4.080, que representan 5 billones novecientos treinta mil millones, son investigados por la Contraloría General de la República y 10.993, cuyo presunto daño asciende 5 billones doscientos setenta y nueve mil millones son indagados por las contralorías territoriales.

Igualmente el informe reporta que, de esos 11 billones 210 mil millones de pesos, durante el año 2012 solamente se proferieron 998 fallos con corresponsabilidad fiscal por cuantía de 176 mil cien millones de pesos, de los cuales 371 fueron proferidos por la Contraloría General por cuantía de 91 mil novecientos millones de pesos y 627 por las contralorías territoriales por cuantía de 84 mil doscientos millones de pesos. (Auditoria General de la República, 2013: 1)

Respecto del proceso auditor, encuentro como aspectos críticos los siguientes: i) la ausencia de una regulación detallada en la Ley 42 de 1993 del proceso auditor, como se hace en España en la Ley Funcional 7 de 1988, genera en la actividad auditora ineficacia; disparidad de criterios; ausencia de armonización de dicha actividad entre los órganos de control fiscal de la Nación y de las distintas entidades territoriales, pues si bien el Constituyente estableció, en el numeral primero del artículo 268 de la Carta Política, que el Contralor General de la República, por ser la persona encargada de dirigir una entidad tan técnica, debe cumplir esa función armonizadora, la cual resulta insuficiente, toda vez que aquella función de prescribir los métodos de auditoría, las formas de rendir las cuentas, los sujetos de control responsables del manejo de fondos y de bienes e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y resultados, es una actividad que resulta compleja por la

diversidad de labores y vigencias que maneja cada una de las entidades estatales objeto de control fiscal; ii) pese a que los artículos 99, 100, 101 y 102 de la Ley 42 de 1993, declarados exequibles por la Corte Constitucional⁵¹, prevén sanciones autónomas por la falta de colaboración de los gestores fiscales, no se estableció un procedimiento que pudiese garantizar el derecho de defensa y debido proceso, lo que dificulta la aplicación e imposición de las mismas; iii) el no establecer términos expresos para la culminación del proceso auditor puede dar lugar a procesos auditores bastante prolongados, cuya eficacia, celeridad y economía es altamente cuestionable, lo que hace necesario una regulación al respecto por parte de la Contraloría General de la República.; iv) al haberse implementado un modelo de control técnico, la única Contraloría que tiene la logística e informática adecuada para llevarlo a cabo es la Contraloría General de la República, pues las contralorías territoriales aun estas lejos de ese equipamiento; las únicas que se acercan a ello son las Contralorías de Bogotá y Medellín, que a pesar de su gran importancia o incidencia en el país, no cuentan con una plataforma tecnológica que le permita obtener unos resultados eficaces; v) la falta de formación, capacitación y especialización del talento humano en el manejo del sistema de control fiscal, conlleva a ineficientes resultados en las auditorías, tal como se refleja en el caso Nule, donde las irregularidades en la contratación no fueron detectadas a tiempo por la Contraloría General, en el caso de la concesión Girardot- Bogotá, sino que fueron denunciadas por un tercero; vi) pese a que la Constitución Política previó en el artículo 270 la participación ciudadana como mecanismo para vigilar la gestión pública que cumplen las diversas entidades del estado, y ésta fue regulada por el legislador en la Ley 850 de 2003, las Contralorías no han utilizado esta herramienta para ejercer una veeduría a la gestión fiscal eficiente y eficaz en compañía de los ciudadanos, a través de sus acciones y denuncias, tal como lo destaca el ex Contralor General Julio César Turbay, quien dijo al respecto:

⁵¹ Sentencias Corte Constitucional C-054 de 1997, respecto del artículo 101, y Sentencia 484 de 2000, respecto de los artículos 99, 100 y 102.

La participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública es escasa en los años de aplicación de las normas consagradas en la Constitución Nacional de 1991, y se limita a algunas veedurías de carácter esporádico, en pocas localidades. Son reducidas las entidades donde se han creado dependencias para facilitar los procesos de participación, como canalizar las denuncias de los ciudadanos y de las acciones ciudadanas, promover y estimular la participación ciudadana, apoyar el desarrollo de veedurías de la sociedad civil, concluyendo que es escaso el registro de actividades a nivel local promovidas por las contralorías departamentales o municipales. (Turbay Quintero, J. 2009: 21).

2.2. El sistema de vigilancia fiscal en España

Al igual que se procedió con el sistema de control fiscal colombiano, el análisis del régimen de control contable o fiscal español también partirá de su regulación y eficacia, advirtiendo que la Constitución Española es bastante escueta en la regulación del control fiscal, pues acertadamente su desarrollo lo dejó a cargo del órgano legislativo.

2.2.1 Bondades.

Respecto del modelo de control contable se puede afirmar que el hecho de que no se hubiese consagrado dicho modelo en el texto constitucional y, en su lugar, se hubiese previsto que una ley orgánica establecería, entre otros, las funciones del Tribunal de Cuentas permite una mayor flexibilidad para que el legislador realice los ajustes que requieran las funciones fiscalizadora y de enjuiciamiento.

A su turno, la consagración de un control fiscal permanente –artículo 2 Ley Orgánica 2 de 1982- permite lograr mayor eficacia en la función fiscalizadora. Igual ventaja se puede predicar del control previo y post, en relación con los contratos que prevé el artículo 40 de la Ley Funcional 7 de 1988.

En lo atinente al órgano fiscalizador es destacable que éste sea independiente de la administración, con funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales; pero, al mismo tiempo la dependencia del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales permite la articulación de la función fiscalizadora con el ejercicio del control político, toda vez que las memorias anuales y extraordinarias constituyen una valiosa herramienta para este control, tanto así que el programa de fiscalización anual, las memorias que puedan dar lugar a los procedimientos de fiscalización y las medidas a proponer para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público son sometidas a consideración de las Cortes Generales.

En la función fiscalizadora es destacable la consagración de la reserva de las actuaciones que se cumplen en desarrollo de esta función, prevista en el artículo 27 numeral 5 de la Ley Funcional 7 de 1988, toda vez que con ello se garantiza la seguridad en el manejo de la información y en consecuencia evitar situaciones que puedan afectar el equilibrio social y económico de las entidades y en general del país.

En lo que tiene que ver con la función de enjuiciamiento resulta altamente conveniente que la responsabilidad contable que surge de hechos constitutivos de delito sea conocida por el Tribunal de Cuentas, ello no sólo por el principio de especialidad sino como un mecanismo garantista para proteger los caudales públicos.

El hecho de que la administración pública perjudicada pueda constituirse en parte para pretender el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios causados a los caudales públicos comporta un alta efectividad para obtener la indemnización pretendida, esto porque

no sólo se trata de una actuación de ente de control fiscal si no que ésta se encuentra apoyada por la concurrencia al proceso de la entidad afectada.

Al tener el Tribunal de Cuentas la facultad de proponer medidas para mejorar la gestión económico-financiera del sector público, resulta favorable para optimizar la gestión de la administración, en razón a que este Tribunal conoce las debilidades y fortalezas en la administración de los caudales públicos, sin que ello se pueda calificar como una coadministración.

2.2.2 Aspectos críticos.

Algunos doctrinantes Españoles han cuestionado la autonomía de los órganos de control externo, al manifestar:

Para algún sector doctrinal (Alvarez Bonald) la existencia de una serie de relaciones entre los OCEs y el Parlamento (como por ejemplo la elección por este último de los miembros de los primeros, la iniciativa fiscalizadora que se reconoce a las Asambleas Legislativas, la presentación de los informes ante el Parlamento, etc, etc,...) supone la reproducción del juego de las mayorías y minorías existente en la Asamblea legislativa, lo que implica trasladar el ámbito de dependencia legislativa de la entidad fiscalizadora superior; de un lugar a otro. Si antes se ubicaba el OCE en el Gobierno, ahora se coloca en el Parlamento, lo que aparentemente da lugar a una mayor independencia, pero internamente dicha nueva adscripción no implica diferencias sustanciales, ya que el Parlamento y, en consecuencia, el órgano de control están controlados por el partido o coaliciones políticas que apoyan al Gobierno. En otras palabras, el OCE vendría a ser una

reproducción del juego de las mayorías y minorías existentes en el seno de la Asamblea lo que equivaldría el correcto desempeño de su función. (Lozano, J. 1996: 61)

En relación con la función fiscalizadora se advierte, de manera cuestionable, que en la Ley Funcional 7 de 1988 no se estableció un término para adelantar esta función, salvo el término previsto en el artículo 47 numeral 4 de la citada ley en la que se fijó un plazo de dos meses, prorrogables por otro mes con justa causa, para adelantar las diligencias que dan lugar a formar pieza separada.

Pese a que la función fiscalizadora se impulsa de oficio –artículo 45 Ley Orgánica 2 de 1982- contradictoriamente, la previsión contenida en los artículos 69 y 73 de la Ley Funcional 7 de 1988 que exige de la presentación de demanda para la continuación del proceso de enjuiciamiento resulta altamente cuestionable, pues si bien es cierto ello tiene origen en el carácter contencioso del proceso de rendición de cuentas y del proceso de reintegro por alcance, no se puede desconocer que el archivo de las diligencias, ante la ausencia de demanda, ocasiona que no se resarza el daño causado al erario.

La eficacia de la función de enjuiciamiento también ha sido cuestionada por la doctrina, verbigracia lo manifestado a continuación:

En cuanto jurisdicción que actúa principalmente sobre el soporte documental que son las cuentas, el Tribunal de Cuentas tiene limitadas sus facultades investigadoras para conocer la realidad material que existe detrás de ellas. A diferencia de lo que ocurre con la Administración Tributaria, el Tribunal de Cuentas ha de conformarse con la realidad objetiva que le presentan las cuentas, sin que pueda investigar más allá de los documentos que le presenta el Poder Ejecutivo. (Cansino Muñoz Repiso, J. 2001:107)

Sin embargo, pese a todo lo anterior y a que la Ley de Funcionamiento del propio Tribunal de Cuentas es prolija en el desarrollo de los procedimientos del enjuiciamiento que ha de impulsar el propio Tribunal, la escasa actividad jurisdiccional de este Tribunal parece estar en lo establecido en el artículo 136.2 de la Constitución. Este artículo dispone que serán las Cortes, examinado el informe anual del Tribunal, las que impulsarán en su caso el procedimiento judicial. Siguiendo el citado artículo, habría de ser el Parlamento el que a partir de las conclusiones recogidas en el informe presentado por el Tribunal de Cuentas, promoviese las acciones oportunas para la depuración de las posibles responsabilidades contables que pudieran desprenderse de las actuaciones denunciadas en el informe. De esta forma, la actuación de oficio del propio Tribunal estaría anulada o, menos rotundamente, muy limitada. (Cansino Muñoz Repiso, J. 2001:108)

La anterior crítica coincide con el cuestionamiento que se le efectuó a la función de enjuiciamiento regulada en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en el sentido que la exigencia de demanda para iniciar la acción de responsabilidad fiscal hace ineficiente el control contable, tal como sucede con la disposición constitucional comentada en el párrafo anterior, al disponer que es el Parlamento el competente para promover las acciones para depurar las posibles responsabilidades contables.

Adicionalmente, se ha cuestionado el enjuiciamiento contable por su poca efectividad, en razón a que la responsabilidad contable exige que la conducta se hubiese realizado con dolo o culpa grave, sobre ese aspecto se ha propuesto como mecanismo más efectivo el cambio de la persona que ha dado lugar a la pérdida de caudales públicos, así:

Tampoco es preciso insistir en que la responsabilidad contable es una reacción de ámbito individualizado que puede permitir la corrección de situaciones concretas y la reintegración de los fondos públicos frente a quebrantos injustificados, pero cuya capacidad de orientar la gestión se circunscribe a la represión de las conductas infractoras con un nivel de exigencia que podría calificarse de mínimo, porque de hecho se trata de acciones dolosas o gravemente negligentes. La responsabilidad contable, dejando al margen su ámbito efectivo de actuación que no es, como se ha visto, muy amplio, constituye el primer escalón de la responsabilidad, pero no es un elemento sobre el que pueda construirse el concepto de responsabilidad de una gestión pública moderna.

Por esta razón es por la que anteriormente se ha destacado la reacción prevista en el Reglamento Financiero de las Comunidades Europeas, donde lo que se establece, en definitiva, es la posibilidad de un cambio de personas sin la existencia de medidas disciplinarias. Este es uno de los posibles sentidos en los que interesa destacar el valor de la rendición de cuentas modernamente entendida. El valor de esa rendición reside en la posibilidad de que a su consecuencia se produzcan cambios que, como se acaba de ver, pueden afectar a las personas pero que, como es lógico, también pueden afectar a otros elementos de la gestión presupuestaria. Podría decirse que este tipo de reacciones es el que cierra un sistema de transparencia y responsabilidad (accountability) verdaderamente eficaz, ya que de la rendición de las cuentas se sigue la efectiva posibilidad de cambios. En esta toma de razón, en esta posibilidad de deducir efectos y consecuencias, es en el sentido en que más interesa, a mi juicio, la noción de

responsabilidad. (Noción por otra parte que enlaza muy directamente con el concepto jurídico de responsabilidad que, a la postre, no es otra cosa que estar a las consecuencias de nuestras actuaciones como individuos libres y responsables (Navas Vázquez, R. 2005:25-34).

CAPITULO III

3. Determinación del modelo y/o sistema fiscal que resulta eficiente y eficaz en la consecución de los cometidos de la administración pública.

Para establecer cual de los dos modelos y/o sistemas fiscales estudiados resulta eficiente y eficaz en la consecución de los cometidos de la administración pública, se estudiarán a continuación la eficacia y eficiencia del control fiscal en Colombia y en España.

3.1. La eficacia y eficiencia del control fiscal en Colombia

En Colombia la Constitución ha previsto un mecanismo de control a la gestión de la Contraloría General de la República y de las contralorías territoriales, ella se cumple a través de la Auditoría General de la República, órgano de orden constitucional regulado en el artículo 274 de la Carta Política, desarrollado por el Decreto 272 de 2000.

Los diversos informes de auditoría rendidos por la Auditoría General de la República en relación con la gestión de la Contraloría General y las contralorías territoriales son coincidentes en la ineficacia e ineficiencia de los órganos de control fiscal de nuestro país, a título de ilustración se transcribirán algunos apartes de las declaraciones del Auditor General respecto de la imposibilidad de recuperar grandes sumas de dinero correspondientes a detrimento patrimonial determinado a través de los procesos de responsabilidad fiscal – escriturales-, contenido en la Ley 610 de 2000, que están próximos a prescribir, así:

De los más de 764 mil millones de pesos que tienen las contralorías territoriales en procesos de jurisdicción coactiva o en títulos ejecutivos para recaudar, sólo pudieron recuperar el año pasado 52.280 millones de pesos, de los cuales 33 mil millones fueron gestión de la Contraloría General de la República.

Para el Auditor General de la República, Jaime Ardila Barrera, las cifras demuestran el gran reto que tiene el control fiscal en recuperar en forma oportuna, eficiente y eficaz millonarios recursos.

El control fiscal debe actuar en tiempo real, en forma oportuna eso es lo que quiere la ciudadanía y no podemos estar a espaldas de esa realidad, es por ello que hacemos un llamado para que las contralorías adecuen, a través de la oralidad, sus procesos de responsabilidad fiscal.

Actualmente las 63 contralorías del país estudian procesos de responsabilidad fiscal por presunto detrimento, por un valor de 6.4 billones de pesos, de los cuales 3.3 billones pertenecen a la Contraloría General.

Actualmente hay en riesgo 623 mil millones de pesos en procesos que se encuentran a punto de prescribir.⁵²

Igualmente, la implementación del proceso verbal para el procedimiento de responsabilidad fiscal, contenido en la Ley 1474 de 2011, que tiene como finalidad primordial atacar la corrupción, no ha presentado unos resultados eficaces en el resarcimiento al patrimonio del Estado, lo que a activado las alertas por parte de la

⁵² Auditoria General de la República. Noticia. 6.4 billones de pesos en procesos de responsabilidad fiscal 3.4 billones pertenecen a la CGR. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=frontpage&limitstart=20

Auditoría General de la República, produciendo para el efecto el documento denominado “Análisis del impacto que ha tenido la adopción de la oralidad en las contralorías territoriales en el año 2012”, donde se destaca:

¿En qué porcentaje se aplicó la oralidad en los procesos de responsabilidad fiscal de las Contralorías territoriales en el año 2012?

Como se observa en la tabla anterior, según las respuestas de los entes consultados, en la vigencia 2012 las Contralorías del país tuvieron 10.220 procesos de responsabilidad fiscal en curso, de los cuales el 99.40% que corresponde a 10.158 procesos, se encuentra bajo el trámite ordinario contemplado en la Ley 610 de 2000, y apenas el 0.6% que corresponde a 61 procesos, se encuentra bajo el procedimiento verbal establecido en la Ley 1474 de 2011.

Igualmente se observa se que profirieron 162 fallos en el año 2012, que corresponden a un promedio del 1.58% de los procesos gestionados en la vigencia. Y, respecto del recaudo encontramos un reporte de \$90.880.179 de las Contralorías que reportaron dicha información.

Es evidente que a pesar de encontrarse ambos sistemas, tanto el ordinario de la Ley 610 de 2000 como el verbal contenido en la Ley 1474 de 2011, vigentes para implementarse por las Contralorías territoriales a partir del 1 de enero del año 2012, la discrecionalidad de dichos entes contemplada en la Ley 1474 de 2011, ha sido la de optar por tramitar los procesos en su mayoría a la luz del procedimiento ordinario en la Ley 610 de 2000. Esto bien sea por incapacidad en términos de recursos económicos, técnicos, tecnológicos, académicos o humanos, o por deficiencias en los hallazgos, lo cual no permite configurar los elementos fundamentales para iniciar o

adecuar un proceso al trámite verbal e inevitablemente constituye un obstáculo sustancial al momento de decidir el aspecto procedimental de un asunto determinado. (Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico. 2012:20).

¿Cuántos fallos se profirieron?

De los procesos verbales de responsabilidad fiscal, es evidente que mediante este procedimiento solo se han producido dos fallos con responsabilidad fiscal, más exactamente en la Contraloría de Antioquia, lo cual indica que, pese a no ser un promedio satisfactorio frente al universo de procesos en curso, al menos constituye un antecedente de procesos verbales fallados con un tiempo menor a un año, lo cual podría evolucionar en términos de celeridad, a partir de la técnica y la experiencia adquirida con la práctica. (Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico. 2012:21)

De otro lado, la ineficiencia de las contralorías de las entidades territoriales y los altos costos que para el Estado representa su funcionamiento ha sido puesto en evidencia desde hace años, tanto así que varias de las contralorías de las entidades territoriales fueron suprimidas, sin que ello comportase un desconocimiento del principio constitucional de la autonomía de las entidades territoriales. Sobre el particular se sostuvo:

Siguiendo estos parámetros, en el campo del control fiscal se determinó que existiría una descentralización (...). La clara visión del constituyente de 1991 fue desdibujándose poco a poco, pues al tiempo que se eliminó un importante número de contralorías municipales, se amplió el nivel descongestionado de la Contraloría General de la Nación, hasta proponerse

la eliminación total de las contralorías territoriales a través de la Ley 796 de 2003 por la cual se convocó a un referendo. Esta transformación se facilitó debido a deficientes manejos del presupuesto por parte de las propias contralorías territoriales y a la ineficiencia en el ejercicio de sus funciones.

Según el informe del auditor general de la República en el año 2001, las contralorías territoriales, tomadas en su conjunto, gastaron \$39.000 millones más de lo que tenían aprobado en sus presupuestos⁵³.

(...)

El Decreto 1144 de 1999, corregido mediante Decreto 1214 de 1999, determinó que la Contraloría General de la República, originalmente creada para vigilar la gestión de los fondos nacionales y sólo por excepción la de las entidades territoriales, tendría un importante nivel llamado de descongestión, con el cual se crearon oficinas en todo el país. Además, como consecuencia de la aplicación de la Ley 617 de 2000, por la cual se dictaron normas tendientes a fortalecer la descentralización, y para la racionalización del gasto público nacional, de las 177 contralorías territoriales existentes se eliminó un importante número, quedando solamente 67: 31 contralorías municipales, 4 distritales y 32 departamentales.

El informe de la Auditoría General de la República sobre las contralorías territoriales y el ajuste fiscal señaló que gran parte de estos entes territoriales habían incurrido en malos manejos de sus presupuestos de la siguiente manera:

⁵³ Informe de Gestión del Auditor General de la República para el año 2001-2002, Bogotá, 2002, pág. 15.

Se pudo constatar que el presupuesto asignado a las contralorías territoriales y ejecutado por ellas, ha excedido, en el año 2001, el monto máximo establecido por la Ley 617 de 2000.

En efecto, tomadas en su conjunto, las contralorías territoriales gastaron alrededor de \$38.941 millones más en el año 2001 de lo que les está permitido y el incumplimiento se produjo en un 64% del total de estas instituciones de control fiscal territorial. No obstante, si tomamos sólo el presupuesto inicial asignado a las contralorías territoriales en el año 2002, que fue alrededor de \$159.146 millones, no se compadece con el ritmo de ajuste ordenado y de nuevo se presenta exceso de gasto en el presente año, cuestión que debe evitarse de tajo para el año 2003. Pues, de continuar esta tendencia, el desahorro que se habrá de producir para los fiscos de los departamentos, distritos y municipios, por otorgar sumas por encima de lo permitido por la ley a las contralorías territoriales, llegaría a más de \$80.000 millones en el año 2003»⁵⁴ (Ochoa Díaz, H. 2003).

La hipótesis anteriormente planteada fue corregida por el legislador a través de la Ley 617 de 2000, por medio de la cual se racionalizó el gasto nacional, fijando límites a los gastos de funcionamiento dependiendo de la categoría a la cual pertenezcan las entidades territoriales y dotó a éstas de un instrumento jurídico financiero con objetivos de recuperación fiscal y de racionalización de gasto.

De igual manera, esta ineficiencia la ha destacado la Contraloría General de la República, al estudiar el modelo de control fiscal colombiano, en vigencia de la Constitución Política de 1991, teniendo en cuenta varias razones, al señalar que:

⁵⁴ Informe de Gestión del Auditor General de la República para el año 2001-2002, Bogotá, 2002.

En este contexto el Modelo de Control Fiscal Territorio establecido por la Constitución Nacional de 1991, ha sido cuestionado por instancias como la Auditoría General de la República y el Congreso de la República, señalando que se han presentado deficiencias que afectan la realización de un control técnico, legal, eficaz, lo que origina que los controles que tornen ineficaces, laxos, palaciegos, permisivos o cortesanos, debilitando la credibilidad de estos entes estatales.

Luego de más de 180 años de operación del Sistema de Control Fiscal organizado en la Constitución de 1991, se perciben frustraciones en los resultados obtenidos, encontrando entre sus principales debilidades: una baja calidad en el control fiscal; es muy deficiente el control de gestión de las entidades del Estado. Esto se ha venido desdibujando, y se vio reflejado en la Ley 796 de 2003 por medio de la cual se convoca un referendo en el que se propone la eliminación total de las contralorías territoriales. De otro lado, como consecuencia de la aplicación de la Ley 617 de 2000, por medio de la cual se dictaron normas tendientes a fortalecer la descentralización y para la racionalización del gasto público nacional, redujo las contralorías territoriales de 177 a 67. La falta de formación y especialización del talento humano dentro del sistema de control fiscal del país, condujo a que los servidores públicos de estos entes de control no posean conocimientos sólidos sobre la materia a evaluar que les permitan conocer a plenitud los procesos y la diversidad y complejidad de las entidades que les corresponde vigilar. No existe un sistema de carrera administrativa independiente para el control fiscal territorial; la participación ciudadana en la vigilancia de la

gestión pública es escasa en los años de aplicación de las normas consagradas en la Constitución Nacional, y se limita a algunas veedurías de carácter esporádico, en pocas localidades. (Turbay Quintero, J. 2009:20-21).

3.2. La eficacia y eficiencia del sistema de vigilancia contable en España

Sobre la ineficacia del Tribunal de Cuentas es pertinente hacer remisión a los siguientes datos que dan cuenta de esta figura, así:

La responsabilidad contable puede exigirse en vía jurisdiccional por el Tribunal de Cuentas o en vía administrativa mediante expediente tramitado de acuerdo con la LGP (arts. 176 y ss.) y resuelto por el Gobierno o el Ministerio de Hacienda (o el de Trabajo) según el rango del sujeto infractor. Para permitir una mejor visión de este aspecto, conviene añadir que el Tribunal de Cuentas enjuicia entre cuatrocientos cincuenta y quinientos casos de este tipo al año, de cuyo conjunto de cuantías no es fácil determinar la cifra, aunque si nos fijamos como indicio en los asuntos sentenciados por la Sala de Justicia, que es el tribunal de apelación, se puede señalar que esta sala puso 62 sentencias en los tres últimos años (2002 a 2004), de las que un 30 por 100 (19) corresponde al ramo de Correos, por una cuantía total de 15 millones de € aproximadamente. No hay mucha información sobre los expedientes administrativos de responsabilidad contable, aunque oficiosamente nos consta que en la Administración del Estado no ha habido ninguno, al menos con posterioridad al año 2000, de forma que sólo ha sido posible obtener noticias de un caso en esos últimos años, el cual también llegó en recurso a la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas; no hay

constancia tampoco de ninguno, por ejemplo, en la administración autonómica de Andalucía, lo que no es aventurado extender a las demás CC.AA. (Navas Vásquez, R. 2005: 25-34).

Otro artículo ilustrativo de la ineficacia del control fiscal en España es el siguiente:

Lo cierto es que el control “ex post”, ejercido por el Tribunal de Cuentas, adolece hoy en día, no de falta de rigor, sino de una verdadera efectividad ejecutiva y coercitiva. Aun cuando en la entrevista publicada el pasado 18 de Diciembre en el diario El País al presidente del Tribunal de Cuentas, D. Manuel Núñez Pérez, no lo mencione, probablemente es el retraso en la publicación de sus dictámenes (en el año 2011 se están publicando los informes correspondientes a los años 2006, 2007 y 2008) lo que merma en gran medida su efectividad, dado que además los organismos sujetos a control saben perfectamente que, con un poco de suerte, para cuando llegue el Tribunal de Cuentas será demasiado tarde. Si a esto añadimos que gran parte del contenido de sus informes son recomendaciones que en muchos casos no llegan a tener mayor trascendencia que su propia publicación y comunicación en la Comisión Parlamentaria, sin que en ninguna forma obligue a la administración afectada, y que la no remisión de las cuentas al Tribunal tampoco tiene mayores consecuencias prácticas, tenemos el panorama de unos gestores públicos que no se sienten especialmente condicionados por la fiscalización del Tribunal de Cuentas. La mayoría pensará que para cuando el Tribunal haga público su informe, ya no estarán al frente de las empresas públicas que ahora gestionan. Habrán cumplido

con quienes les designaron y podrán eludir fácilmente otro tipo de responsabilidades “políticas” o “patrimoniales” aunque en último término pueden acabar imputados en un procedimiento penal. Pero esa es otra historia” (Redondo, J. 2012).

De los apartes anteriores se concluye, que el modelo de control contable Español tiene varios factores que lo hacen ineficiente e ineficaz, entre ellos, su estructura y la regulación que lo hace dependiente de las Cortes Generales, esto se puede evidenciar con el resultado de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas plasmado en el Memorial anual de Cuentas en el año 2013:

Durante 2013 se resolvieron 698 asuntos entre la Sala y los Departamentos con un descenso del 6.7% respecto del año anterior. Los asuntos pendientes se han incrementado un 26.2% al pasar de 317 a final del 2012 a 400 al final de 2013, mientras los ingresados se incrementaron en un 10%, lo cual ha incidido, a su vez, en un incremento de la pendencia (sic). Respecto al año 2007 el volumen de ingresos aumentó en un 64%. (...)

En los procedimientos resueltos, se incluyen 323 Diligencias Preliminares, 329 procedimientos de primera instancia y 46 asuntos resueltos en segunda instancia en la Sala de Justicia (Sentencias y autos de apelación, recursos de los art. 48.1, 46.2, 54.1.a) de la Ley 7/1988, y recurso de queja). (Tribunal de Cuentas. 2013:154)

3.3. Determinación del modelo y/o sistema de control fiscal que resulta más eficaz y eficiente.

De acuerdo con lo expuesto a lo largo de la tesis, la evolución institucional, normativa, jurisprudencial y doctrinal del modelo y/o sistema de control fiscal en Colombia y España y el análisis de las ventajas y puntos críticos de ellos, se puede inferir que tanto el modelo colombiano como el sistema español de vigilancia de la gestión fiscal pública, verdaderamente contienen unos procedimientos y herramientas que atacan la corrupción en el manejo de los bienes y caudales públicos y protegen el patrimonio del daño público, pues si bien el resarcimiento en Colombia se hace desde el punto de vista administrativo y en España por medio de la función de enjuiciamiento de naturaleza jurisdiccional, estos dos mecanismos resultan desde el punto de vista dogmático y hermenéutico eficientes y eficaces; sin embargo la realidad, esto es, la ejecución de auditorias y procesos de responsabilidad – escritural y oral- en Colombia y en España de fiscalización y enjuiciamiento, no reflejan las bondades y beneficios de la modernización y técnica de los modelos aludidos, regulados constitucional y legalmente, por esta razón se presentan una propuestas que no pretenden modificar el modelo y/o sistema de control fiscal estudiados, sino que las mismas hacen alusión a la parte estructural de los entes de control que no permiten que la vigilancia y el proceso de responsabilidad se eficiente y eficaz..

3.4 Las acciones sugeridas para lograr en Colombia un sistema de control fiscal eficiente y eficaz

El órgano de control fiscal integrado por la Contraloría General de República, las contralorías territoriales –sesenta y siete (67) contralorías- y la Auditoría General de la República, constituirían una barrera que haría imposible una gestión fiscal antieconómica, ineficiente e ineficaz, sin embargo todo este esfuerzo estatal no refleja la posición del constituyente para cumplir el cometido institucional, camino a una mejor sociedad con

condiciones sociales y económicas estables; por esta razón se han presentado varias propuestas, que son más o menos de dominio público, propuestas que oscilan entre las extremas, moderadas y poco audaces.

3.4.1. La propuesta de centralizar el control fiscal

Entre la propuesta extrema se encuentra la presentada por el ex Ministro del Interior, doctor Germán Vargas Lleras, quien al inicio del año 2012, previa la elección de los contralores de las entidades territoriales cuestionó la labor de las contralorías departamentales y locales y planteó un completo revolcón al sistema, cuya posición fue recogida por el periódico El Espectador, en noticia del 13 de febrero de 2012:

El ministro del Interior, Germán Vargas Lleras, cuestionó este lunes la labor de las contralorías departamentales y locales, empezando por el sistema de elección de los titulares de las contraloría regionales.

Calificó de "lamentable" el control fiscal de los entes territoriales, al considerar que "se cierne un manto de duda generalizado con la mayor parte de las ternas" para esa designación.

"Hay una percepción de que las coaliciones mayoritarias que los eligen (a los contralores) siempre son inducidas y eso hace que el control no esté a la altura", sostuvo.

El funcionario explicó que "las personas a las cuales los contralores han de cuidar, manejan y controlan mayoritariamente los cuerpos colegiados (concejos y asambleas)".

Por eso, el ministro planteó un completo 'revolcón' al sistema. Consideró necesario que todo el control fiscal quede en manos de la Contraloría General de la República.

"El país debería en el marco de estas reformas empezar a considerar que la contraloría General asuma las competencias", señaló. (Periódico El espectador.com. Noticia del 13 de febrero de 2012).

3.4.2. La propuesta de modificar la forma de elección de los titulares de los organismos de control fiscal

Otra propuesta, que se puede calificar de moderada, tiene que ver con la forma de elección de los contralores de las entidades territoriales, puesto con ésta se pone en tela de juicio su independencia.

El actual Contralor del Departamento de Bolívar, doctor Oscar Pardo Ramos, sugirió durante las reuniones del Consejo Nacional de Contralores que éstos sean elegidos por meritocracia, por una entidad académica y, se aparte esta decisión de las asambleas departamentales, para que se reafirme su carácter técnico, con plena autonomía para actuar y que no estén asociadas a intereses políticos o de cualquier otro tipo. (Periódico El Planeta. Noticia del 14 de marzo de 2012.)

Existe en la actualidad otra propuesta ligada con el periodo de elección de los titulares de los organismos de control fiscal, correspondiente a la ampliación del período de sus titulares a siete (7) años para que no coincida con el de aquellos que lo eligen; dicha propuesta es presentada por el señor Auditor General de la República. (Auditoría General de la República. Noticia del 7 de marzo de 2012)

3.4.3. Propuesta de modificaciones legislativas.

Entre las propuestas de reforma que se pueden calificar como, poco audaces y uno de los mecanismos más socorridos por la administración pública para lograr los niveles de eficiencia y eficacia, son las que tiene que ver con las modificaciones legislativas, que en mi criterio sólo algunas veces son absolutamente indispensables y realmente efectivas.

El ex Auditor General de la República Jaime Ardila Barrera, sostuvo que presentará al Congreso de la República una verdadera reforma que garantice unas contralorías eficaces que profieran decisiones oportunas, con independencia, con mayor capacidad técnica de investigación, con un talento humano altamente capacitado y con una mejor remuneración única a nivel nacional que garantice un ingreso digno y adecuado a la función que desempeñan los funcionarios del control fiscal, y con los recursos físicos, financieros y tecnológicos necesarios para hacerle frente a esa “nueva corrupción sofisticada de cuello blanco que se apropia de manera indebida y soterrada de los recursos públicos al amparo de un sistema de control débil”. Para adelantar los procesos de responsabilidad fiscal y garantizar mayor eficacia se propondrá la creación de Cortes de Cuentas Regionales con competencia en varios departamentos que decidan la responsabilidad fiscal originada en investigaciones que adelanten las contralorías departamentales. (Auditoría General de la República. Noticia del 7 de marzo de 2012)

3.4.4 La propuesta personal.

Luego de análisis efectuado en los capítulos precedentes puedo concluir que las falencias del sistema de control fiscal colombiano recaen sobre unos específicos aspectos, frente a los cuales me permito realizar las siguientes propuestas para superar las mismas, no sin antes advertir que varias de ellas deben hacerse a través de reforma constitucional, debido

a que algunos de los aspectos que son objeto de la propuesta se encuentran constitucionalizados, así:

De cara a la eficacia y eficiencia de los órganos de control fiscal considero que se deben suprimir las contralorías de las entidades territoriales que no sean capital de departamento, toda vez que, su ineficacia se encuentra debidamente soportada por los distintos informes de Auditoría. Pues en un estado democrático el órgano de control fiscal se erige en la herramienta para verificar la transparencia y propender por una buena administración, razón por la cual recaería en la vigilancia de la Contraloría General de la República, todas las entidades del Estado que no estén asignadas a las contralorías capitales de departamento y los particulares que administren recursos públicos de ese mismo nivel, y se ejecutarían sus auditorias en los términos técnicos, con control posterior y selectivo, financiero, de gestión y resultados, fundado en los principios de economía, equidad y valoración de los costos ambientales, es decir como esta concebido en estos momentos, donde se constituye en una Contraloría técnica y vanguardista. Debiendo solo aplicar el procedimiento verbal, previsto en la Ley 1474 de 2011, el cual resulta acorde con los principios de celeridad, economía, transparencia, en pro de unos resultados eficientes y eficaces para proteger y resarcir el daño al patrimonio público.

En relación con la autonomía e independencia que debe ostentar el organismo de control fiscal se debe realizar una reforma constitucional, con el fin de que la elección del Contralor General y de los de las capitales de departamentos se hagan mediante un concurso público de méritos, realizado por las Altas Cortes y los Tribunales respectivamente, de manera similar a la elección que en la actualidad se cumple para designar al Registrador Nacional del Estado Civil, modelo que hasta el momento no ha sido objeto de cuestionamientos y ha permitido predicar independencia y autonomía de este funcionario.

Respecto a las relaciones entre el organismo de control fiscal y corporaciones públicas (Congreso, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales), el legislador con la innovación realizada en el artículo 123 y 128 de la Ley 1474 de 2011, suplió una falencia informativa que requerían estos órganos de elección popular, con el fin de ejercer el control político, facilitando de esta manera el buen ejercicio democrático que los corresponde a estos, y a su vez previniendo la corrupción por parte de los gestores fiscales.

En cuanto al modelo o tipo de control fiscal sugiero que, ante los notorios hechos de corrupción administrativa que se han presentado en materia contractual en nuestro país, se piense en realizar una reforma constitucional y legal para que el control fiscal que se efectúa respecto de la contratación estatal se asimile al modelo Español, previsto en el artículo 40 de la Ley Funcional 7 de 1988, el cual fue comentado en el aparte pertinente. De igual manera, el modelo del control fiscal posterior permite la introducción de los denominados controles de advertencia o de prevención, para que el administrador público conozca en tiempo real las inconsistencias detectadas por la Contraloría y mediante la aplicación de una acción correctiva proceda a subsanarlas, por ello es indispensable que este mecanismo se regule a través de ley, el cual ha dado en muy buenos resultados en materia de prevención contra el daño al patrimonio público.

Por otro lado, sugiero que, en desarrollo del artículo 268, numeral 8, de la Carta Política, al proceso de responsabilidad fiscal se le realice una nueva modificación para habilitar al titular del organismo de control para que en aquellos procesos de responsabilidad fiscal, donde el acervo probatorio indique de manera palmaria que la permanencia en el cargo, función o servicio público permita el entorpecimiento del trámite de la investigación o permita que continúe cometiéndola o reitere en el daño patrimonial, se suspenda provisionalmente a los presuntos responsables fiscales por un término máximo de seis (6) meses, el cual debe coincidir con la imputación de responsabilidad o la cesación de

procedimiento, a diferencia de la regulación actual que opera bajo el principio de verdad sabida y buena fe guardada; adicionalmente, propongo que las medidas de embargo tengan carácter obligatorio para el funcionario investigador. En mi criterio, sólo con estas drásticas medidas se pueden evitar dos situaciones, de un lado, que se continúe generando detrimento patrimonial y, de otro, que el funcionario investigado se insolvente y el proceso de responsabilidad resulte inane, como se ha demostrado a lo largo de este trabajo.

La anterior propuesta, relacionada con la suspensión del presunto responsable armoniza con el Reglamento Financiero de las Comunidades Europeas, donde lo que se establece es la posibilidad de un cambio de personas, ello con el objeto de que el cambio de personas se constituya en una medida que es la consecuencia de un proceder que tiene como resultado una gestión contable o fiscal no satisfactoria.

Así mismo, propongo que, se refuerce el control ciudadano, pues pese a que el constituyente y el legislador han pretendido unificar esfuerzos entre el órgano de control fiscal y el ciudadano, éstos no han sido lo suficientemente satisfactorios en los resultados, por ello sugiero implementar mecanismos coercitivos de las organizaciones comunitarias respecto de los gestores fiscales, en el sentido de que el servidor público encargado del control fiscal este obligado a atender de manera prioritaria y responsable las denuncias presentadas por los ciudadanos, siempre y cuando aquellas estén soportadas con pruebas idóneas y determinantes, desarrollando auditorias articuladas –órgano fiscal y ciudadano-, obteniendo estos últimos un incentivo de acuerdo con lo recuperado, situación que sería objeto de reglamentación por el legislador.

Finalmente, sugiero que en forma similar a España, se defina el concepto de gestor fiscal; toda vez que, en la actualidad la jurisprudencia constitucional ha pretendido enunciar el alcance de este término, dándole diversas connotaciones y generando, en la Contraloría General, un conflicto de competencias entre ésta y la Comisión de Acusaciones

de la Cámara de Representantes, por ejemplo, en relación con el competente para investigar fiscalmente a los funcionarios aforados.

CONCLUSIONES

Con la investigación realizada se coligen varias situaciones sobre el control fiscal, la primera de ellas tiene que ver con la autonomía de dicho control el cual en nuestro país, desde el punto de vista de la normatividad se encuentra aparentemente garantizada. Autonomía que supuestamente se logró con la entrada en vigencia de la Constitución de 1991, toda vez que las anteriores constituciones contemplaban el control fiscal como un apéndice de la Cámara de Representantes o del ejecutivo y, pese a que el acto legislativo No. 1 de 1945 elevó a rango constitucional a la Contraloría General de la República, el origen de la nominación de su titular y las específicas funciones asignadas a éste no permitían predicar autonomía total en el ejercicio del control fiscal.

No obstante, en la actualidad, con la Carta Política de 1991 que consagró unas específicas funciones a los organismos de vigilancia fiscal; implementó modernos mecanismos de control fiscal y modificó la forma de elección de los contralores, en principio permitiría predicar la presunta autonomía de estos organismos; pero, la realidad dista de ello, debido a que los innovadores mecanismos de control y la elección de los titulares de dichos organismos no han sido suficientes para lograr la autonomía en la gestión y menos aún para obtener unos resultados favorables, desde el punto de vista de recuperación de recursos.

En España, inicialmente no se presentaron rasgos de autonomía, en materia de control fiscal, toda vez que la creación de las Cortes de Cuentas obedeció al poder monárquico, el cual tenía como principal objetivo controlar las cuentas de la Corona, entendiendo así que todos los dineros, cuentas y caudales eran propiedad del Soberano, ello se demuestra con el recorrido efectuado por la función fiscalizadora en España en el que se constató que independientemente de que el órgano fiscalizador se denominase Cortes de Cuentas, Contaduría Mayor de Cuentas o Tribunal de Cuentas, pasando por el Consejo de

Hacienda, estas denominaciones no desvirtuaron su naturaleza jurídica, esto es, su creación no tenía objeto distinto al de que se ejerciera control respecto de las cuentas del soberano.

La anterior situación se mantuvo hasta la Constitución de Cádiz, texto constitucional que constituye el origen de las Cortes de Cuentas de las primeras constituciones provinciales de la Nueva Granada, que se analizaron en el primer capítulo, ya que en dichas constituciones las cuentas también se rendían a los órganos colegiados del poder legislativo, específicamente a la Cámara de Representantes y tenían por objeto ejercer un control respecto de las cuentas del erario. Por consiguiente, en el período comprendido entre 1718 y 1812, tanto en España como en Colombia existía un control fiscal apéndice del órgano legislativo, encargado de controlar las cuentas del erario.

Ahora bien, el período de 1900 a 1978, marcó diferencia entre Colombia y España, toda vez que en el primero de los citados la Corte de Cuentas ya habían evolucionado a un organismo de control fiscal de rango constitucional autónomo –acto legislativo No. 1 de 1945-, mientras que en España las Cortes de Cuentas pasaron a ser Tribunal de Cuentas, que depende de las Cámaras, en tanto que cumplen sus funciones por delegación de éstas.

En consecuencia, en el modelo Español se erigió un órgano de control contable externo, el Tribunal de Cuentas, al que también se pretendió dotar de autonomía; sin embargo, la dependencia con las Cortes Generales, por ser éstas las que eligen los miembros del Tribunal y porque éste cumple sus funciones por delegación de dichas Cortes, no permite predicar autonomía del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales, ello se manifiesta de dos maneras, de un lado, con el sometimiento a la aprobación de las Cortes Generales de la memoria anual que el Tribunal debe rendir, sometimiento que puede conllevar a que se le exija al Tribunal modificar o maquillar la memoria para su aprobación y, de otro lado, el hecho de que la acción contable que pueda surgir de dicha memoria no puede iniciarse sino a petición de las Cortes Generales.

Igualmente, para garantizar la autonomía del titular del organismo de control he sugerido que se modifique la forma de su elección implementado el mecanismo de elección del señor Registrador Nacional del Estado Civil, el cual, hasta el momento, no ha sido objeto de cuestionamientos y ha comportado independencia de dicho servidor.

Otro aspecto a destacar es el relacionado con el modelo de control adoptado por el texto constitucional, el cual evolucionó de un control previo y meramente numérico a un control selectivo, posterior, de gestión, de resultados y que valore los costos ambientales. Sin embargo, la experiencia de más de veinte (20) años de vigencia de la Carta Política y, por ende, del innovador modelo o sistema de control fiscal o de vigilancia fiscal, implantado por la Carta Política de 1991 y desarrollado por las Leyes 42 de 1993, 600 de 2000 y 1474 de 2011, ha demostrado, en virtud de la intervención de los servidores públicos en su ejecución por la falta de autonomía, capacidad técnica y compromiso, su poca efectividad, en términos de servir como mecanismo de disuasión para evitar que se realicen conductas con incidencia fiscal y menos aún como factor que permita disminuir o evitar el daño al patrimonio público.

En efecto, el innovador y avanzado proceso auditor que regula la Ley 42 de 1993, que se puede calificar como un control de la gestión fiscal, en la medida que comprende los aspectos más relevantes de las actividades y procesos que cumplen los sujetos de control fiscal, ha resultado insuficiente para evitar los daños al patrimonio público, pues los prolongados y dispendiosos procesos auditores pocas veces culminan en hallazgos que sean verdaderamente representativos, en términos económicos, es decir, terminan estableciendo, en su gran mayoría, unas sumas irrisorias de detrimento patrimonial, respecto de la cuales cabría preguntarse si no resulta más oneroso para el aparato estatal adelantar todo el proceso auditor y de responsabilidad fiscal, con los costos que ello demanda, para terminar recuperando una ínfima suma por concepto de resarcimiento del daño patrimonial ocasionado

al Estado, o como usualmente ocurre, sin recuperar cantidad alguna, debido a la insolvencia de los presuntos responsables del mencionado daño.

A su vez, España tiene implementado un modelo de control similar al nuestro con la diferencia que el control fiscal es previo, especialmente respecto de los contratos estatales. Adicionalmente, en España, las atribuciones del Tribunal de Cuentas distinguen dos funciones principales, la fiscalizadora y la de enjuiciamiento, las cuales se encuentran ampliamente reguladas, funciones que son complementadas con la atribución que tiene las Administraciones Públicas de exigir responsabilidad contable en los específicos casos que señala la Ley General Presupuestaria.

Del estudio de estos dos modelos de control puedo concluir, que es necesario implementar en nuestro país el control previo en materia de contratación estatal, ello para enfrentar la alta corrupción que se ha evidenciado en los últimos años en la administración pública donde la gran cantidad de recursos públicos se pierden con la actividad contractual del Estado. Además, también sugiero, de manera similar al régimen Español, que se habilite a las entidades de la administración pública para que puedan exigir responsabilidad fiscal, a través de los órganos de control interno de las entidades, en unos específicos eventos como la pérdida de caudales públicos o la malversación de fondos, situación que daría lugar a obtener de manera más ágil y oportuna la recuperación de los dineros públicos. Así mismo, dentro del modelo de control posterior es primordial que se regule lo pertinente al control de advertencia o de prevención, con lo mismos fines que el control previo en materia contractual.

En punto al proceso auditor se destacaron sus falencias sugiriendo como solución términos perentorios, priorizar temas o eventos objeto de auditoría, de acuerdo al monto del detrimento.

Otro de los aspectos analizados recae sobre las facultades de adelantar los procesos de responsabilidad fiscal y la competencia para el cobro coactivo. En Colombia, este avance se dio por primera vez en 1946, cuando se estructuró el proceso de responsabilidad fiscal, estructuración que presentaba la falencia de no otorgar competencia para adelantar la etapa de cobro coactivo. Posteriormente, con la Ley 42 de 1993 se reguló la competencia a los organismos de control fiscal para adelantar la mencionada etapa, lo cual debería comportar efectividad en el recaudo; pero, ella se encuentra condicionada, de un lado, a la efectividad del proceso de responsabilidad fiscal y, de otro, al decreto de medidas cautelares que permita garantizar el recaudo efectivo.

Esta misma falencia se predica de la regulación prevista en la Ley 610 de 2000, la que pese a contemplar expresamente la etapa de cobro coactivo tampoco ha demostrado efectividad alguna, en razón a la falta de aplicación de los operadores jurídicos de las herramientas que les otorga la legislación para garantizar el recaudo efectivo de las acreencias fiscales.

La ineficacia del proceso de responsabilidad fiscal está suficientemente demostrada con las afirmaciones del señor Auditor General en el Boletín No. 103, situación de ineficacia que igualmente se puede predicar del control fiscal excepcional que detenta la Contraloría General de la República, ello en atención a la ausencia de datos oficiales sobre su efectividad.

A su turno, En España la etapa de enjuiciamiento contable se encuentra ampliamente regulada; pero, tampoco ha demostrado su efectividad en razón a dos circunstancias, la primera tiene que ver con la aprobación de la memoria por parte de las Cortes Generales y la consiguiente autorización para iniciar la acción contable con ocasión del contenido de dicha memoria; la segunda se concreta en la exigencia de demanda para incoar la acción contable.

En consecuencia, como el régimen de control fiscal o contable Español, en lo relacionado con la etapa de enjuiciamiento, no ofrece alternativas que sean adaptables a nuestro ordenamiento jurídico, dado que su efectividad también está en entredicho he sugerido que se adopte como posible solución a la ineficacia del proceso de responsabilidad fiscal dos medidas que, pese a ser drásticas, permitirían lograr un mayor resarcimiento del detrimento al erario público, esas medidas son, de un lado, el embargo obligatorio de los bienes de los presuntos responsables fiscales y, de otro, la suspensión provisional de presunto responsable fiscal por el término de seis (6) meses, esto último garantizará que el presunto detrimento no se incremente y que la investigación se agilice.

Un aspecto relevante en materia de control fiscal tiene que ver con los sujetos de control, nótese como inicialmente el control fiscal se ejercía respecto de la cuenta general del tesoro y como dicho control se fue ampliando, toda vez que en 1959, a través de la Ley 151 el ámbito de control de la Contraloría General de la República cobijaba a las empresas y establecimientos públicos descentralizados y de aquellas instituciones y organismos que reciban, manejen o inviertan fondos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones de carácter especial o cuotas forzosas creadas por la ley.

Pese a la anterior regulación, en la actualidad existe discrepancia en relación con la exigencia de responsabilidad fiscal a los servidores públicos aforados, discrepancia que sugiero resolver adoptando el concepto de gestor fiscal que ha trabajado la jurisprudencia española.

REFERENCIA

DOCTRINAS

Aguilar Villanueva, L. 2006. *Gobernanza y Gestión Pública, Fondo de Cultura Económica*, México.

Amaya Olaya, U. (2002). *Teoría de la Responsabilidad Fiscal*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. pp 41.

Bolívar, S. (1994). *Doctrina del Libertador*. Caracas, Venezuela: Fundación Biblioteca Ayacucho. pp 108.

Cansino Muñoz-Repiso, J. (2001). *Evaluar al Sector Público Español*. Sevilla, España: Servicio de Publicaciones Universidad de Cádiz, Universidad de Sevilla, pp 76.

Díaz Barrera, P. (2013). *Gestión del proceso de responsabilidad fiscal, preguntas y respuestas*. Bogotá, Colombia: Auditoría General de la República, oficina de estudios especial y apoyo técnico, pp 34.

Domínguez Giraldo, G. y Higuera Rivera, L.(2001). *El Nuevo Control Fiscal*. Bogotá, Colombia: Biblioteca Jurídica Dike.

Eberhard Schmidt-A, (2003). *La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema: Objeto y Fundamentos de la Construcción Sistemática*. Marcial Pons, Madrid,

Escobedo, R. (1986). Control fiscal en el virreinato Peruano. El Tribunal de Cuentas. Madrid, Alambra, pp. 5

Espinosa, B. (1822). Cuerpo de Leyes de la República de Colombia. Bogotá, Colombia. pp 186 y 187.

Fernández LLera, Roberto. (2009). Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Oviedo, España: Universidad de Oviedo y Secretaría General de Presupuestos y Gastos, Instituto de Estudios Fiscales, pág.136.

García Marín, J. (1986). El oficio público en Castilla durante la baja Edad Media. Madrid, Alambra, pp.317.

Gómez Sánchez, Y. (2001). El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español. Barcelona, Marcial Pons, pp 26.

González, R. (1850) Leyes y Decretos expedidos por el Congreso Constitucional de la Nueva Granada en el año de 1850. Bogotá, Colombia: Imprenta de Neogranadino. pp 9.

Lozano, J. (1996). Configuración e independencia de los Órganos de Control Externo: Un análisis comparado. Madrid, España: Editorial Civitas, pp.61.

Mariluz Urquijo, J. (1998). El agente de la administración pública en Indias. Buenos Aires, Argentina: Instituto de Investigaciones de Historia del Derecho, pp.429.

Martínez Garnica, A. (2010). Revista Credencial Historia. Bogotá, Colombia. Edición 244.

Molano, M. (2005). *Transformación de la Función Administrativa*. Bogotá, D.C: Pontificia Universidad Javeriana.

Naranjo Gálvez, R. (2007). “La eficacia del Control Fiscal en Colombia, Derecho Comparado, Historia, Macroorganizaciones, e Instituciones”. Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario. pp 126 y 127.

Navas Vásquez, R. (2005). Auditoria y gestión de los fondos públicos 30 Noviembre nº 37-2005 Transparencia y responsabilidad en la gestión pública Auditoría Pública. Andalucía, España, p.p. 25-34.

Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico. (2012). Análisis del impacto que ha tenido la adopción de la oralidad en las contralorías territoriales en el año 2012. Bogotá, Colombia: Auditoría General de la República, pp. 20

Restrepo Piedrahita, C. (1995). *Constituciones Políticas Nacionales de Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia, pp 201.

Santos Calderón, E. (2005). Revista Credencial Historia, “La Misión Kemmerer”. Bogotá, Colombia. Edición 184.

Turbay Quintero, J. (2009). *Excelencia y Calidad en el Control Fiscal*. Bogotá, Colombia: Contraloría General de la República, pp 21

Vásquez Miranda, W. (2000). *Control Fiscal y Auditoria de Estado en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.

JURISPRUDENCIAS

COLOMBIANA. CORTE CONSTITUCIONAL

Sentencias: C-529 de 11 de noviembre de 1993. C-046 de 10 de febrero de 1994. SU-620 de 13 de noviembre de 1996. C-054 de 6 de febrero de 1997. C-189 de 6 de mayo de 1998. C-499 de 15 de septiembre de 1998. C-484 de 4 de mayo de 2000. C-364 de 2 de abril de 2001. C-477 de 9 de mayo de 2001. C-557 de 31 de mayo de 2001. C-619 de 14 de junio de 2001. C-840 de 8 de agosto de 2001. C-131 de 26 de febrero de 2002. C-619 de 8 de agosto de 2002. C-648 de 13 de agosto de 2002. C-131 de 18 de febrero de 2003. C-735 de 26 de agosto de 2003. C-340 de 9 de mayo de 2007.

ESPAÑOLA. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencias: 187/1988, de 17 de octubre. 18/1991, de 31 de enero. 215/2000, de 18 de septiembre. 126/2011, de 18 de julio. TRIBUNAL DE CUENTAS, Sentencias: 11/1998, de 3 de julio. SJTCU de 18 de abril de 1986 y 9 de septiembre de 1987. TRIBUNAL SUPREMO, Sentencia 1376 de 2012.

NORMATIVIDAD

COLOMBIANA.

Constituciones: Cundinamarca de 1811. Antioquia de 1812. 1819. 1821. 1832. 1843. 1863. 1886. 1991. Actos legislativos: No. 1 de 1945. No. 1 de 1968. Decretos: 911 de 1932. 1060 de 1960. Resoluciones: Orgánica 0135 del 20 de septiembre del 2011. Leyes: De 17 de diciembre de 1819. Ley Principal contra los Empleados de Hacienda. De 6 de octubre de 1821. Ley sobre descentralización de algunas rentas i gastos públicos, i sobre organización de

la Hacienda nacional. Leí sobre descentralización de algunas rentas i gastos públicos, i sobre organización de la Hacienda nacional. 106 de 1873. 61 de 1905. 110 de 1912. 42 de 1923. 35 de 1925. 58 de 1946. 151 de 1959. 20 de 1975. 42 de 1993. 610 de 2000. 1474 de 2011.

ESPAÑOLA

Constituciones: Cádiz 1812. 1931. 1978. Ordenanzas: de la Coruña. de El pardo de 1569. Real Cédula: de 3 de julio de 1718. de 10 de noviembre de 1828. Decretos: de 6 de marzo de 1726. Real decreto de 11 de agosto de 1814. de 13 de octubre de 1911. de 25 de octubre de 1946. Estatuto de 19 de junio de 1924. Reglamento: de 3 de marzo de 1925. de 4 de febrero de 1930 Leyes: 87/1961. Orgánica 2/1979. Orgánica 6/1985. 7/1988. 47/2003.

PAGINAS EN INTERNET

Acta de Federación de las Provincias Unidas de la Nueva Granada (27 de Noviembre de 1811) Recuperado de <http://www.Cervantesvirtual.com/portal/constituciones/>.

Antioquia. (1812). Constitución del Estado de Antioquia. Santa fe de Bogotá: Imprenta de Bruno Espinosa de los Monteros. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/derecho/constitucion-del-estado-de-antioquia-sancionada-por-los-representantes-de-toda-la-provincia-1812>.

Auditoria General de la República. Noticia. 6.4 billones de pesos en procesos de responsabilidad fiscal

3.4 billones pertenecen a la CGR. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=frontpage&limit_start=20

Auditoría General de la República. Noticia del 7 de marzo de 2012 Auditor propondrá a Congreso reforma de las contralorías territoriales. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=article&id=355:auditor-propondra-a-congreso-reforma-de-las-contralorias-territoriales&catid=1:ultimas-noticias&Itemid=50

Congreso General de Colombia. (1821). Constitución de la Gran Colombia. Villa del Rosario, Cúcuta. Recuperado de: <http://www.antiescualidos.com/img/1821%20%20Constitucion%20de%20Cucuta%20-%20Revolucion%20Bolivariana%20-%20Constituciones%20Politicass.pdf>

Convención Constituyente de la Nueva Granada (1832). Constitución Política del Estado de Nueva Granada de 1932. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=13694>

José Carlos Alcalde Hernández, Interventor General de la Administración del Estado. (2014). Intervención General de la Administración del Estado. Recuperado de: <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/Paginas/inicio.aspx>

Bernardo Rabassa. (2003). Sobrecooste de la obra pública, despilfarro y/o corrupción, Revista Diario Crítico.com. España. Recuperado de: <http://www.diariocritico.com/opinion-analisis/bernardo-rabassa/434774>

Oficina de Estudios Especiales y Apoyo Técnico. (2012). Análisis del impacto que ha tenido la adopción de la oralidad en las contralorías territoriales en el año 2012. Bogotá, Colombia, pp 13-20. Recuperado de: www.auditoria.gov.co/.../704-analisis-del-impacto-que-ha-tenido-la-adopcion-de-la-oralidad-en-las-contralorias-territoriales-en-el-ano-2012

Redondo, J. (2012) El caso Emarsa o, ¿por qué fallan los mecanismos de control en el sector público español?. ¿Hay derecho? El blog sobre la actualidad jurídica y política. Recuperado de: <http://hayderecho.com/2012/01/13/el-caso-emarsa-o..>

Periódico El espectador. com. Noticia del 13 de febrero de 2012, Noticia Vargas Lleras cuestionó labor de contralorías departamentales y locales. Bogotá, Colombia.

Periódico El Planeta. Noticia del 14 de marzo de 2012, Contralores del país defienden descentralización del control fiscal. Recuperado de: <http://elplaneta.co/article/contralores-del-pa%C3%ADs-defienden-descentralizaci%C3%B3n-del-control-fiscal>

Tribunal de Cuentas. La Institución y sus antecedentes. Recuperado de: <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/LA-INSTITUCION-Y-SUS-ANTECEDENTES.pdf>

University of Florida Digital Collections, George A Smathers Libraries, pp 291 a 322. Recuperado de: <http://ufdc.ufo.edu./UF>.

REVISTAS

Auditoría Pública No. 37, año 2005, p. p 25-34 “Transparencia y Responsabilidad en la gestión Pública”, Rafael Navas Vásquez, Consejero Mayor. Cámara de Cuentas de Andalucía. DE LOS FONDOS LICOS

Credencial Historia, Ediciones: 184 de abril de 2005 y 244 de abril de 2010.

Ochoa Díaz, H. (2003). Propuesta de un modelo de control fiscal para el Estado Colombiano: El Sistema de Control Fiscal Nacional. Universidad ICESI, Estudios Gerenciales No. 89- Octubre-Diciembre de 2003.

INFORMES

Auditoría General de la República. (2012) Evaluación a las contralorías territoriales: Ninguna pasa el examen. Recuperado de: http://www.auditoria.gov.co/backup/index.php?option=com_content&view=article&id=348:dice-auditor-en-cumbre-de-organismos-de-control&catid=1:ultimas-noticias&Itemid=50

Auditoría General de la República (2012). Informe de gestión del señor Auditor General de la República al Consejo de Estado 2011-2012, Reingeniería del Control Fiscal Colombiano. Bogotá, Colombia, pp 11

Auditoría General de la República, Gerencia Seccional II. (2010). Informe Definitivo de la Auditoría Especial al Avance del Plan de Mejoramiento suscrito con la Contraloría de Bogotá. Bogotá, Colombia, pp 23 y 24.

Auditoría General de la República. (2013). Boletín de prensa 13-015 del 22 de mayo de 2013. Bogotá Colombia.

Informe Definitivo de la Auditoría Especial al Avance del Plan de Mejoramiento suscrito con la Contraloría de Bogotá”, Auditoría General de la República, Gerencia Seccional II, Bogotá, Diciembre de 2010.

Informe de Gestión del Auditor General de la República para el año 2001-2002, Bogotá, 2002.

Tribunal de Cuentas. (2013). *Memorial Anual del Tribunal de Cuentas del año 2013*. España, p. 154