

ADOLFO ATCHABAHIAN

RÉGIMEN JURÍDICO  
DE LA GESTIÓN Y DEL CONTROL  
EN LA  
HACIENDA PÚBLICA



*Tratado sobre la ley 24.156 y su nuevo reglamento.*

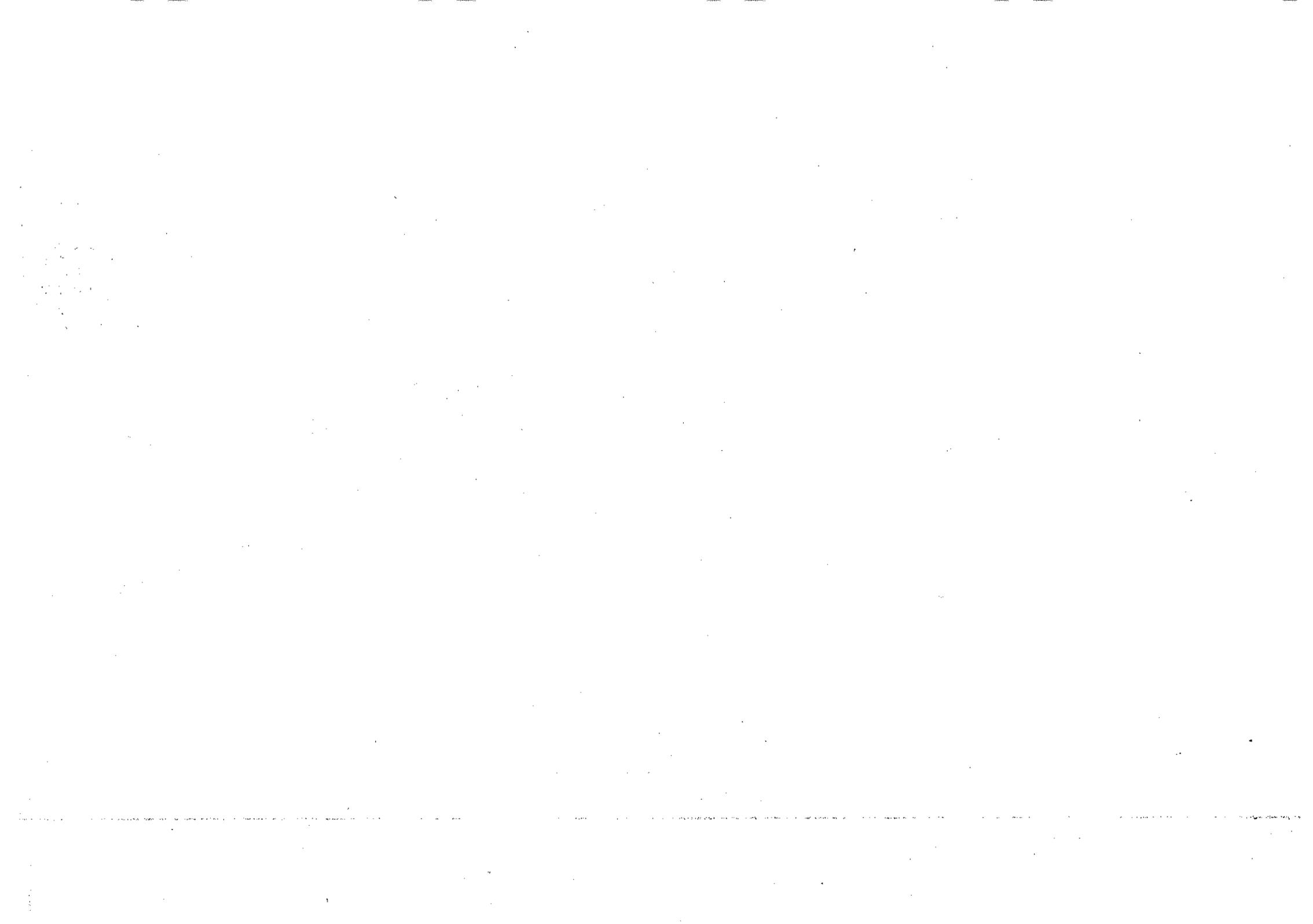
*Leyes 13.064, 25.152 y 25.717.*

*Régimen de contrataciones de la administración nacional.*

*Reglamento para la adquisición, enajenación y contratación  
de bienes y servicios del Estado nacional.*

TERCERA EDICIÓN, INTEGRALMENTE REVISADA

LA LEY



El art. 78 de la ley 24.156 menciona el *servicio administrativo* como área de gestión en el seno de las *jurisdicciones y entidades* de la administración nacional, según las define el art. 9° de la propia ley.

### 3,4. LOS ÓRGANOS CONSULTIVOS

En los organismos económicos complejos —como lo son la gran empresa comercial o industrial y la hacienda pública—, junto a los órganos volitivo, directivo y ejecutivo, actúan otros órganos menores, de carácter técnico, con funciones de asesoramiento y consulta. Estos entes tienden a perfeccionar, mediante estudios especializados y dictámenes, la gestión de la hacienda, para dar forma a la doctrina administrativa; vale decir, asesoran a los órganos ejecutivos y directivos sobre cuestiones legales, económicas, contables, financieras o administrativas, a fin de racionalizar la gestión de la hacienda.

Los órganos consultivos pueden tener condición permanente o transitoria. Los de carácter permanente integran la estructura del órgano administrativo al cual asesoran, o bien se conducen con cierta independencia de éste; a los órganos transitorios se recurre aisladamente en procura de asesoramiento o información.

En la organización de la hacienda del Estado federal argentino, y dentro de los lineamientos de la ley de contabilidad, las funciones de órgano permanente de consulta y asesoramiento se hallaban atribuidas a la Contaduría General, por estar obligada a *asesorar al Poder Ejecutivo en la materia de su competencia* (art. 73, inc. c)). Este asesoramiento se podía producir a petición del Poder Ejecutivo, o por decisión de esa Contaduría, de oficio, cuando comprobaba la violación de normas legales o reglamentarias. El asesoramiento se expresaba por medio de dictámenes.

También el Tribunal de Cuentas tenía conferidas funciones de asesoramiento, por cuanto debía comunicar a la autoridad competente del respectivo poder toda transgresión a las normas reguladoras de la gestión financieropatrimonial de la hacienda (art. 85, inc. f)).

La ley 24.156 asigna el ejercicio de funciones asesoras a varios de los organismos en ella contemplados; así, por su:

- art. 17, inc. i), compete a la Oficina Nacional de Presupuesto *asesorar, en materia presupuestaria, a todos los organismos del sector público nacional regidos por esta ley y difundir los criterios básicos para un sistema presupuestario compatible a nivel de provincias y municipalidades;*

- art. 74, inc. j), compete a la Tesorería General de la Nación *emitir opinión previa sobre las inversiones temporales de fondos que realicen las entidades del sector público nacional en instituciones financieras del país o del extranjero;*

- art. 91, inc. c), compete a la Contaduría General de la Nación *asesorar y asistir, técnicamente, a todas las entidades del sector público nacional en la implantación de las normas y metodologías que prescriba;*

- art. 104, inc. i), es una de las funciones de la Sindicatura General de la Nación *atender los pedidos de asesoría que le formulen el Poder Ejecutivo nacional y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría.*

### 3,5. LOS ÓRGANOS DE CONTROL ADMINISTRATIVO

La actividad desarrollada por los órganos directivos y ejecutivos de la gestión financieropatrimonial de la hacienda del Estado, debe ser objeto, en todo país de instituciones democráticas, de estricto y completo control. La forma de ejercerlo, los aspectos que debe abarcar y los órganos internos y externos a cuyo cargo debe correr, son cuestiones cuya dilucidación corresponde a la contabilidad pública.

En la hacienda del Estado federal argentino el control sobre la gestión ejecutiva y directiva reviste dos formas principales: a) control interno administrativo; b) control externo, parlamentario y delegado.

a) El *control interno*, considerado como función intrínseca de la administración, se manifiesta, a su vez, por dos vías diferentes: una es jerárquica; y la otra es ejercida por órganos específicos de control.

Por la vía jerárquica, la función de control puede ser descendente o ascendente. En la administración pública hay una línea descendente de control: desde el presidente de la Nación hacia abajo, en las distintas categorías de estipendiarios, todo funcionario tiene el derecho y el correlativo deber de vigilar la conducta de los subordinados. La línea ascendente se revela en cuanto todo agente que participe en la gestión de la hacienda, tiene la obligación de advertir al superior de quien reciba una orden, cualquier infracción a las normas legales o reglamentarias, so pena de compartir con el superior las responsabilidades derivadas de la infracción.

El art. 95 de la ley de contabilidad había otorgado fuerza de norma jurídica a ese principio, al disponer:

*Los actos y omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias comportan responsabilidad solidaria para quienes las dispongan, ejecuten o intervengan.*

*Los agentes que reciban órdenes de hacer o no hacer deberán advertir por escrito a su respectivo superior sobre toda posible infracción que traiga aparejada el cumplimiento de dichas órdenes. De lo contrario incurrirán en responsabilidad exclusiva si aquél no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia u observación.*

La precedente disposición legal estuvo dirigida a enfatizar el amplio sentido dado al control previo en la gestión de la hacienda pública, y la consecuente responsabilidad contraída al omitirlo.

La ley 24.156 carece de un precepto análogo; su art. 130, ubicado en el muy escueto capítulo *De la responsabilidad*, tiene alcances diferentes, pues su contenido no concierne al control previo y la responsabilidad a la que alude es solamente de índole patrimonial, referida al supuesto de los daños económicos que por dolo, culpa o negligencia se infirieren a las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la Auditoría General de la Nación.

En la ley de contabilidad las funciones de control interno se hallaban centralizadas en un importante órgano administrativo que, simultáneamente, era la oficina central de la contabilidad del Estado: la Contaduría General de la Nación, cuya organización, funcionamiento y atribuciones preveía el capítulo VIII de aquélla. En la ley 24.156 subsiste, y con igual designación, ese órgano administrativo, al que el título V (arts. 85 a 95) erige —ya lo dijimos— en *órgano rector del sistema de contabilidad gubernamental* (art. 88), pero no atribuye función alguna de naturaleza afín al control.

Dentro del *sistema de control interno* que instituye el título VI de la ley 24.156, ésta crea, para ejercerlo, la Sindicatura General de la Nación.

b) El *control externo* sobre la gestión de la hacienda del Estado federal se ejerce directamente por el Congreso (control parlamentario), o indirectamente por medio de un órgano específico, creado por ley, que actúa con funciones y competencia delegadas: el Tribunal de Cuentas de la Nación lo era, según el capítulo IX de la ley de contabilidad, y la Auditoría General de la Nación es el ente creado con ese propósito por el art. 116 de la ley 24.156, y al cual dedica sus normas el art. 85 de la Constitución nacional vigente.

Seguidamente analizamos cada uno de estos órganos centrales del control en la hacienda del Estado federal argentino, según la legislación anterior y la vigente.

### I. Contaduría General de la Nación

Al estudiar las funciones de la Contaduría General debemos dividir, en la vida de este órgano, tres épocas durante las cuales tuvo finalidades claramente diferenciables.

La primera se extiende desde los momentos iniciales de la organización nacional (la ley 217, de la Confederación), y continúa durante la vigencia de las leyes 428 (1871-1946) y 12.961 (1947-1956). Con la ley de contabilidad se diseña la segunda época, que concluye con la derogación de las normas pertinentes de ésta, en virtud del art. 137, inc. a), de la ley

24.156. Y la tercera época es la descripta por las disposiciones de este último cuerpo legal.

En la primera época la Contaduría General fue el eje del control administrativo de la hacienda pública, con funciones múltiples, amplísimas y difíciles de coordinar, tanto referidas al control interno como al control externo de tal hacienda.

En la segunda época —iniciada con la creación del Tribunal de Cuentas en 1957, como órgano independiente del Poder Ejecutivo, encargado de ejercitar el control externo delegado de la hacienda del Estado federal—, la Contaduría General vio lógicamente limitada su actuación al cumplimiento de las funciones de órgano central del control interno y a la acción como dependencia encargada de llevar la contabilidad centralizada del Estado, sin perjuicio de otros cometidos de no pequeña importancia.

Ello no implica decir que la Contaduría General se convirtiera en mero órgano ejecutivo integrante del ámbito administrativo, carente de significación especial; con loable criterio fue entonces quitado de sus atribuciones todo cuanto, en buena doctrina y dentro de un orden institucional auténticamente republicano, no le correspondía atender, en tanto repartición dependiente del poder administrador. Durante la vigencia de las leyes 428 y 12.961 la doctrina criticó la falta de independencia de la Contaduría General para juzgar los actos de los agentes y para oponerse a las resoluciones y decretos dictados por el mismo poder del que dependía. A este respecto, BAYETTO se preguntaba si frente a la confusión, un solo órgano, de funciones propias del control interno y otras de control externo, y frente a la falta total de independencia de la Contaduría General —cuyos miembros nombraba y removía el Poder Ejecutivo—, podía este órgano fiscalizar eficazmente los actos del poder administrador, y ofrecer así las garantías mínimas exigidas por los intereses de la hacienda y la tranquilidad de los agentes, cuando actuaba como tribunal en los juicios administrativos de cuentas y de responsabilidad.

En su organización según la ley de contabilidad, la Contaduría General era una repartición de la Secretaría de Hacienda, directamente dependiente del titular de ésta. Se integraba con un contador general, un subcontador general, un cuerpo de contadores y personal auxiliar; por los arts. 73 y 74 de aquélla le correspondían:

a) Atribuciones de *censura* y *asesoramiento* de los actos de gestión del Poder Ejecutivo; ella conservaba sus funciones como órgano de consulta y asesoramiento del Poder Ejecutivo. Pero las atribuciones de censura le fueron disminuidas por las razones seguidamente explicadas. El texto originario del art. 75 de la ley había facultado a la Contaduría para formular actos de oposición a cualquier medida de gestión que perjudicase a la hacienda: *La Contaduría General deberá oponer —decía— reparo administrativo a los decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo o de la au-*

*toridad competente, cuando se trate de errores deslizados en órdenes de disposición, liquidaciones, libramientos y, en general, respecto a todos aquellos actos que afecten a la hacienda del Estado.*

Entrada en vigencia la ley, se observó que esa amplia facultad de censura de la Contaduría chocaría con análoga atribución del Tribunal de Cuentas, y que no se compaginaba con el nuevo carácter de la Contaduría. Por ello, el decreto ley 3453, del 21 de marzo de 1958, sustituyó ese art. 75: *Cuando la Contaduría General de la Nación intervenga en actos administrativos presuntivamente violatorios de disposiciones legales o reglamentarias, lo comunicará al Tribunal de Cuentas, suspendiendo su trámite y ejecución hasta tanto aquél se pronuncie.* Por tanto, ante un acto violatorio de la ley o los reglamentos, la Contaduría General se limitaba a suspender el trámite y comunicarlo al órgano del control externo delegado, para que éste se expidiera en definitiva.

b) Atribuciones *contables*. Las explicitaba el capítulo VII de la ley, al legislar sobre el registro de las operaciones; comprendían la registración escritural sintética de las operaciones económico-financieras del Estado. Dentro de estas funciones también debía preparar la cuenta general del ejercicio.

c) Atribuciones de *control interno* concomitante. La ley enumeraba especialmente las que tenían por objeto las entradas y salidas del tesoro, así como sus existencias, y prohibía a la Contaduría dar curso a órdenes de disposición de fondos o a libramientos no intervenidos por la autoridad competente.

La Contaduría General no tenía atribuciones jurisdiccionales como tribunal de cuentas, y ésta fue la reforma de mayor trascendencia introducida por la ley de contabilidad.

La tercera época de la Contaduría General es la diseñada por la ley 24.156, cuyo título V está dedicado al *sistema de contabilidad gubernamental*, integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para recopilar, valuar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas (art. 85).

Por el art. 88 de esta ley, la Contaduría General de la Nación es el órgano rector de ese sistema, y como tal tiene la responsabilidad de prescribirlo, ponerlo en funcionamiento y mantenerlo en todo el sector público nacional. El objeto y las características generales de tal sistema aparecen enumerados en los arts. 86 y 87.

En tanto el art. 89 pone a cargo del organismo un contador general, asistido por un subcontador general, designados ambos por el Poder Ejecutivo, el art. 90 prevé que el titular de la Contaduría General dicte el reglamento interno de ésta y asigne funciones al subcontador general. Asimismo, por el art. 89, para ejercer los cargos de contador general y de

subcontador general se requiere poseer título universitario de contador público y experiencia anterior en materia financiero-contable en el sector público, no inferior a cinco años.

La competencia conferida a la Contaduría General aparece prevista en el art. 91; su texto contempla con algún detalle atribuciones estricta y limitadamente concernientes a la registración de las operaciones del sector público, sin mención alguna de funciones de censura ni de control interno, o de asesoramiento al Poder Ejecutivo, como las que el organismo ejerciera dentro del ordenamiento de la ley de contabilidad. Toda vez, entonces, que el ámbito de la actuación de la Contaduría General es meramente atinente al ejercicio de atribuciones de orden contable, las desarrollamos en el capítulo XVII.

## II. Sindicatura General de la Nación

Ha sido creada por la ley 24.156, en calidad de órgano competente para el ejercicio del *control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo nacional y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del Estado* que de él dependen (arts. 96 y 98). Los métodos y procedimientos de trabajo, las normas orientativas y la estructura orgánica de esos entes también se hallan en la esfera de competencia de la Sindicatura.

Es entidad con personería jurídica propia, y goza de autarquía administrativa y financiera, con dependencia del presidente de la Nación (art. 97). Su titular se denomina síndico general de la Nación, es designado por el Poder Ejecutivo y depende directamente del presidente de la Nación, con rango de secretario de la Presidencia de la Nación (art. 108).

El síndico general—que debe poseer título universitario en el área de ciencias económicas o derecho, y experiencia en administración financiera y auditoría, no inferior a ocho años (art. 109, según el texto dado por el art. 12 de la ley 25.233)—es asistido por tres síndicos generales adjuntos, quienes lo sustituyen en caso de ausencia, licencia o impedimento, según el orden de prelación establecido por el propio síndico general (art. 110). Los síndicos generales adjuntos deben contar con título universitario y tener similar experiencia a la del síndico general, quien los propone para su designación por el Poder Ejecutivo.

El sistema de control interno está conformado del siguiente modo (art. 100):

a) la Sindicatura General de la Nación, como órgano normativo, de supervisión y coordinación; y

b) unidades de auditoría interna en cada jurisdicción y en las entidades dependientes del Poder Ejecutivo (tales unidades, jerárquicamente, dependen de la autoridad superior de cada organismo y deben actuar

coordinadas técnicamente por la Sindicatura General). Acerca del art. 100 de la ley, el primer párrafo de su reglamento ordena que estas unidades de auditoría interna, *en apoyo a la dirección y sirviendo a toda la organización, actuarán en función de las normas vigentes y con independencia de criterio*. No está de más destacar la importancia del énfasis reglamentario en exigir que las unidades de auditoría interna ejerzan su función *con independencia de criterio*, como agentes del control interno en la hacienda pública.

*Asimismo* —señala el indicado primer párrafo del reglamento para el art. 100 de la ley—, dichas unidades de auditoría interna *deberán informar fielmente y de inmediato a la Sindicatura General de la Nación y a la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad, la falta de cumplimiento de cualquiera de las normas que rigen la administración financiera y los sistemas de control*

El segundo párrafo, en el reglamento del art. 100 de la ley, contempla el caso especial de *las jurisdicciones y entidades comprendidas en el art. 8° de la ley 24.156 que, por su importancia relativa, no justifiquen la existencia de una unidad de auditoría interna*. En ese supuesto, *la Sindicatura General de la Nación asignará las funciones de auditoría interna a otra unidad de auditoría interna constituida dentro de la jurisdicción respectiva, y a esa otra unidad de auditoría interna le impone el deber de elaborar el correspondiente plan anual de trabajo*.

Por otro lado, el tercero y último párrafo del reglamento del art. 100 de la ley prevé, a estos efectos del control interno, la situación de los organismos interjurisdiccionales: la disposición reglamentaria consiste en que la Sindicatura General de la Nación habrá de convenir con las respectivas autoridades las modalidades de su intervención a los fines de supervisar y coordinar la actividad de la correspondiente unidad de auditoría interna.

Dentro de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo, su autoridad superior es responsable de mantener un adecuado sistema de control interno, con inclusión de: (i) instrumentos de *control previo y posterior* incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo; y (ii) la auditoría interna (art. 101).

El reglamento de la ley 24.156, respecto de lo previsto en el art. 101 de ésta, exige que para la aprobación de los reglamentos y manuales de procedimiento, la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo, requiera la opinión previa favorable de la correspondiente unidad de auditoría interna; la norma reglamentaria repite el requisito legal de que tales documentos deben incorporar *instrumentos idóneos para el ejercicio del control previo y posterior*.

Sin embargo de estar prevista, como rasgo digno de mención especial, esa posibilidad de ejercicio del control previo y posterior —tanto en

la ley como en su reglamento—, no aparece regulado qué características asume tal control, qué alcances tiene ni qué efectos produce, una y otra etapa de ese control, sobre todo en las actividades y en las decisiones del órgano controlado. En tales términos, si bien está consagrada por la norma, la función controladora se exhibe como una propuesta anodina, desprovista de virtualidad o de objetivo preciso en la gestión de la hacienda pública.

Entendemos que el comentario del precedente párrafo mantiene validez a despecho de lo estipulado en el art. 103 de la ley, enderezado a prever la estructura del *modelo de control*, con detalle de las áreas que ha de abarcar, y los saludables criterios de economía, eficiencia y eficacia sobre los cuales debe estar basado, pero sin contener prescripción alguna que ponga de manifiesto la atención de los propósitos de raigambre político institucional que ha de perseguir la ejercitación del control en el funcionamiento de la hacienda pública dentro de un Estado republicano.

El reglamento del art. 101 de la ley concluye con la afirmación de que aquella autoridad superior debe también requerir la opinión previa de la unidad de auditoría interna pertinente, respecto de cualesquiera modificaciones que proyectase realizar con relación a los reglamentos y manuales de procedimiento.

Por lo que atañe a las unidades de auditoría interna, cuya existencia contempla el art. 101 de la ley en cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo, el art. 102 las describe como *un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas* de las entidades referidas por la ley, y es llevado a efecto por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna.

Es plausible el precepto final de ese art. 102: *estipula que las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen*. Evidentemente, lo contrario implicaría una desnaturalización de la función de examen posterior confiada a los auditores, si ellos hubiesen actuado previamente en la tramitación de los actos que han de examinar.

Por el art. 102, primer párrafo, del reglamento, compete a las unidades de auditoría interna realizar *todos los exámenes de las actividades, procesos y resultados de la jurisdicción o entidad a la cual pertenezcan*, y hace responsable, a la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad, *de que las unidades de auditoría interna y sus integrantes se ajusten a sus actividades específicas en forma exclusiva*, de suerte que aquéllos no sean distraídos para acometer ningún otro tipo de menester, ajeno a esa especificidad.

Es importante lo exigido por el segundo párrafo de aquel art. 102 del reglamento, tendiente a que *el perfil del auditor interno debe ajustarse al que establezca la Sindicatura General de la Nación*, como órgano rector

que es del ejercicio del control interno en la hacienda pública del Estado federal argentino, de modo que ese perfil no responda a cualquier otra directiva.

No obstante, el tercer párrafo del art. 102 del reglamento sienta una norma que debilita el precepto de su segundo párrafo, pues desplaza a la Sindicatura General de la Nación de la tarea de designar, en ciertos casos, a los auditores internos titulares. Por el contrario, respecto de las jurisdicciones, éstos son nombrados por resolución ministerial, mientras que para las entidades tal nombramiento es dispuesto por la máxima autoridad ejecutiva de éstas, aunque ella debe requerir *previa opinión técnica de la Sindicatura General de la Nación*, pero esta opinión técnica *tendrá carácter no vinculante*, o sea, no ha de adquirir obligatoriedad para dicha máxima autoridad ejecutiva.

El texto reglamentario remarca: *en el supuesto que la autoridad competente designe al auditor interno apartándose de la opinión de la Sindicatura General de la Nación, se debe expresar en el acto de designación los fundamentos que sustentan tal proceder.*

He ahí creada una desaconsejable posibilidad de que el ascendiente técnico de la Sindicatura General resulte retaceado por la autoridad competente del órgano a ser controlado por el controlante, el auditor interno.

Entre las funciones que el art. 104 de la ley adjudica a la Sindicatura General —excluida la de índole asesora, explicada en el § 3,4—, prevalecen las vinculadas con la actividad de las unidades de auditoría interna —expuestas seguidamente—; además, al organismo se asigna:

a) dictar y aplicar normas de control interno (coordinadas con la Auditoría General de la Nación), y supervisar el funcionamiento del sistema para tal control, a fin de facilitar el desarrollo de las actividades de esa Auditoría; por resolución 107, del 10 de noviembre de 1998, la Sindicatura General aprobó pormenorizadas "Normas generales de control interno" —que están en vigor— aplicables en todo el sector público nacional;

b) vigilar el cumplimiento de las normas contables emanadas de la Contaduría General de la Nación;

c) poner en conocimiento del presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público;

d) ejercer las funciones del art. 20 de la ley 23.696, en materia de privatizaciones, ello sin perjuicio de la actuación del ente de control externo (2).

(2) La ley 23.696, citada en el § 3,1, versa sobre diversas materias de significativa importancia económica, institucional y social; es a veces conocida, de modo simplificador,

Respecto de lo indicado en el punto c) —que acoge la norma del inc. k) del art. 104—, destacamos la importancia de la función que trasunta, pero hacemos notar también que a pesar de la alusión a perjuicios de alcance *significativo* para el patrimonio público, no está previsto por lo menos el efecto suspensivo de los actos que puedan acarrear esos perjuicios, en consecuencia de haber sido puestos en conocimiento del presidente de la Nación. Tampoco se explica cómo aparece admisible que el órgano de control interno no haya estado en condiciones de evitar la ejecución de *los actos que hubiesen acarreado* ya los perjuicios, ni se lo coloco en la obligación de dar algún justificativo para conductas que bien pudieron haber sido omisivas del cumplimiento de su deber por la propia Sindicatura General, o por otros sectores o funcionarios de la administración pública, con la responsabilidad consiguiente.

Esa es otra muestra de la defección incurrida por la ley 24.156 en cuanto a su esquema para el ejercicio del control en la hacienda pública; diríase que es el aspecto más vulnerable de su contenido normativo.

Son funciones de la Sindicatura —también resultantes del art. 104 de la ley—, atinentes a la actividad de auditoría interna:

1) emitir y supervisar la aplicación de las normas de auditoría interna por las unidades correspondientes, como asimismo aprobar los planes anuales de trabajo de éstas, y orientar y supervisar su ejecución y resultado;

2) establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna;

como de reforma del Estado I; su capítulo II se titula *De las privatizaciones y participación del capital privado*. Aquéllas aluden, evidentemente, a las empresas del Estado; el art. 20 de la ley, incluido en el citado capítulo, concierne al *control* vinculado con las contrataciones a las cuales den lugar esas privatizaciones. Al respecto dispuso esa norma la *intervención previa a la formalización de las contrataciones*, por parte del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Sindicatura General de Empresas Públicas, *según sus respectivas áreas de competencia*. Establece también ese art. 20 que tal intervención *previa es a efectos de formular las observaciones y sugerencias que estimen pertinentes*. El art. 20 concluye con una norma que recepta la buena doctrina en cuanto al control en la hacienda pública, pues expresa:

*En el supuesto de formular observaciones o sugerencias, las actuaciones serán remitidas a la comisión bicameral creada por el art. 14 de la presente ley y al ministro competente, quien se ajustará a ellas o, de no compartirlas, elevará dichas actuaciones a decisión del Poder Ejecutivo nacional.*

En resumen, lo dispuesto por la ley 24.156, en el punto d) arriba señalado, es atribuir a la Sindicatura General de la Nación las funciones explicadas en el párrafo anterior, en materia de privatizaciones, como ente a cargo del control interno dentro del sector público nacional, mientras queda a salvo la participación que pueda corresponder al ente de control externo en dicha materia. Entendemos válido colegir que esas funciones entrañan la intervención previa comentada, como también la facultad de formular observaciones o sugerencias, y los efectos consiguientes en la hipótesis de formularlas.

3) mantener un registro central de auditores y consultores a fin de utilizar sus servicios; ello se relaciona con la función de realizar o coordinar la realización, por estudios profesionales de auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones. A esta materia se refiere también el art. 105 de la ley, al facultar a la Sindicatura para contratar estudios de consultoría y auditoría, según específicos términos de referencia, planificar y controlar la realización de los trabajos, así como cuidar de la calidad del informe final;

4) comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables;

5) formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia, ya planteados para el *modelo de control* por el art. 103 *in fine* de la propia ley; en conexión con este cometido, la Sindicatura dictó la resolución 88, el 11 de agosto de 2003, por la cual aprobó, en sendos anexos, el procedimiento para instrumentar las recomendaciones emitidas por su titular, y el esquema de redacción para tales recomendaciones.

A propósito de lo previsto en el anterior punto 1, la Sindicatura General de la Nación dictó la resolución 152, el 17 de octubre de 2002, sobre *Normas de Auditoría Interna Gubernamental*, para su aplicación en todo el sector público nacional, según es definido por el art. 8° de la ley 24.156, modificado por el art. 70 de la ley 25.565, de presupuesto para 2002; dado que tal art. 8° fue nuevamente sustituido por la ley 25.827 (art. 8°), de presupuesto para 2004, la aplicabilidad de tales *Normas* debe entenderse respecto del sector público nacional definido en este último texto.

Sobre las funciones abarcadas en el anterior punto 3, corresponde señalar que la posibilidad de que tareas como las allí descritas —sobre todo las relativas a la legalidad de los actos, o la realización de auditorías externas, como lo autoriza el art. 104, inc. c), del reglamento, explicado más adelante— sean llevadas a cabo en el seno de la hacienda pública por *estudios profesionales de auditores independientes*, entraña una total innovación en el ordenamiento jurídico argentino. Toda vez que se trata de tareas que resultan comprendidas en el ejercicio del control interno dentro de la hacienda pública, creemos que debió mantenerse la concepción de confiar su realización a órganos y a funcionarios integrantes de la propia administración pública.

Algunos de los incisos del art. 104 de la ley son objeto de reglamentación, pero no así otros sobre los cuales —los incs. b), d), e), h), i), k) y l)— se dice escuetamente *sin reglamentar*.

De tal manera, encabezado por la frase *para cumplir con su objeto, la Sindicatura tendrá las siguientes facultades y atribuciones*, el art. 104 del reglamento ordena:

a) dictar las normas de control interno a las que deberán sujetarse las jurisdicciones y entidades, y las normas de auditoría que aplicarán la Sindicatura y las unidades de auditoría interna;

c) disponer la realización de auditorías externas pudiendo recurrir a la contratación de servicios profesionales independientes;

f) establecer como requisitos mínimos para la integración de las unidades de auditoría interna, la calidad técnica y especialidad profesional adecuados a cada actividad desarrollada por las jurisdicciones y entidades;

g) aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna, las que deben presentarse a tal efecto a la Sindicatura antes del 31 de octubre del año anterior; la Sindicatura debe orientar y supervisar la ejecución y los resultados obtenidos de tales planes;

j) formular recomendaciones a las jurisdicciones y entidades, cuando el obrar de ellas lo haga conveniente, para asegurar el debido acatamiento normativo y la orientación de la gestión a criterios de economía, eficacia y eficiencia; la autoridad que reciba la recomendación debe pronunciarse en un plazo de quince días, en forma expresa y fundada, con especificación, en su caso, de las medidas que ha de adoptar para corregir lo señalado; en el supuesto de disconformidad o de falta de puesta en práctica de las recomendaciones sobre temas relevantes, el titular de la Sindicatura General de la Nación debe informar al presidente de la nación y al jefe de gabinete de ministros; para la instrumentación de las precitadas recomendaciones, la Sindicatura General de la Nación emitió su resolución 88, del 11 de agosto de 2003;

m) en las renegociaciones compete a la Sindicatura General de la Nación ejercer sus funciones de control en los términos que al respecto se establezca;

n) ejercer las funciones de control derivadas de la ley 23.982 y normas concordantes y complementarias, concernientes a la consolidación, en el Estado nacional, de obligaciones de pagar sumas de dinero devengadas, reconocidas en sede administrativa o judicial;

o) verificar la efectiva adopción, en las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, de las medidas tendientes a la prosecución oportuna, en sede judicial, del resarcimiento de los daños patrimoniales causados por los responsables, mediante la realización del seguimiento permanente de las respectivas causas.

Sobre la amplitud con la cual prevé la ley que puede abarcar la atención de las funciones de control interno a cargo de la Sindicatura General

de la Nación, da cuenta el art. 106, en cuanto le permite requerir *de la Contaduría General de la Nación y de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, la información que le sea necesaria, para el cumplimiento de sus funciones*. A esos fines, concluye esa norma, *todos los agentes y/o autoridades del sector público nacional prestarán su colaboración, y advierte que la conducta adversa se considera como falta grave*.

Complementa el reglamento lo previsto en tal art. 106 al disponer: *La Sindicatura tendrá acceso a todos los registros documentales y magnéticos, documentación de respaldo y lugares de trabajo (oficinas, centros de procesamiento de la información, archivos, almacenes, entre otros) necesarios para el cumplimiento de su misión de control*.

La ley 24.156, en su art. 107, preceptúa, por otro lado, sobre deberes de información que a la Sindicatura le impone cumplir, ante:

- a) el presidente de la nación, respecto de la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos dentro del ámbito de su competencia; sobre este particular el reglamento añade que tal información se debe hacer extensiva al jefe de gabinete de ministros;
- b) la Auditoría General de la Nación, sobre la gestión cumplida por los entes fiscalizados por la Sindicatura, aparte de atender consultas y requerimientos específicos formulados por aquel órgano de control externo;
- c) la opinión pública, en forma periódica: esta plausible obligación de la Sindicatura aparece inserta en el reclamo de publicidad que corresponde satisfaga todo gobierno de raigambre republicana.

Son particularmente dignos de mención los cometidos atribuidos a la Sindicatura General por el art. 114 de la ley, consistentes en proponer:

(i) a los organismos que ejerzan los derechos societarios del Estado nacional, en las sociedades anónimas con participación accionaria estatal mayoritaria, la designación de quienes, en calidad de síndicos, han de integrar las comisiones fiscalizadoras, según lo dispuesto en sus estatutos;

(ii) al Poder Ejecutivo la designación de síndicos cuando éstos deban asignarse por el capital estatal en empresas y sociedades en que el Estado nacional, por sí o mediante sus organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, tengan participación igualitaria o minoritaria. En ambos casos los funcionarios designados tienen las atribuciones y deberes previstos por la ley 19.550, de sociedades comerciales, en todo cuanto no se opusiere a la ley 24.156.

Con relación a la norma del art. 114 de la ley, aludida en el punto (i) del párrafo anterior, el reglamento prevé, dentro del primer párrafo de su

art. 114, que *en las sociedades e instituciones financieras en las que el Estado nacional tenga participación, los síndicos que las representan serán propuestos por la Sindicatura*. En cambio, son *designados por la Sindicatura* los síndicos actuantes en las empresas y entidades.

Para los dos casos contemplados por ese primer párrafo del art. 114 del reglamento, el segundo párrafo de este artículo dispone que los síndicos deben informar de su gestión en los plazos y en la formas establecidos por la Sindicatura.

El tercer párrafo del art. 114 del reglamento estatuye sobre los honorarios de los síndicos de la Sindicatura General con desempeño en las empresas y entidades, en el sentido de que tales honorarios, devengados por la fiscalización cumplida por aquéllos, *serán solventados por las empresas y sociedades en las que cumplan funciones, pero esas entidades deben cancelar dicho concepto a través de su ingreso a la Sindicatura*.

Por su parte, el cuarto párrafo de ese art. 114 reglamentario, dispone que corresponde a la *Sindicatura General de la Nación percibir los honorarios que se fijen para los síndicos en las asambleas de accionistas celebradas en las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o minoritaria, conforme lo dispuesto por el art. 292 de la ley 19.550, de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, por cada síndico designado en los términos del art. 114 de la ley 24.156*.

Mientras tanto, según el quinto párrafo del mismo art. 114, *las demás empresas y sociedades del sector público nacional comprendidas en el art. 8° de la ley 24.156 y sus modificaciones, que no se encuentren comprendidas en el supuesto previsto en el párrafo precedente, abonarán en concepto de honorarios de síndicos, a la Sindicatura General de la Nación, una suma equivalente al noventa por ciento (90%) de la retribución que perciba el presidente o la máxima autoridad de la entidad*.

El caso de las empresas y sociedades en liquidación es contemplado por el sexto párrafo del art. 114 del reglamento: hasta tanto *sean declaradas definitivamente disueltas*, esas entidades *continuarán abonando como honorario mensual por cada uno de los síndicos designados por la Sindicatura General de la Nación en los términos del artículo que se reglamenta, el noventa por ciento (90%) de la retribución que perciba su liquidador o la máxima autoridad de la entidad*.

Este art. 114 concluye sus normas, mediante su séptimo párrafo, según el cual: *Los honorarios a que se hace referencia en los párrafos anteriores formarán parte de los recursos de la Sindicatura General de la Nación, sin otro derecho para los funcionarios de ese organismo que desempeñen la función de síndicos, que el relativo al cobro de los sueldos u honorarios que determinen las pertinentes disposiciones escalafonarias y/o regímenes salariales aplicables*.

El art. 112 de la ley establece las atribuciones y responsabilidades del síndico general de la Nación, entre las cuales las concernientes a la repre-

sentación y al funcionamiento mismo del organismo son de rigor, en tanto que reviste alcance especial la relativa a informar a la Auditoría General de la Nación acerca de actos o conductas que impliquen irregularidades, de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones (inc. h). Otra vez anotamos que ni la ley ni el reglamento prevén efecto suspensivo alguno de tales actos presuntamente irregulares, aun cuando el síndico general lo hubiese conocido antes de tener ellos ejecución.

### III. Tribunal de Cuentas de la Nación

Desde antiguo se venía criticando en nuestro medio la deficiente organización del control de la gestión de los órganos ejecutivos de la hacienda federal y la reunión en un sólo órgano del control interno y del control externo delegado. Ya en el debate parlamentario previo a la sanción de la ley 428, en 1870, el miembro informante de la comisión, diputado RAWSON, expuso su preocupación por la dependencia de los miembros de la Contaduría en relación al Poder Ejecutivo, y agregó que no había sido posible hallar la forma de asegurar la independencia del personal de la Contaduría, fuera del respaldo del Congreso. RAWSON acallaba su preocupación manifestando que no podía concebir un gobierno tan apartado de toda razón y decoro que tomase arbitrariamente una medida tan violenta como destituir *empleados cuya función es la de garantizar los intereses de la Nación*. No obstante, en 1893, frente a una observación de la Contaduría, el Poder Ejecutivo exoneró a su presidente y a los dos contadores mayores que entonces la integraban. El vicio residía, entonces, en la organización institucional del control de la hacienda, pues no es posible dejar librado a la buena voluntad de los funcionarios el correcto funcionamiento de órganos e instituciones tan importantes.

Para superar la falta de independencia de la Contaduría frente al Poder Ejecutivo, que le impedía el normal desempeño de sus funciones, se pensó en dar estabilidad a sus miembros, mediante ciertos recaudos para su nombramiento y remoción. El senador MATIENZO presentó en 1932 un proyecto sobre estabilidad de estos funcionarios, sancionado como ley 11.635: el presidente de la Contaduría General y los dos contadores mayores que la integraban serían designados cada quince años por el Poder Ejecutivo, con acuerdo del Senado; la remoción anticipada de los funcionarios requería, asimismo, el acuerdo de la Cámara alta. El 18 de octubre de 1932 el Poder Ejecutivo vetó la ley 11.635, al invocar su inconstitucionalidad: arguyó que siendo la Contaduría una dependencia administrativa integrante de la administración nacional, no se podía sueditar el nombramiento y remoción de su personal al acuerdo de una Cámara legislativa, pues ello vulneraba la facultad del presidente de la República para designar y remover por sí a los funcionarios y empleados de la administración cuyo nombramiento no está reglado de otra manera por la Constitución nacional entonces vigente (art. 86, inc. 10). Sin em-

bargo, el Poder Ejecutivo reconocía en el mensaje de veto que era necesario perfeccionar la fiscalización de los gastos públicos, con la modificación del régimen contable y la creación del tribunal de cuentas independiente como órgano totalmente separado de la Contaduría General. El veto del Poder Ejecutivo llegaba al meollo de la cuestión: no se trataba, en realidad, de separar de la administración nacional al órgano encargado del control interno y de llevar los registros y cuentas de la gestión económico-financiera de la hacienda, sino que la reforma debía ir al fondo de las instituciones, dejando a la Contaduría General como órgano del control interno y de contabilidad, e instituir, en forma separada, el órgano del control externo con funciones jurisdiccionales para instruir los juicios de responsabilidad y de cuentas.

En 1946, al ser encarada la reforma de la ley de contabilidad se insistió en las esferas de estudio sobre la necesidad de crear el Tribunal de Cuentas, con independencia de la Contaduría. Todas las iniciativas elaboradas entre 1932 y esa fecha lo propiciaban: el anteproyecto BAYETTO, el proyecto elaborado por una comisión especial del Senado presidida por ALFREDO L. PALACIOS (1940) y el anteproyecto presentado en 1943 por la comisión técnica integrada por M.A. DE TEZANOS PINTO, J. BAYETTO, J. WAINER, A.G. UNSAIN y O.D. RASMUSSEN, establecida por el Poder Ejecutivo (3). Pero el Congreso no atendió los reclamos de la doctrina y mantuvo confundidas en la Contaduría las funciones de censura, de control interno, de control externo delegado y de oficina contable. Este fue uno de los aspectos más criticados de la ley 12.961, pues viciaba desde su origen el control de la gestión de la hacienda.

Las provincias se adelantaron a la nación en la organización de un régimen de control externo delegado de la hacienda pública. Buenos Aires, por su Constitución de 1889, fue la primera en adoptar el tribunal de cuentas con funciones de fiscalización, y lo mantuvo en sus constituciones de 1934 y de 1994. La ley 10.869, promulgada el 27 de diciembre de 1989, es el vigente cuerpo orgánico de normas reguladoras de su funcionamiento; ha sido modificada varias veces (por leyes 10.876, 11.755, 12.008, 12.310, 12.922, 13.101, 13.118, 12.310, 13.339 y 13.612 [en este último caso —que es el de la ley de presupuesto provincial para 2007—, sus arts. 54, 55 y 56 atañen a la ley 10.869, pero fueron vetados por el Poder Ejecutivo]).

A través del tiempo casi todas las provincias siguieron sucesivamente el ejemplo de la de Buenos Aires —tal como lo hicieron las de Córdoba y

(3) Tanto el proyecto de la comisión del Senado como el preparado por la comisión técnica designada por el Poder Ejecutivo, están incorporados en la publicación citada en la nota 15 del capítulo I, editada por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; figuran, respectivamente, entre sus páginas 119 a 166, y 171 a 234.

de Entre Ríos, con sus constituciones de 1923 y de 1933, respectivamente, y más tarde las de Neuquén (1957), Misiones (1958), Santa Fe (1962) y Mendoza (1965)—, al comprender la necesidad de establecer el tribunal de cuentas en sus textos constitucionales, para que las funciones de control externo de la hacienda pública, así sea la del orden provincial como también la de sus municipios (4), no se viesan desvirtuadas por acción de las legislaturas o de los gobernadores. Es cierto que el énfasis con que cada una incorporó el organismo a su orden institucional ha diferido de una provincia a otra.

Con el más reciente movimiento de reforma de las constituciones de provincia, que se generalizó desde el año 1986—como ocurrió con las de Catamarca, Córdoba, Jujuy, La Rioja, Río Negro, Salta, San Juan, San Luis, Santiago del Estero— y se extendió hasta mediados de la década del 90—con las constituciones de las provincias de Buenos Aires, Chaco, Chubut, Formosa, La Pampa, Santa Cruz—, se ha visto ratificada aquella tesitura, con la Constitución de Santiago del Estero (2006), o bien se observaron adhesiones a ella, como aconteció con la primera Constitución de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, aprobada en 1991 (arts. 163 a 166), y con las provincias de Tucumán (2006) y de Corrientes (2007).

En la actualidad todas las provincias tienen creado el Tribunal de Cuentas, excepto la de Salta (1998), que tiene instituida la Auditoría General de la Provincia, al igual que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuya Constitución de 1996, en su art. 135, creó la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dependiente de la Legislatura.

(4) Son diversas las fórmulas adoptadas por las constituciones provinciales en materia de contralor de las cuentas o de los gastos de las comunas. Algunas provincias estipulan que las cartas orgánicas municipales deben asegurar un régimen o sistema propio en ese sentido (Río Negro [art. 228, inc. 5], aunque esta misma provincia por otro lado dispone [arts. 233, inc. 3, y 236] que mientras los municipios no dicten sus cartas orgánicas ese contralor sea ejercido mediante un tribunal de cuentas); San Juan (art. 242, inc. 4); San Luis [art. 254, inc. 4], Santiago del Estero (art. 208); otras ponen ese contralor a cargo del tribunal de cuentas provincial (Chaco [art. 178, primer párrafo]; Jujuy [art. 190, inc. 17]; Misiones [art. 133]; Tierra del Fuego [art. 180, inc. 3]); también las hay que contemplan, y aun imponen, crear tribunales de cuentas municipales (Córdoba [arts. 183 y 184], Santiago del Estero [art. 212], Salta [art. 170, inc. 18]). La Constitución de la Provincia de Corrientes— aprobada en el año 2007— autoriza a los municipios para *establecer organismos de control de la hacienda municipal, de carácter técnico*; en el supuesto de que no lo dispusieren, *deben realizar un convenio con el Tribunal de Cuentas de la Provincia para el cumplimiento de dicha función* (art. 232).

En cuanto al tratamiento de las legislaciones provinciales y a sus antecedentes—particularmente los de la provincia de Córdoba, cuya adopción de tribunales de cuentas municipales tiene mayor solidez—, sobre las actividades controladora y de carácter jurisdiccional atribuibles a los tribunales de cuentas, resulta muy ilustrativo el tomo I de la serie *Tribunales de Cuentas*, publicada por el Tribunal de Cuentas de la Municipalidad de Córdoba (Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1992).

Entre las constituciones provinciales con mayor avance en la materia entendemos se destaca la del Chaco, dictada en octubre de 1994; dedica su sección VI a los *Organismos de control*, y en el capítulo II de ella (arts. 177 a 181), titulado *Organismo de control externo – Tribunal de Cuentas*, regula sus características con encomiable precisión y rigor conceptuales, y al especificar sus atribuciones las divide entre las de control, asesoramiento e información, por un lado, y jurisdiccionales, por el otro, las cuales están conectadas con el trámite y decisión en los juicios de cuentas y administrativos de responsabilidad.

Similares conclusiones cabe extraer del análisis de las respectivas normas contenidas en la Constitución del Chubut, también sancionada en octubre de 1994.

En la legislación comparada numerosos países (Francia, Italia, Bélgica, Uruguay, entre otros), tienen instituidos desde mucho tiempo atrás los tribunales de cuentas, en unos casos con carácter colegiado y en otros como órganos unipersonales.

En Bélgica, España, Francia, Holanda, Italia, Suecia, el tribunal de cuentas es un órgano colegiado, con caracteres de independencia para él como para sus miembros, frente al Poder Ejecutivo, mientras en Canadá, Estados Unidos de América, Nueva Zelanda, el Reino Unido, la titularidad del organismo de control externo es unipersonal, actuante también con independencia de la rama ejecutiva de gobierno, y cuyas funciones—tan amplias como en los países con estructura colegiada del Tribunal—consisten, principalmente, en el asesoramiento al Parlamento, aun cuando el *comptroller* cumple al propio tiempo la tarea de auditar las cuentas y la gestión gubernativas, incluido el examen de las órdenes de extracción de fondos de la Tesorería, libradas por el gobierno, como ocurre en el Reino Unido (5).

En el Reino de España, por el art. 136 de su Constitución de 1978, *el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*: lo dispone el primer párrafo del § 1 del citado artículo, mientras el segundo párrafo estatuye que el Tribunal depende *directamente de las Cortes Generales* y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la cuenta general del Estado.

El primer párrafo del § 2 en aquel art. 136 ordena: *Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste*. El segundo párrafo de tal § 2 establece, como funciones de este órgano fiscalizador, en los siguientes términos: *El Tribunal de*

(5) La información sobre varios países de los indicados más arriba en el párrafo, proviene, *passim*, de la obra citada en la nota 2 del capítulo I.

*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.*

El § 3 del art. 136 otorga, a los miembros del Tribunal de Cuentas, la misma independencia e inamovilidad y somete a las mismas incompatibilidades que los jueces (6)

En el Estado federal argentino, fueron atendidos los pedidos de la doctrina y particularmente de la cátedra de Contabilidad Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires, cuyo titular, JUAN BAYETTO, abogó en todo momento por esta reforma institucional: el decreto ley 23.354/56—convalidado por el Congreso Nacional mediante ley 14.467, como todos los dictados por el gobierno provisional entre 1955 y 1958—creó el Tribunal de Cuentas de la Nación como órgano del control externo delegado de la hacienda del Estado federal. Tal reforma fue tanto más relevante cuanto que el organismo estuvo dotado de todas las garantías y atribuciones requeridas para cumplir acabadamente sus importantísimas funciones.

Un ente de fiscalización de esa índole es de la esencia de los regímenes republicanos representativos donde prevalezca, y se respete, el principio de la división de los poderes, con la atribución parlamentaria de ejercer, dentro de la mayor amplitud, el control de la gestión de la hacienda. De las tres fases que abarca ese control—preventivo, concomitante y ulterior— interesa ahora la segunda en su aspecto externo. Muchas razones, prácticas sobre todo, impiden al Congreso como cuerpo, y a sus integrantes individualmente, ejercer de manera directa ese control. Por tanto, lo procedente es delegar el cumplimiento de este control concomitante externo en un órgano específicamente encargado de ello, pero habilitado para mantener contacto directo con el Poder Legislativo, a fin de no desvirtuar la finalidad fundamental de su funcionamiento: permitir a los representantes del pueblo seguir todo lo más cerca posible la marcha de la administración de la hacienda pública.

(6) JULIÁN ARCOS ALCARAZ (ob. cit. en nota 1 del capítulo I, ps. 296/297) al referirse al Tribunal de Cuentas se remite a su ley orgánica del 12 de mayo de 1982—cuyo dictado previó el § 4 del art. 136 de la Constitución española vigente, para regular la composición, organización y funciones de ese organismo—, y al respecto señala que son sus funciones propias la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, como también el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. Igualmente enumera ARCOS ALCARAZ los importantes contenidos que deben estar reunidos en el informe o memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales—requerido por el segundo párrafo en el § 2 del art. 136 de la Constitución—, el cual ha de comprender el análisis de la cuenta general del Estado y de las demás del sector público y se extiende a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público, y otros muy relevantes aspectos insertos en esa enumeración.

A fin de evitar reparos de orden institucional que pudieran esgrimirse para desconocer o avasallar al tribunal, habría sido imprescindible constitucionalizarlo. Si analizamos la naturaleza jurídica de ese órgano colegiado, a la luz de la estructura de gobierno que adoptara la Constitución de 1853, podía ser discutido si el Tribunal de Cuentas era un órgano jurisdiccional, con facultades para juzgar e investido de imperio para hacer ejecutar sus decisiones, o si, por el contrario, era un órgano delegado del Poder Legislativo para el cumplimiento de las funciones de fiscalización externa de la hacienda federal argentina, de que está investido el Parlamento.

Su carácter de pretendido órgano jurisdiccional podía ser contradictorio, pues actuaba de oficio y no a petición de particular afectado en un interés o bien jurídicamente protegido. Por otro lado, la tesis referente a la calidad de órgano delegado del Poder Legislativo también podía ser puesta en tela de juicio, en tanto se manejara con independencia del Congreso y gozara de funciones jurisdiccionales de que carecía el mismo Congreso—salvo en los supuestos del art. 45 de la Constitución nacional de 1853-1860 (art. 53 en la Constitución vigente)— y, según es sabido, ningún órgano puede conceder mandato más extenso que las facultades de que goza por la Constitución o por la ley. Por este motivo habría sido conveniente que en nuestro Estado federal, tal como lo hicieron los estados provinciales, la creación del Tribunal de Cuentas emanara de preceptos constitucionales; ello hubiese dado al organismo autoridad innegable y no permitiría promover los reparos que suscitó el intento legislativo de la recordada ley 11.635. Además, por la inestabilidad propia de la legislación ordinaria, constantemente modificada (basta recordar que desde 1853 rigieron cuatro leyes de contabilidad, con modificaciones parciales), el Tribunal de Cuentas quedó expuesto a ser dejado sin efecto por simple reforma legal, como lo fue por la ley 24.156; en cambio, si hubiese sido constitucionalizado, su abrogación habría resultado mucho más difícil.

Para BAYETTO la creación de una institución de esta naturaleza podía hacerse sin inconveniente por ley del Congreso; citaba en apoyo de su tesis la opinión de BIELSA. Dice BAYETTO:

*Si el Congreso tiene atribución para fijar el presupuesto, aprobar o desechar la cuenta de inversión, dictar las leyes y reglamentos necesarios para poner en ejercicio los poderes concedidos al Gobierno de la Nación, y si cada una de sus Cámaras puede pedir al Poder Ejecutivo los informes que estime convenientes, no es posible negarle el derecho de crear un cuerpo técnico que lo secunde en sus tareas de fiscalización, la cual como cuerpo político sólo puede ejercerla en conjunto. Siempre que no se pretenda que las observaciones del órgano de control delegado revoquen o anulen los actos del Poder Ejecutivo, no podrá decirse que sus funciones subvierten la organización de poderes,*

sino, por el contrario, coadyuvan a mantener la indispensable armonía (7).

El Tribunal de Cuentas se componía de cinco vocales, uno de los cuales ejercía su presidencia; esa forma colegiada adoptada para el organismo era lo más acertado, dada la multiplicidad de tareas que debía atender. Para ser designado vocal del tribunal, la ley exigía: a) poseer título de contador público expedido por universidad nacional y cinco años de antigüedad en dicho título; b) tener más de 30 años de edad.

Respecto de los requisitos para pertenecer al tribunal la ley se apartó de los antecedentes tenidos en vista al aprobarla. Tanto el anteproyecto BAYETTO (art. 148), como el proyecto BAYETTO-PECCHINI de 1956 (art. 19) y el despacho de la comisión especial de la Facultad de Ciencias Económicas de Buenos Aires de 1956 (art. 17) coincidían en integrar el cuerpo con cinco miembros y en exigir para su presidente el título de doctor en ciencias económicas, pero para los vocales el despacho de la comisión designada por la Facultad imponía que tuviesen título de contador público; las otras iniciativas estipulaban que dos de los vocales serían abogados y los otros dos contadores públicos. BIELSA opinaba que de un órgano con facultades de observación legal frente a actos del poder administrador deben formar parte abogados. Dado que las funciones de naturaleza jurídica son de tanta importancia como las de alcance contable, hubiera sido muy justificado integrarlo con dos abogados.

Los vocales del tribunal eran designados por el Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda (8). Gozaban de inamovilidad en sus empleos mientras durara su buena conducta y capacidad. Para su remoción se aplicaba el procedimiento establecido para los magistrados del Poder Judicial: juicio político promovido ante el Senado por acusación de la Cámara de Diputados (art. 45, Constitución nacional de 1853).

Las normas legales sobre remoción de los miembros del tribunal adoptaron los mayores recaudos para preservar la independencia del cuerpo respecto del Poder Ejecutivo: tal remoción se haría mediante el procedi-

(7) *Temas de contabilidad pública*, fascículo III, Buenos Aires, 1951, p. 39 y notas 111 a 113. Allí remite, a su vez, a la obra *Apuntes de contabilidad pública*, fascículo III, Buenos Aires, 1936, p. 51, nota 104.

(8) La designación de los miembros del Tribunal, según preveía el art. 78 de la ley, requería el acuerdo del Senado, mas a este respecto la ley 20.677, del 17 de junio de 1974, dispuso en su art. 1º:

*Suprímese el requisito del acuerdo del Honorable Senado de la Nación para la designación de funcionarios, en todos aquellos organismos de la administración pública, cualquiera sea su naturaleza jurídica, cuyas normas de creación, constitución y funcionamiento así lo establezcan y cuya designación no esté reglada de tal modo por la Constitución nacional.*

En 1990 el diputado JORGE E. YOUNG presentó un proyecto de ley a fin de declarar de plena vigencia la norma de aquel art. 78 de la ley de contabilidad.

miento establecido para los magistrados del Poder Judicial; se otorgó así la máxima garantía de estabilidad, para liberar a los miembros del tribunal de todo discrecionalismo del poder administrador.

Era incompatible el cargo de vocal con el ejercicio de actividad profesional o con el de cualquiera otra rentada, excepto la docencia. Esta dedicación casi exclusiva al desempeño del cargo se justificaba plenamente por razones de moralidad pública. Para contrapesar esta exigencia se establecía una remuneración adecuada de los vocales, equiparándola a la de los vocales de las cámaras nacionales de apelación.

El art. 79 de la ley preveía que los cargos de vocales del Tribunal de Cuentas no podían ser desempeñados por quienes se encontraran inhabilitados, en estado de quiebra o concursados civilmente (9). Vale decir, no podían formar parte del tribunal las personas cuya facultad de disponer de sus bienes se hallara restringida por un juicio o una medida de carácter universal. No se podía concebir el sereno ejercicio de tan altas funciones como las de vocal del Tribunal de Cuentas por quienes no se hallaran en el más absoluto goce de sus derechos, o sobre cuya capacidad legal pesara cualquier inhabilitación. Razones de orden jurídico y ético así lo aconsejaban, tanto más cuanto se advirtiera que el tribunal actuaba también como órgano jurisdiccional frente a todo estipendiario de la nación. La eventual responsabilidad de los vocales del tribunal, por los perjuicios que ocasionaren a la hacienda, habría sido ilusoria si se hallasen inhabilitados, concursados o en estado de quiebra.

Los miembros del Tribunal de Cuentas poseían *jurisdictio*, o sea, la facultad para declarar el derecho aplicable y establecer la responsabilidad administrativa de los estipendiarios por daños irrogados a la hacienda. En ciertas situaciones se encontraban moralmente impedidos para administrar justicia; procedía entonces la excusación o recusación para entender en un juicio.

El art. 80 de la ley de contabilidad preveía sobre tales causas de excusación y recusación; a ese efecto reenviaba a las que señalara el art. 43 de la ley 50, con exclusión de su inc. 7. Mas la ley 50, sobre procedimiento en la justicia federal, fue derogada por ley 17.454 (art. 820), que aprobó el código procesal civil y comercial de la nación, a su vez modificado principalmente por ley 22.434, y por otras leyes posteriores. Así, las causas de recusación en aquel supuesto de la ley de contabilidad quedaron reguladas por el art. 17 del código procesal, y para las causas de excusación regía su art. 30, que en lo fundamental remite a ese art. 17.

(9) Los concursos civiles están al presente sometidos al régimen de la ley 24.522, del 7 de agosto de 1995, sobre concursos y quiebras, modificada por las leyes 25.563, del 14 de febrero de 2002, y 25.589, del 15 de mayo de 2002.

El Tribunal de Cuentas funcionaba dividido en salas para el desempeño de sus funciones jurisdiccionales; cada sala se integraba por el presidente y dos vocales (art. 83, primer párrafo). La división en salas propendía a la mejor atención de las cuestiones, para abordarlas en razón de la materia. La competencia de cada sala se reglamentó por acuerdo plenario del tribunal (art. 83, segundo párrafo, inc. b)).

La reunión del Tribunal en acuerdo plenario procedía a los efectos de: a) dictar su reglamento interno; b) determinar la composición y jurisdicción de cada sala; c) ejercer la facultad de observación que le confiere la presente ley; d) resolver las cuestiones de competencia que se suscitaren entre las salas y cuando fuera conveniente o necesario fijar la doctrina aplicable; e) fijar las normas a las cuales deberán ajustarse las rendiciones de cuenta; f) considerar la cuenta general de inversión; g) nombrar y remover su personal; h) tomar el juramento a que se refiere el artículo 78 (art. 83, segundo párrafo).

Esta enumeración sobre casos de reunión del Tribunal en acuerdo plenario parecía taxativa. Sin embargo, entendemos que la ley allí sólo imponía la obligación de que para los asuntos mencionados —algunos eran de la mayor importancia en el conjunto de los deberes del tribunal—, el pronunciamiento emanase del organismo en pleno. Pero siempre podían surgir situaciones imprevistas que requirieran el acuerdo plenario, no enumeradas en el art. 83.

Para adoptar las resoluciones, emanaran ellas de las salas o de acuerdos plenarios, bastaba simple mayoría; de las disidencias formuladas debía quedar constancia en actas. Formaban quórum tres o cinco miembros —según se tratara de salas o de acuerdos plenarios, respectivamente—, fuesen titulares o subrogantes (art. 83, tercer párrafo).

A las decisiones del Tribunal de Cuentas en acuerdo plenario confería la ley la condición de *doctrina aplicable* (art. 83, cuarto párrafo), que era obligatoria para sus salas, para los vocales y el personal de la administración. Esto significaba otorgar al organismo calidad de tribunal de casación. Para un cuerpo como el Tribunal de Cuentas no resultaba excesivo imponer ese alcance a sus resoluciones tomadas en acuerdo plenario (10).

Eran funciones del Tribunal de Cuentas, según el art. 84 de la ley:

a) ejercer el control externo de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales; b) la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieropatrimoniales del estado; c) el examen y juicio de las cuentas de los responsables, intervenidas por las respectivas contadurías centrales; d) la declaración de respon-

(10) Tiene similar contenido normativo el art. 303 del código procesal civil y comercial de la nación.

sabilidad y formulación del cargo, cuando corresponda; e) informar la cuenta general del ejercicio; f) fiscalizar las empresas del Estado por medio de auditores o síndicos; g) someter a consideración del Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Hacienda, el proyecto de su presupuesto anual; h) autorizar y aprobar sus gastos con arreglo a lo que establezca su reglamento; i) presentar directamente al Congreso antes del 31 de mayo de cada año, la memoria de su gestión; j) aplicar cuando lo considere procedente, multas de hasta la cantidad de cinco mil pesos (11) a los responsables en caso de transgresiones a disposiciones legales o reglamentarias, sin perjuicio del cargo y alcances que corresponda formular a los mismos por los daños materiales que puedan derivarse para la hacienda del Estado; k) a percibir y aplicar multas de hasta mil pesos (11) en los casos de falta de respeto o desobediencia a sus resoluciones, l) designar, promover y remover al personal de su dependencia; m) dirigirse directamente a los poderes públicos nacionales, provinciales y municipales; n) solicitar directamente el dictamen de los señores asesores legales del gobierno; ñ) aprobar su reglamento interno; o) interpretar las normas establecidas por la presente ley; p) asesorar a los poderes del Estado en la materia de su competencia.

Este artículo sintetizaba las atribuciones otorgadas al Tribunal en las demás disposiciones de la ley, o bien se refería a cuestiones atinentes a la marcha interna del órgano, o a sus relaciones de alcance formal con las demás dependencias públicas, al margen de las funciones que sustancialmente le correspondían. Esas atribuciones podían ser clasificadas sistemáticamente según los siguientes acápites a) al e).

a) *Funciones de censura.* Al Tribunal correspondía ejercer la vigilancia y fiscalización continua de los actos administrativos y operaciones que afectaran a la gestión económico-financiera de la hacienda del Estado federal, producidos mediante sus órganos. Estas funciones justificaban de por sí la existencia del tribunal como ente independiente indispensable, para controlar la legalidad de las operaciones relativas a la hacienda. Estas facultades se traducían en la potestad de observar los actos administrativos de contenido presuntamente lesivo de normas legales y reglamentarias que rigen la gestión económica de los órganos directivos y ejecutivos.

Dado que la observación legal, como acto de censura, tenía por efecto suspender la ejecución del acto observado (art. 87), parecería que el Tribunal de Cuentas estaba por encima de los tres poderes en que se divide la autoridad política, y se presentaría, así, como un guardián de la le-

(11) La cifra del inc. j) quedó actualizada en \$ 5.696,41; y la del inc. k) en \$ 1.139,28. Ello surge del art. 6º del decreto 1779/91, por aplicación de las normas de la ley 23.928, sobre convertibilidad del austral, y del decreto 2128/91.

galidad de los actos administrativos. Sin embargo, no había tal, pues cuando un acto del poder de gobierno hubiese sido observado por el tribunal, era posible insistir en la ejecución del acto bajo la responsabilidad de aquél. La función del tribunal, como órgano de censura, consistía en poner de manifiesto la existencia del vicio de ilegalidad del acto administrativo, responsabilizar al órgano ejecutante por su acción y comunicar al Congreso el acto presuntamente ilegítimo.

b) *Funciones de control externo delegado.* Por delegación del Congreso, el Tribunal de Cuentas ejercía el control externo sobre la marcha total de la hacienda del Estado federal, fuere respecto de la administración central, como de las haciendas anexas de producción (empresas del Estado) y de erogación (servicios públicos administrativos personalizados), y de la misma manera se extendía a ciertas haciendas privadas que por el objeto de su institución el Estado consideraba necesario intervenir y fiscalizar: las llamadas haciendas paraestatales.

Las funciones de órgano delegado del Congreso se referían a sus atribuciones relativas a la información de la cuenta general del ejercicio y a la obligación de elevarle anualmente, antes del 31 de mayo, la memoria de su gestión (art. 84, inc. i); como órgano delegado del Congreso, debía rendirle cuenta de la ejecución de su mandato.

c) *Funciones jurisdiccionales.* Se ejercían en los dos juicios de su competencia: 1) el juicio de cuentas, tendiente a examinar las rendiciones de cuenta presentadas por los responsables, instar su presentación en los casos de omisión de la obligación de los cuentadantes, examinar las cuentas y formular los reparos y cargos pertinentes por las rendiciones incorrectas; 2) el juicio de responsabilidad, que podía instruir contra los agentes públicos —aun los no obligados a rendir cuenta— que con su acción o su omisión perjudicaran a la hacienda pública.

Formaba parte de las atribuciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas la de aplicar —como complemento indispensable de tales atribuciones— sanciones penales o disciplinarias a: 1) los responsables que incurrieren en transgresiones a disposiciones legales o reglamentarias; 2) las oficinas o agentes públicos que incurrieren en falta de respeto o desobediencia a sus resoluciones. Si un órgano encargado de juzgar carece de potestad para sancionar a quienes desobedezcan sus sentencias y resoluciones, éstas se transforman en meros consejos.

d) *Funciones de gobierno interno.* No obstante su dependencia en última instancia del Congreso, el Tribunal se manejaba con relativa independencia. Ejercía su gobierno interno, traducido en la preparación de su proyecto de presupuesto; autorización y aprobación de sus propios gastos; designación, promoción y remoción del personal de su dependencia; aprobación de su reglamento interno.

e) *Funciones de asesoramiento y consulta, y de intérprete de la ley de contabilidad.* El Tribunal de Cuentas, dada la especialización de sus miem-

bros: asesoraba a los poderes del Estado sobre la materia de su competencia, y para ello podía dirigirse directamente —sin intervención de ningún otro organismo administrativo—, a los poderes públicos; era el intérprete auténtico de las normas de la ley (art. 84 inc. c)).

Las funciones del Tribunal de Cuentas fueron previstas con minuciosidad por el art. 85 del propio texto legal, a saber:

1) *Funciones de censura y de control externo.* El tribunal debía analizar todos los actos administrativos relacionados con la gestión económico-financiera de la hacienda pública, y cuando advirtiera que dichos actos violaban normas legales o reglamentarias, debía observarlos dentro de los sesenta días de haber tomado conocimiento de ellos. El acto de observación debía ser adoptado por el tribunal reunido en acuerdo plenario (art. 83, inc. c)).

Esta atribución de formular observación legal configuraba un importante deber, pues al tomar conocimiento de un acto que reputase ilegal, el tribunal debía forzosamente observarlo, para que sus vocales no incurrieran en responsabilidad personal.

El conocimiento de los actos administrativos debía serle ofrecido al tribunal antes de entrar ellos en vigencia. A tal efecto, disponía la ley que *dichos actos, juntamente con los antecedentes que los determinen, deberán serles comunicados antes de entrar en ejecución, salvo que la excepción hubiera sido consagrada por leyes anteriores o cuando por impedimento o inconvenientes materiales, justificados a exclusivo juicio del Tribunal de Cuentas, éste haya dispuesto, previamente, la excepción o la haya consentido a solicitud de los respectivos organismos* (art. 85, inc. a)). La exigencia de comunicar al órgano de control los actos administrativos referentes a la hacienda antes de entrar en ejecución, fue una innovación —tomada del anteproyecto BAYETTO—; además de ser una medida conveniente, contribuía a dar al Tribunal la debida jerarquía.

Los efectos de la observación legal formulada por éste contra actos administrativos relacionados con la hacienda pública, estaban previstos en el art. 87:

*Las observaciones formuladas por el Tribunal de Cuentas serán comunicadas al organismo de origen y suspenderán el cumplimiento del acto en todo o en la parte observada. El Poder Ejecutivo, bajo su exclusiva responsabilidad, podrá insistir en el cumplimiento de los actos observados por el Tribunal de Cuentas. En tal caso, éste comunicará de inmediato al Congreso, tanto su observación como el acto de insistencia del Poder Ejecutivo, acompañando copia de los antecedentes que fundamentaron la misma.*

*En jurisdicción de los poderes Legislativo y Judicial, la insistencia será dictada por el presidente de la respectiva Cámara o por el de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respectivamente.*

La atribución de observar los actos administrativos era otorgada al Tribunal de Cuentas (art. 85, inc. a), primer párrafo) sin limitar su control de legalidad. Innovó la ley respecto del régimen anterior, pues responsabilizaba exclusivamente al Poder Ejecutivo por la insistencia relativa a un acto administrativo observado por el Tribunal.

Tanto la insistencia como la observación que le diera origen, el Tribunal de Cuentas debía comunicarlos de inmediato al Congreso para que éste resolviera en definitiva (art. 87).

Para ejercer las funciones de censura y de control externo delegado, el Tribunal podía mantener, cuando lo estimara necesario, en la Contaduría General y en cada servicio administrativo, una delegación de contadores fiscales. Eran funciones de estas delegaciones: 1° *Seguir el desarrollo y registro de las operaciones financiero-patrimoniales de la jurisdicción, a los fines de informar al Tribunal de Cuentas.* 2° *Producir la información necesaria para que el tribunal ejerza sus funciones de control.* 3° *Practicar arqueos periódicos y especiales y demás verificaciones ordenadas por el tribunal* (art. 85, inc. b)).

Además de este control concomitante llevado a cabo por las delegaciones permanentes del Tribunal, también podía constituirse en cualquier organismo del Estado, centralizado o descentralizado, o en las haciendas paraestatales, para hacer comprobaciones especiales *in situ*.

En cumplimiento de estas funciones, el Tribunal debía intervenir también los libramientos contra el tesoro (arts. 34, 46 y 74), ya fuera de modo indirecto, por intermedio de los contadores fiscales que como delegados del Tribunal ante el respectivo servicio administrativo del ministerio, secretaría, poder o entidad descentralizada de que se tratara, ya de modo directo en las jurisdicciones donde no existían delegaciones del tribunal. Esta intervención, referida a los libramientos de pago, debía lógicamente ser previa a la ejecución del acto administrativo ordenador de la salida de fondos del tesoro, pues el Tribunal ejercía en esa instancia un control preventivo de legalidad (art. 85, inc. a)) y en tal virtud podía formular oposición suspensiva del acto en su totalidad o parcialmente (art. 87).

2) *Funciones jurisdiccionales.* En ejercicio de su atribución de sustanciar juicio de cuentas el Tribunal podía: *requerir, con carácter conminatorio, la rendición de cuentas y fijar plazo perentorio de presentación a los que, teniendo obligación de hacerlo, fueran remisos o morosos* (art. 85, inc. d)); y aplicar multas a los responsables. Al juicio de responsabilidad podía ser sometido todo estipendiario de la Nación, excepto ciertos funcionarios y miembros de los poderes del Estado (art. 85, inc. e)).

Escapaban a la competencia del Tribunal: 1) los miembros del Congreso, porque cada Cámara es juez exclusivo de los títulos de sus integrantes y sólo ella ejerce facultades de corrección sobre los legisladores (Constitución nacional de 1853-1860, arts. 56 y 58 [arts. 64 y 66 en el texto vigente]); 2) el presidente de la República, el vicepresidente y sus minis-

tros, porque según el art. 45 (art. 53 actual) de la Constitución sólo a la Cámara de Diputados compete el derecho de acusar a dichos funcionarios *en las causas de responsabilidad que se intenten contra ellos, por mal desempeño o por delito en el ejercicio de sus funciones, o por crímenes comunes*; 3) los magistrados judiciales de la Nación, porque también ellos están sometidos al juicio político. Estas excepciones a la competencia del tribunal se establecieron en razón de la organización institucional de división de los poderes adoptada por la Constitución.

Las resoluciones del Tribunal de Cuentas en los juicios de cuentas y de responsabilidad tenían mero carácter prejudicial (art. 86). La doctrina y la legislación financieras coinciden en asignar este carácter a las resoluciones condenatorias dictadas por el órgano jurisdiccional en materia de responsabilidad contable y administrativa de funcionarios públicos. Tales resoluciones no llegaban a constituirse, diremos así, en sentencias judiciales, por no llevar aparejado el forzamiento de la ejecución. El responsable debía ingresar el importe que la condena le obligara a pagar pero, si no lo hacía, correspondía ventilar el asunto en el terreno judicial para perseguir la ejecución forzada por vía judicial.

La gestión administrativa económica del Tribunal de Cuentas se hallaba sujeta al control de un funcionario designado por el presidente del Senado (art. 89). Este funcionario tenía facultades de observación respecto de los actos del tribunal, con modalidades análogas a la función de censura que desarrollaba el tribunal en relación a los actos del poder administrador o de los demás poderes del Estado referentes a la hacienda. Frente a la observación del funcionario encargado del control, el tribunal podía insistir, y en tal caso, el acto observado se ejecutaba bajo la responsabilidad de los miembros del tribunal; en esta eventualidad, el funcionario debía comunicar al presidente del Senado la observación insistida.

El Tribunal de Cuentas incurría en gastos para su propio desenvolvimiento y realizaba gestión administrativa en un sector de la hacienda. De la inversión, por parte de los órganos ejecutores, de las partidas asignadas para gastos del tribunal, éste debía rendir cuentas al Congreso con la intervención del funcionario antes mencionado (art. 89).

Sobre las relaciones del Tribunal de Cuentas con el Poder Ejecutivo, el art. 150 de la ley estipulaba que ellas se mantuvieran por intermedio del Ministerio de Hacienda (12).

(12) LEA CRISTINA CORTÉS DE TREJO, en su calidad de compiladora, ha reunido en la obra *Tribunales de cuentas, auditorías generales y algo más...* (Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de Salta, Salta, 1997) una serie de trabajos de singular valía que apuntan a señalar la grande relevancia institucional atribuible a esos organismos y, sobre todo, a destacar, como *tema fundamental para un país*, el del control de la hacienda pública. Así lo subraya en el Prólogo la profesora CORTÉS DE TREJO.

#### IV. Auditoría General de la Nación

Respecto de este organismo que, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, participa en el control externo de la hacienda pública, se presenta la peculiar circunstancia de que después de haber sido creado por el art. 116 de la ley 24.156, su existencia fue consagrada por la reforma constitucional de 1994.

El art. 85 de la Constitución nacional preceptúa en su párrafo inicial que *el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo*, y el párrafo segundo dispone:

*El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.*

Los textos que se acaban de transcribir, mientras por un lado enfatizan como atribución del Poder Legislativo la del control externo, por el otro basan el ejercicio de esa atribución sobre los dictámenes de la Auditoría General de la Nación; a nuestro entender, ello comporta una suerte de delegación para cumplir tal control externo, aunque en forma implícita y no expresa. Tanto más sería así al notar que el tercer párrafo del art. 85 exterioriza la idea de haber creado un organismo de asesoramiento, y no de actividad operativa, en el ejercicio concreto del control, pues se dice de él que es *de asistencia técnica del Congreso*.

Sin embargo de todas estas imprecisiones en la expresión normativa, puede afirmarse que las restantes cláusulas del art. 85 de la Constitución dan apoyo a la noción de que en rigor ésta optó por delegar en la Auditoría la atención inmediata, real, de las funciones de control externo de la hacienda pública, pues en su cuarto y último párrafo prevé: *Tendrá a su cargo (la Auditoría) el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue.*

Se echa de ver la amplitud en el cometido de la función de control que la Constitución confiere a la Auditoría; ello se reafirma con la cláusula final del mismo art. 85 al decir que el organismo *intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos*.

El haber constitucionalizado estos preceptos, que conciernen a la sustancia misma del control externo en la hacienda pública, entraña un singular avance en el ordenamiento jurídico nacional, tanto más por cuanto ellos tienen alcances revestidos de mayor proyección y profundidad —desde los puntos de vista institucional y doctrinario— que los receptados por la ley 24.156. En qué grado ha de interpretárselo así, al empen-

der su intelección, depende de modo fundamental de la aplicación que se dé a esos preceptos constitucionales (13).

Según lo anticipamos, al tiempo de ser sancionada la reforma constitucional en 1994, dicha ley 24.156 ya había instituido la Auditoría General de la Nación, identificada como el *ente de control externo del sector público nacional*, dependiente del Congreso Nacional, aunque con personería jurídica propia e independencia funcional; para asegurar esta última, dice la ley que el ente *cuenta con independencia financiera* (14).

La voluntad legislativa de erigir a la Auditoría en un ente que, también en lo normativo, dependa sólo del Congreso, es expresada en el segundo párrafo del art. 136 de la ley, según el cual *los arts. 116 a 129, ambos inclusive* —los referentes a ese órgano del control externo—, *no serán objeto de reglamentación por parte del Poder Ejecutivo nacional*, tal como lo reflejan los arts. 116 a 129 del reglamento aprobado por decreto 1344/07, sobre los cuales en él solo se dice *sin reglamentar*.

(13) Durante la sesión del 1° de agosto de 1994 —ps. 2565 a 2588 del *Diario de Sesiones*— varios miembros de la Convención Nacional Constituyente se refirieron al artículo sobre la Auditoría General de la Nación, pero sus manifestaciones no arrojan luz alguna sobre la interpretación que cabría dar a las distintas partes de la norma propuesta, ni sobre la verdadera naturaleza de dicho ente de control y de sus actividades. Algunos constituyentes plantearon la conveniencia de dar carácter previo al control por la Auditoría, unos para que él asumiera la mayor amplitud, mientras otros sólo para darle aplicación especial, en función de la magnitud económica que los actos de la administración pública pudieren revestir.

Entre otras obras relativas a la reforma constitucional, que comentan las normas de este art. 85, se puede consultar:

- *Derecho constitucional de la reforma de 1994 - II*, por DARDO PÉREZ GUILHOU y otros, Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos, distribuida por ediciones Depalma, Mendoza, 1995, § 19, ps. 59/87.
- *La Constitución reformada. Comentada, interpretada y concordada*, por ROBERTO DROMI y EDUARDO MENEM, ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1994, ps. 292/300.
- *Comentarios sobre la Constitución. La reforma de 1994*, por ALBERTO NATALE, ed. Depalma, Buenos Aires, 1995, ps. 159/164.

Son igualmente ilustrativas, para la interpretación de la norma constitucional, las obras de:

- NÉSTOR PEDRO SAGÚÉS, *Elementos de derecho constitucional*, ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, ps. 468/469, 682/683.
- MARÍA ANGÉLICA GELLI, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, segunda edición ampliada y actualizada, ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, ps. 650/654.
- ALBERTO RICARDO DALLA VIA, *Manual de derecho constitucional*, ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2004, ps. 513/515.
- GREGORIO BADENI, *Tratado de derecho constitucional*, segunda edición actualizada y ampliada, ed. La Ley, Buenos Aires, 2006, tomo II, § 547, ps. 1593/1595.

(14) Según la parte final del art. 116 de la ley 24.156, el patrimonio de la Auditoría se compone por todos los bienes que le asigne el Estado nacional, por los que hayan pertenecido o correspondido por todo concepto al Tribunal de Cuentas de la Nación y por los que le sean transferidos por cualquier causa jurídica.

El art. 85 (tercer párrafo) de la Constitución igualmente dispone que la Auditoría General de la Nación goza de *autonomía funcional*, y acota que (i) su integración se hará *del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento*; y (ii) esa ley *deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara*. Como los constituyentes obviamente conocían la ley 24.156, ese último requisito traduce la idea de que procedería dictar una ley ad hoc, referida a la *creación y funcionamiento* de la Auditoría General de la Nación; correspondería, pues, sancionarla para adaptar al art. 85 de la Constitución nacional las normas de la ley 24.156 al respecto, o bien reformarlas (15).

En cuanto al presidente de la Auditoría, ante lo dispuesto por el tercer párrafo, *in fine*, del art. 85 de la Constitución, el art. 123 de la ley 24.156 perdió virtualidad jurídica, en tanto preveía su designación de acuerdo con un procedimiento especial —por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y de Diputados—, mientras la norma constitucional estipula: *El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso*. Esta disposición fue puesta en práctica, y el ejercicio de la titularidad de la Auditoría se rige por esa norma.

Hasta que sea dictada esa ley ad hoc, sobre todo en lo atañedor al funcionamiento de la Auditoría General de la Nación, procede atenerse a las disposiciones del capítulo respectivo de la ley 24.156, sin perjuicio de que en lo pertinente pongamos de manifiesto discrepancias substantivas, además de la anotada en el párrafo anterior, entre el texto constitucional y las normas de esa ley; son supuestos corroborantes de la procedencia de la adecuación de esta última.

Los párrafos tercero y cuarto de su art. 116 estipulan que el primer ordenamiento sobre la estructura orgánica, las normas básicas, la distribución de funciones y las reglas básicas de funcionamiento de la Auditoría sean establecidos por resoluciones conjuntas de las comisiones Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso de la Nación, en tanto que las modificaciones posteriores a ese ordenamiento sean propuestas por la propia Auditoría a dichas comisiones y aprobadas por éstas.

El art. 117 de la ley 24.156 estatuye la competencia de la Auditoría General, y dispone que *consiste en el control externo posterior de la gestión*

(15) Así lo sostiene igualmente EDUARDO ESTRADA, en su trabajo *La Auditoría General de la Nación* (incluido en ob. cit. en primer término, *Derecho constitucional de la reforma de 1994 - II*, entre las mencionadas en el segundo párrafo de la nota 13, ps. 86/87).

*presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal* (16). Mientras los párrafos primero, cuarto y el último de ese art. 117 afirman el carácter *posterior* del control externo previsto por la ley, el art. 85, *in fine*, de la Constitución nacional ordena a la Auditoría General intervenir *necesariamente*, y lo ha de hacer *en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas* vinculadas con el ingreso o con el uso de los fondos públicos, sin establecer que lo sea en uno u otro momento predeterminado. Antes bien, su necesaria intervención debe producirse —según la Constitución nacional— durante el trámite de las cuentas, mientras que si esa intervención estuviese limitada a tener lugar con posterioridad ello implicaría actuar *después* del trámite y no *en el trámite*.

En síntesis, inferimos que la Constitución se ha inclinado por la buena doctrina, la de que el órgano al cual está deferido por el Poder Legislativo el ejercicio del control externo de la hacienda pública, debe hacerlo también con carácter previo.

Sobre la integración de la Auditoría General, prescribe el art. 121 que lo sea por siete miembros; cada uno de ellos es designado en calidad de auditor general, dura ocho años en su función, y puede ser reelegido. Para ocupar tal cargo, la ley requiere la nacionalidad argentina, título universitario en ciencias económicas o en derecho, como asimismo *probada especialización en administración financiera y control*.

El art. 122 de la ley prevé cómo designar los auditores generales: tres de ellos por la Cámara de Senadores y otros tres por la de Diputados, *observando la composición de cada Cámara*. Igual procedimiento al establecido para designarlos, se ha de seguir —preceptúa el art. 124— para remover los auditores generales, *en caso de inconducta grave o manifiesto incumplimiento de sus deberes*.

Según el art. 126 de la ley, la designación de auditor general no podrá recaer *en personas que se encuentren inhibidas, en estado de quiebra o concursadas civilmente, con procesos judiciales pendientes o que hayan sido condenados en sede penal*. Se trata de una norma similar a la que incluía la ley de contabilidad para designar miembros del Tribunal de Cuentas.

El art. 117 adjudica a la competencia de la Auditoría General el *dictamen sobre los estados contables financieros de:*

- (i) la administración central;

(16) En la redacción aprobada por el Congreso, a continuación de la expresión transcrita, el art. 117 dice *y de gestión*, pero estas palabras fueron objeto de veto por el Poder Ejecutivo —al tiempo de dictar el decreto 1957/92, de promulgación de la ley—, por entender que al comienzo de ese artículo *la gestión* ya está indicada como materia comprendida en la competencia de la Auditoría respecto del presupuesto.

- (ii) organismos descentralizados;
- (iii) empresas y sociedades del Estado;
- (iv) entes reguladores de servicios públicos;
- (v) Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (17); y
- (vi) los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

El mismo art. 117 legisla sobre supuestos especiales, debidos a circunstancias institucionales en el Estado federal argentino, en cuanto al cumplimiento del control externo:

1) sobre la gestión de los funcionarios comprendidos en el art. 53 de la Constitución nacional (art. 45 en la de 1853-1860), el control ha de ser siempre global y ejercido exclusivamente por las cámaras del Congreso Nacional;

2) con relación al Congreso Nacional el control externo posterior compete a la Auditoría General;

3) con qué modalidades y alcances ha de ponerse en práctica el sistema instituido por la ley, respecto del Poder Judicial, lo dispone la Corte Suprema de Justicia, que acordará la intervención de la Auditoría General, para recabar la colaboración a la cual le obliga la ley.

Sobre la esfera de competencia comprendida en el ejercicio del control externo, el art. 120 de la ley prevé la facultad del Congreso Nacional para extenderla *a las entidades públicas no estatales o a las de derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado nacional, o a las que éste se hubiere asociado*. La norma va más allá de los supuestos de entes que, de una u otra manera, cuentan con presencia estatal, pues contempla la posibilidad de que ese control se dirija también a las entidades *a las que se les hubieren otorgado aportes o subsidios para su instalación o funcionamiento, como igualmente, en general, a todo ente que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública*.

No obstante hallarse predicada la *independencia funcional* de la Auditoría General (art. 116, segundo párrafo), el encabezamiento del art.

(17) Las normas de este art. 117, en cuanto aparecen referidas a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, corresponde entender que han perdido toda virtualidad jurídica desde la instauración de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que se ha dictado su Constitución en el año 1996, donde estableció los órganos de control de su propia hacienda: la Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para el control interno (art. 133), y la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para el control externo (art. 135).

118 dispone que la actividad de aquélla ha de estar circunscripta a lo que decidan las comisiones indicadas en el art. 116 —lo son la Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (arts. 128 y 129 de la propia ley 24.156), y las de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso Nacional—, *en el marco del programa de acción anual de control externo*.

A este último respecto surge del art. 125, como una de las *atribuciones y deberes de los auditores generales reunidos en colegio, el proponer el programa de acción anual* (inc. a). Es de presumir que las comisiones mencionadas en el párrafo anterior —para la aprobación aludida en el art. 129, inc. a)—, han de contar, como punto de partida a los fines de establecer tal programa de acción, la propuesta hecha por los auditores generales, quienes deben adoptarla por mayoría (art. 125, incs. a) y g).

Es cierto que la Auditoría General depende del Congreso Nacional, y que la voluntad legislativa es preeminente para determinar el campo de acción de aquélla, pero también es cierto que una restricción operativa de esa índole, en el cumplimiento de las funciones técnicas de control que competen a la Auditoría, comporta una defeción del Poder Legislativo en el cabal ejercicio de una atribución, vinculada con tan importante materia como la de velar por el más transparente manejo de la hacienda pública.

Mas por encima de esa discrepancia conceptual, de raíz doctrinaria, hallamos que esa limitación de la actividad controladora de la Auditoría General, según *un programa de acción anual de control externo*, ya no resulta compatible con la norma constitucional (art. 85, párrafo final) en cuya virtud se pone a cargo de la Auditoría General el control de legalidad, de gestión y de auditoría *de toda la actividad de la administración pública*.

Con vistas a establecer coherencias dentro del ordenamiento jurídico, agreguemos que también la Constitución en su art. 85 otorga *autonomía funcional* a la Auditoría General, y esa autonomía se vería realmente puesta en acción mediante el ejercicio irrestricto de tal actividad controladora, como lo quiere la cláusula constitucional recordada en el párrafo anterior. El Parlamento debe facilitar el logro razonable de ese objetivo, lejos de obstaculizarlo. La razonabilidad reposa en adoptar mecanismos de control que no se conviertan en entorpecimientos para la dinámica que se quiera imprimir a la acción administrativa.

Acaso pudiera argüirse que mientras —según el primer párrafo del mismo art. 85 constitucional— *el control externo del sector público nacional*, tanto en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros, como en los operativos, es *atribución propia del Poder Legislativo*, queda librado a la voluntad de éste determinar las características conforme a las cuales ha de poner en práctica esa atribución.

A todo evento, resulta muy obvio que una cosa es la saludable afirmación constitucional de ser un poder dentro de la organización del Estado

el que tenga asignado el control externo de la actividad de la hacienda pública —puesta a cargo de otro poder en esa organización—, y otra distinta que el primero haga ejercicio fragmentario e insuficiente de esa potestad, con daño y retaceo del control mismo que, en claro precepto, la Constitución quiere que alcance, en manos del órgano delegado, a *toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización*.

En otras palabras, la adecuación de normas de la ley 24.156 a lo consagrado por el art. 85 de la Constitución, debiera trasuntar por parte del Congreso Nacional, la vocación de querer ejercer en plenitud el control externo arriba aludido, por intermedio de la acción de un órgano delegado como lo es la Auditoría General de la Nación. La *plenitud* de que hablamos va referida tanto a la substancia cualitativa de la actividad controladora, en el sentido de que pueda recaer sobre cualesquiera actos susceptibles de afectar, en alguna medida, a la hacienda pública, como también abarcar todas las instancias en que tales actos discurren: la previa, la concomitante y la ulterior.

Hecho precedentemente el análisis de los alcances de la actividad de la Auditoría General, atendida al *programa de acción anual de control externo* ya mencionado, hurguemos seguidamente en torno de las funciones que, para atender el cumplimiento de tal programa, le están asignadas en los varios incisos del art. 118 de la ley.

El inc. a) es atinente a la fiscalización del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con la utilización de los recursos del Estado, pero esta función se ha de ejercer por la Auditoría General *una vez dictados los actos correspondientes*. Mientras por un lado queda ratificada así la norma sentada por el art. 117, en el sentido de diseñar el control externo solamente con carácter *posterior* y no *previo*, por el otro lado no aparecen reglados los efectos que podrían derivar de la observación de esos actos por la Auditoría.

El inc. b) prevé realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades sometidas al control de la Auditoría, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones. A diferencia del supuesto anterior, parecería asomar por esta norma la posibilidad de que el mentado control externo asuma carácter previo en tanto se lo refiriese a *programas y proyectos*. Esos trabajos pueden ser realizados directamente por la Auditoría, o bien mediante la contratación de profesionales independientes; ya hemos destacado la impropiedad de adjudicar cometidos de esta índole, referidos a órganos del Estado y a su actividad, como a la de sus funcionarios, a entes ajenos a la administración pública.

Igualmente el inc. c) contempla la actuación de profesionales independientes a fin de atender la función de auditar, además de poder hacerlo la Auditoría por sí, a unidades ejecutoras de programas y proyectos

financiados por los organismos internacionales de crédito, según los acuerdos que en tal sentido se suscriban entre la Nación Argentina y esos organismos.

Los requisitos de idoneidad que deben reunir los profesionales independientes aludidos en este art. 118, según su inc. i), ha de fijarlos la Auditoría General, juntamente con las normas técnicas a las cuales debe ajustarse el trabajo de aquéllos.

Por el inc. d) es función de la Auditoría General examinar y dictaminar acerca de los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional, preparados al cierre de cada ejercicio. De modo similar: (i) el inc. f) se refiere a la función de auditar y dictaminar sobre ese tipo de estados, referentes al Banco Central de la República Argentina, independientemente de cualquier auditoría externa que pudiera ser contratada por éste; y (ii) el inc. h) habla de auditar y emitir opinión sobre la memoria y esa clase de estados contables de las empresas y sociedades del Estado, así como del grado de cumplimiento de sus planes de acción y presupuesto.

El inc. e) comprende la importante función de controlar la aplicación de los recursos resultantes de las operaciones de uso del crédito público, como asimismo la de practicar los exámenes especiales que fueren necesarios para formarse opinión sobre la situación de ese endeudamiento. A ese fin la Auditoría es facultada para solicitar al Ministerio de Economía y Producción y al Banco Central de la República Argentina la información que considerare menester sobre las operaciones de endeudamiento interno y externo.

Como expresión de su papel de órgano de control externo delegado, por el inc. g) del art. 118, la Auditoría General tiene la función de realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica; puede hacerlo por sí, o por indicación de las Cámaras del Congreso o de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas. Es ésta una función que puede revestir grande importancia, pero es lástima que la norma no prevea si puede ser cumplida con carácter previo ni los alcances ni efectos que su realización ha de asumir. Son éstos aspectos cuyo esclarecimiento sería conveniente encararse la ley ad hoc antes aludida, que se dicte para implementar debidamente el art. 85 de la Constitución nacional.

Por el inc. j) del art. 118 la Auditoría General tiene la función de *verificar que los órganos de la administración mantengan el registro patrimonial de sus funcionarios públicos*. Se trata de un cometido ajeno al ejercicio del *control externo del sector público nacional*, cuya órbita de acción —insistimos— va dirigida a cuidar que la gestión de los gastos y de los recursos involucrados en la hacienda pública sea acorde a derecho, como asimismo velar por la integridad del patrimonio estatal.

Tanto esa cláusula del inc. j), como el resto de la redacción de éste —que en todo caso es insuficiente, por cuanto nada prevé sobre los efectos del incumplimiento de los deberes que impone— son igualmente ajenos a la temática de la ley 24.156, *la administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional*. Aun cuando resulte del mayor interés institucional el seguimiento del estado patrimonial de los funcionarios públicos —que es lo que la norma pareciera proponerse—, nos encontramos ante una cuestión extraña a cuanto atañe estrictamente como materia inherente a esta ley. Ello bien podrá ser objeto de otra normativa, específica, y necesariamente más circunstanciada, si existe verdadero propósito de legislar al respecto.

La calidad de injerto en la ley 24.156, para este inc. j) de su art. 118, es tal vez más obvia al observar que instituye una obligación desconectada con el quehacer que le es propio al funcionamiento de la hacienda pública: la de presentar (dentro de las 48 horas de asumir su cargo o de la sanción de la ley 24.156) una *declaración jurada patrimonial*, por todo funcionario público con determinada jerarquía (ministro, secretario, subsecretario, director nacional, máxima autoridad de organismos descentralizados o integrante de directorio de empresas y sociedades del Estado); esa declaración deberá ser actualizada anualmente y al cese de funciones.

El decreto 494, del 5 de abril de 1995, dispuso sobre esta materia, bien que sin ánimo de reglamentar —aun cuando sus considerandos mencionan al inc. j) del art. 118 (tal reglamento le está vedado al Poder Ejecutivo por el segundo párrafo del art. 136 de la ley 24.156)—, sino principalmente a fin de sistematizar normas preexistentes a la sanción de dicha ley. El decreto 494/95, que derogara esas normas anteriores, había aprobado un régimen de *declaraciones juradas patrimoniales* y otro sobre los casos para los cuales la Procuración del Tesoro estaba facultada a practicar *requerimientos de justificación de incrementos patrimoniales*; ambos regímenes eran aplicables en el ámbito de competencia del Poder Ejecutivo. El decreto 41, del 27 de enero de 1999, sobre Código de Ética de la Función Pública, en su art. 3° refiere ese decreto 494/95, pero este último fue derogado por el art. 46 de la ley 25.188, del 26 de octubre de 1999, identificada como *Ley de ética de la función pública*, reglamentada por decreto 164, del 28 de diciembre de 1999. El decreto 862, del 29 de junio de 2001, modificó la ley 25.188.

En todo caso, subsiste el señalado vacío de la ley 24.156, que debe indicar en su texto la norma punitiva de fondo sobre qué sanción es aplicable ante los incumplimientos que ella castiga, en los cuales pudiere incurrir el funcionario público.

Las detalladas enumeraciones de los arts 84 y 85 de la ley de contabilidad, relativos a las funciones y atribuciones y deberes mínimos del Tribunal de Cuentas, no incluían cláusula alguna que pueda considerarse

análoga a ésta del art. 118, inc. j), de la ley 24.156. No obstante, aquélla contenía detalladas normas —de las que carece la ley 24.156— sobre las situaciones en que los funcionarios públicos podían ser traídos a juicio de responsabilidad, u obligados a rendir cuenta, por estar afectada la gestión financiero-patrimonial de la hacienda: ello sí resultaba fundadamente comprendido en la esfera de acción del órgano de control externo de la hacienda del Estado, mas no así la evolución del patrimonio personal de los funcionarios públicos.

Descriptas en el art. 118 las funciones de la Auditoría General, para ejercerlas *en el marco del programa de acción anual de control externo que le fijen las comisiones señaladas en el art. 116*, el art. 119 establece las facultades del organismo y los deberes que le incumben.

Las primeras comprenden: a) realizar todo acto, contrato u operación relacionado con su competencia; b) exigir la colaboración de todas las entidades del sector público, que deben suministrarle los datos, documentos, antecedentes e informes concernientes al ejercicio de sus funciones; c) promover investigaciones de contenido patrimonial, cuando así corresponda, cuyas conclusiones ha de comunicar a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, para ésta decidir si las da a publicidad o las mantiene reservadas.

Son deberes de la Auditoría General: d) formular criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa que ella ha de utilizar; el mismo inc. d) del art. 119 exige que esos criterios y normas atiendan a un modelo de control y auditoría externa integrada, para abarcar los aspectos financieros, de legalidad y de economía, eficiencia y eficacia; e) presentar a la Comisión precitada, antes del 1° de mayo de cada año, la memoria de su actuación; f) dar a publicidad todo el material indicado en el inciso precedente, con excepción del que dicha Comisión decida mantener reservado.

Aparte de las funciones, facultades y deberes de la Auditoría General, referidos al ente como tal, que acaban de ser comentados, el art. 125 de la ley 24.156 establece cuáles son *las atribuciones y deberes de los auditores generales reunidos en colegio*, cuyas decisiones se han de tomar por mayoría, prescribe el inc. g) del propio art. 125.

Hemos hecho mención de la previsión contenida en el inc. a), relativa a la propuesta del programa de acción anual; allí se dispone la del proyecto de presupuesto de la entidad. Los demás incisos del mismo artículo están vinculados, sea a la estructura, al personal o al régimen administrativo del organismo, como a las normas básicas internas que él adopte, a los diversos tipos de contrataciones que deba celebrar para atender su funcionamiento, o para el desarrollo de sus actividades, o bien a la designación de representantes y jefes de auditoría especiales.

El capítulo I del título VII de la ley 24.156, dedicado a la Auditoría General de la Nación, concluye con la norma del art. 127, según el cual el control de

las actividades de ésta se halla a cargo de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, en la forma que ella determine.

Por su parte, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires aprobó el 21 de septiembre de 1998 la ley 70, sobre sistemas de gestión, administración financiera y control del sector público de la ciudad, modificada por leyes 801, del 29 de julio de 2002, y 2.060, del 13 de septiembre de 2006; el decreto 1000, del 19 de mayo de 1999, contiene el reglamento de la ley 70. En esta última, el título IV dispone sobre los *sistemas de control*, y su capítulo II, denominado *sistema de control externo*, comprende los arts. 131 a 148, dedicados a la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

### 3.6. LOS ÓRGANOS DE RACIONALIZACIÓN Y COORDINACIÓN

Desde finales del siglo XIX y hasta más allá de mediados del siglo XX, el Estado amplió constantemente su acción y sus fines, al pasar de los clásicos servicios colectivos de naturaleza indivisible, tales como los de salubridad pública, de mantenimiento de la paz interior y de preservación de la seguridad exterior, de justicia y de educación, a otras múltiples actividades, cada vez más extendidas, que abarcaron prácticamente casi todos los aspectos de la vida de la sociedad política.

Tal ampliación de fines llevó aparejada la creación de nuevos órganos, que fueron surgiendo merced al crecimiento del ámbito de las que pasaron a constituir necesidades públicas, pero se lo hizo sin orden alguno, ni plan o programa, pues resultaba característico que los nuevos servicios se creaban por mera agregación o yuxtapuestos a los anteriores, sin coordinar sus funciones con las de los órganos preexistentes.

Esa falta de coordinación entre los servicios dentro de la administración pública, se puso de relieve con la existencia de entes superpuestos, de funciones similares o concurrentes a los mismos fines; en otros términos, la gestión administrativa se fue desarrollando sin sujeción a reglas racionales de organización y conducción.

La organización científica del trabajo surgió ante la exigencia de productos de mayor calidad y a menores precios; ello obligaba a lograr más alto grado de eficiencia operativa y de productividad en el desarrollo de la actividad. Por acción de FREDERICK WINSLOW TAYLOR, principalmente con su obra *Principios de administración científica*, se desencadenó el proceso de racionalización del trabajo en los talleres, y a su esfuerzo y el de sus continuadores se sumaron pronto quienes quisieron llevar las prácticas taylorianas al campo de la administración de las empresas, como HENRI FAYOL, autor del trabajo *Administración industrial y general*. Pero ese proceso llamado de *racionalización administrativa*, conducente a la

organización científica de la administración de la hacienda, demoró bastante tiempo en extenderse a la administración pública.

Aquel crecimiento exagerado, con falta de coordinación entre los órganos, se tradujo pronto en serios males tanto para la administración como para los administrados, y dio lugar al agudo fenómeno característico de nuestra época: el auge de la burocracia. Consecuentemente, la actividad privada ve trabado su desarrollo por una administración pública pesada, inorgánica y gravosa.

Por ello, alrededor de 1920 se comienza a hablar en los Estados Unidos de la necesidad de organizar científicamente la administración pública, y durante el debate acerca de la ley de contabilidad y presupuesto, en 1921, se trazó allí una política de coordinación de los servicios administrativos. En las diversas organizaciones se instituyeron oficinas de coordinación, cuyas funciones consistieron en correlacionar la labor administrativa dentro de sus departamentos, procurando economía y racionalidad en los esfuerzos. En 1939 y 1940, por iniciativa del presidente F.D. ROOSEVELT, ese proceso de racionalización administrativa se aceleró mediante la cooperación y coordinación estrechas entre los servicios, para lograr el máximo de economía y de eficiencia. En los institutos universitarios de ese país se crearon escuelas de administración pública, y aun fuera de los círculos universitarios surgieron entidades dedicadas a la investigación administrativa.

Luego de la crisis iniciada en 1929, muchos países comprendieron la necesidad de reformar sustancialmente sus administraciones públicas, ante la importancia de los gastos públicos y la mayor intervención del Estado en la economía nacional. En Inglaterra se crearon comisiones especiales de coordinación y racionalización; lo mismo sucedió en otros países (Hungría, Alemania, Italia, Polonia, Bélgica, Suecia).

La Argentina no pudo sustraerse a esa corriente, y el art. 24 de la ley 11.671, sobre presupuesto para 1933, instituyó una comisión de racionalización administrativa, constituida por tres miembros. La comisión tenía por finalidad trazar un plan referido a todas las reparticiones y oficinas públicas, incluso las autárquicas, para asegurar su eficiencia con el máximo de economía posible. El organismo funcionó con independencia y dedicación; estuvo dotado de amplias atribuciones, y produjo varios informes. Entre otras materias, se ocupó de la selección del personal de la administración pública, preparó un estatuto del servicio civil, y estudió la centralización de los suministros. La labor, desde el punto de vista doctrinario, fue proficua; pero, factores de diversa índole —políticos, sobre todo— hicieron que las recomendaciones de la comisión no se aplicasen. Esta comisión tuvo funciones puramente de estudio y consulta; no se llegó a la etapa de aplicación de sus conclusiones.

En setiembre de 1938 se realizó en Buenos Aires el Primer Congreso Argentino de Racionalización Administrativa. Una de las ponencias en-

## LOS RESPONSABLES

### 20,1. LA RESPONSABILIDAD COMO CARACTERÍSTICA DEL GOBIERNO REPRESENTATIVO

El principio de la responsabilidad de los funcionarios públicos —con sus caracteres actuales— es relativamente moderno, pues cuando los gobiernos se consideraban emanados de la divinidad y encarnados en la persona del monarca, los funcionarios sólo respondían de sus actos ante él, en tanto el soberano era únicamente responsable ante Dios, fuente de su investidura. No podía concebirse que unos y otro respondiesen ante el pueblo, por cuanto éste era una entidad política sin intervención alguna en la formación de la autoridad.

Precisamente, la responsabilidad de los funcionarios públicos, tal como hoy se la conoce y practica, nació al ser admitida la soberanía del pueblo; en virtud de ello el gobierno se ejerce por medio de personas que lo representan, que de él obtienen su autoridad y mandato, y que ante él responden en el desempeño de sus funciones, si bien no directamente, sino de acuerdo con las normas del sistema representativo de gobierno.

El principio político moderno de la soberanía popular, afianzado primordialmente por la Revolución Francesa, trajo, como efecto inmediato y necesario, la plena responsabilidad de quienes ejercen, por cualquier título, la autoridad pública: ellos, con motivo de su actuación, no manejan cosa propia, ni hacen uso de un derecho propio, sino que obran por mandato y en representación del pueblo, cuerpo político en el cual reside la soberanía.

La Constitución francesa de 1791, que recogió y desarrolló la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, en claros términos prescribía: *La garantía social no puede existir si los límites de las funciones públicas no están claramente determinados por la ley y si la responsabilidad de todos los funcionarios no está asegurada.*

En los albores del movimiento de emancipación nacional, decía el ilustre secretario de la Primera Junta, don Mariano Moreno, en *La Gaceta*.

de Buenos Aires: *El pueblo no debe contentarse con que sus mandatarios obren bien; debe aspirar a que no puedan obrar mal; a que los poderes tengan un dique más fuerte que el de su propio mérito, y que delineado el camino de sus operaciones por reglas que no esté en sus manos desvirtuar, su gobierno derive, no de las personas, sino de reglas que obliguen a sus sucesores a ser igualmente buenos que los antecesores, sin que en ningún caso se les deje la libertad de gobernar impunemente.*

En conclusión, la responsabilidad de los funcionarios públicos es una de las características fundamentales del gobierno representativo: es de la esencia de esta forma de gobierno que todos los funcionarios públicos se desempeñen según normas obligatorias que rijan su conducta y respondan por las consecuencias de sus actos u omisiones, pues —tal como lo dejamos puntualizado— actúan en nombre del pueblo (1).

Distintas son las causas que pueden dar lugar a la responsabilidad de los funcionarios públicos: ésta puede derivar del acto inexcusable, del acto deliberado, de la extralimitación o de la omisión.

Aparte de esa diversidad de fuentes o causas, la responsabilidad de los funcionarios puede adquirir distintos caracteres o revelarse en diferentes formas. Por lo pronto, todo funcionario se halla sujeto a la responsabilidad civil, que es la básica, regida por el código de la materia, cuyo art. 1109, en su primer párrafo, sienta el principio general: *Todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio.*

La disposición legal especialmente aplicable a los funcionarios públicos, en este aspecto de la responsabilidad civil, es la contenida en el art. 1112: *Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este Título, el cual se denomina De las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos.*

Si los funcionarios o agentes públicos se desempeñan de manera regular en sus cargos, y se produce un daño a terceros, la responsabilidad no recae en el funcionario sino en el Estado. En materia civil, los fallos condenatorios se traducen en la obligación de indemnizar por daños y perjuicios. Los efectos de la responsabilidad civil consisten en dar nacimiento a una obligación de dar sumas de dinero; alcanzan al funcionario sólo en su patrimonio.

(1) Al decir de RAFAEL BIELSA, respecto de la ley 12.961, *aunque ella no estableciera expresamente la responsabilidad de todo funcionario público; ésta existe, en principio, en el sistema de la Constitución, y de manera expresa respecto de algunos funcionarios* (ob. cit. en nota 14, tercer párrafo, del capítulo VII, p. 93).

Cuando el acto del que deriva el daño configura un delito de los tipificados como conductas punibles por el código penal, además de la responsabilidad civil, el funcionario se halla incurso en *responsabilidad penal*. En ese caso, aparte de la obligación civil de indemnizar el daño producido, el funcionario debe sufrir una condena por el delito, mediante sanción penal que, una vez firme, lo alcanza en su persona, sobre todo en su libertad; tal condena, en todos los casos, va acompañada de la sanción accesoria de inhabilitación especial para el desempeño de la función pública.

El Título XI del Libro Segundo, en el código penal argentino, prevé sobre los *Delitos contra la administración pública*: algunos de sus capítulos se refieren exclusivamente a los que pueden cometer los funcionarios públicos, como los relativos a *Abusos de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos, Violación de sellos y documentos, Cohecho y tráfico de influencias, Malversación de caudales públicos, Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, Exacciones ilegales.*

Hay otra responsabilidad que interesa más concretamente a la administración —por ello, algunos autores la denominan *administrativa*—: ésta la exige a sus agentes a fin de mantener la disciplina y la base de la organización jerárquica. La denominamos *responsabilidad disciplinaria*: el funcionario que incurre en actos susceptibles de originar daños de menor importancia a la hacienda pública, o que, aun cuando no perjudique a la hacienda, cumpla irregularmente las funciones de su cargo, es pasible de sanciones especiales —tales como amonestación, suspensión, cesantía o exoneración—, que alcanzan al agente únicamente en sus derechos como funcionario, y no en su patrimonio o en su libertad.

La responsabilidad disciplinaria está instituida para permitir a la administración del Estado disponer de procedimientos ágiles a fin de mantener al funcionario dentro de los límites de su función, lo que no se obtendría con el juego de las responsabilidades antes citadas, de las cuales ésta es complementaria y no excluyente.

Se considera a ese tipo de responsabilidad como un derecho penal especial; muchos de los actos que entrañan faltas disciplinarias y se comprenden en su órbita, la ley penal no los considera delitos, pero si ésta los menciona, la responsabilidad disciplinaria queda desplazada por la penal.

Algunos funcionarios, dadas la índole y la importancia del cargo que ejercen, por las irregularidades que cometieren están sometidos a una responsabilidad distinta de las anteriores, por sus efectos y por la peculiar forma según la cual se la hace efectiva: es la *responsabilidad política*.

En ciertos regímenes institucionales europeos existe un tipo especial de responsabilidad política, que es la parlamentaria. Los miembros del gabinete pertenecen a la mayoría de la representación popular en el par-

lamento, y deben renunciar a sus cargos cuando les fuere adverso el resultado de la votación en cualquier *cuestión de confianza* sometida a los legisladores, pues ello significa que el parlamento ya no les dispensa el apoyo con el cual hasta entonces habían contado. Si el gabinete considera que el voto contrario a su gestión no refleja fielmente la opinión pública, puede disolver el parlamento, llamar a elecciones, y atenerse al resultado de éstas.

Pero en la Argentina la responsabilidad tiene carácter completamente distinto en el orden político; es aplicable a ciertos funcionarios de alta jerarquía, que gozan de inamovilidad y que sólo pueden ser removidos de sus cargos mediante el juicio político incoado por el Congreso, organismo político máximo. Si funcionarios de esta categoría estuviesen expuestos a ser llevados a juicio con la misma facilidad que cualquier ciudadano, no podrían desempeñar sus funciones con la tranquilidad necesaria.

El ámbito personal y las causas de este medio para hacer efectiva la responsabilidad política los da la Constitución nacional en el art. 53: *Sólo ella (la Cámara de Diputados) ejerce el derecho de acusar ante el Senado al presidente, vicepresidente, al jefe de gabinete de ministros, a los ministros y a los miembros de la Corte Suprema, en las causas de responsabilidad que se intenten contra ellos, por mal desempeño o por delito en el ejercicio de sus funciones; o por crímenes comunes, después de haber conocido de ellos y declarado haber lugar a la formación de causa por la mayoría de dos terceras partes de sus miembros presentes.*

El procedimiento para el juicio político está reglado en sus lineamientos generales en el art. 59 del texto constitucional: *Al Senado corresponde juzgar en juicio público a los acusados por la Cámara de Diputados, debiendo sus miembros prestar juramento para este acto. Cuando el acusado sea el presidente de la Nación, el Senado será presidido por el presidente de la Corte Suprema. Ninguno será declarado culpable sino a mayoría de los dos tercios de los miembros presentes.*

El fallo que dicte el Senado en un juicio político sólo tiene el alcance de remover al funcionario —se puede llegar a ello— y, a lo sumo, declarar que en lo sucesivo no habrá de ejercer cargos de honor o a sueldo de la Nación; así lo establece el art. 60 de la Constitución: *Su fallo (el del Senado) no tendrá más efecto que destituir al acusado y aun declararle incapaz de ocupar ningún empleo de honor, de confianza o a sueldo de la Nación. Pero la parte condenada quedará, no obstante, sujeta a acusación, juicio y castigo conforme a las leyes ante los tribunales ordinarios.*

De acuerdo con la segunda frase de ese art. 60, el juicio político puede abrir la vía hacia otras responsabilidades, la civil o la penal, en que hubiese incurrido el acusado, quien queda desprovisto de las inmunidades que lo protegían. Para hacer efectiva la responsabilidad civil o la penal, respecto de los funcionarios para cuya remoción la Constitución exige el juicio político, es previo este procedimiento.

La clasificación anterior de las responsabilidades de los funcionarios públicos está referida a las normas legales aplicables en cada caso. Desde el punto de vista de los órganos encargados de darles vigencia, las responsabilidades estudiadas se pueden clasificar en: jurisdiccionales y jerárquicas. La responsabilidad es jurisdiccional cuando existe un órgano independiente de la administración, especialmente instituido para aplicarla; la responsabilidad es jerárquica cuando la hace valer el superior sobre el inferior, en razón de su rango, dentro de la misma administración.

Las responsabilidades civil y penal son jurisdiccionales, porque para hacerlas efectivas deben intervenir los jueces competentes en razón de la materia; la responsabilidad política también es jurisdiccional, pues al aplicarla el Congreso actúa en función judicial y no legislativa. En cambio, la responsabilidad disciplinaria puede ser tanto jurisdiccional como jerárquica, según los países; en la Argentina es del segundo tipo. La responsabilidad disciplinaria es jurisdiccional cuando existen tribunales de disciplina independientes del poder administrador.

¿Cuáles son las razones por las cuales la contabilidad pública se ocupa de estos temas, que parecieran pertenecer a la rama del derecho correspondiente en cada caso: civil, penal, administrativo o constitucional? Sencillemente, porque los actos y las omisiones de los funcionarios pueden lesionar la hacienda pública que, por lo tanto, debe ser repuesta del perjuicio que se le hubiera ocasionado. La contabilidad pública estudia estas cuestiones porque de las causales que dan lugar a la responsabilidad de los funcionarios —acto deliberado, omisión, error inexcusable, delito, etc.—, e independientemente de otras consecuencias jurídicas, se pueden derivar daños para la hacienda pública, cuyo manejo le interesa en todos sus aspectos.

Los perjuicios a la hacienda pública, causados por actos u omisiones de los funcionarios, pueden ser directos o indirectos. Son directos los originados por delitos o cuasidelitos; por ejemplo, si un funcionario sustrae sumas del tesoro o deja de percibir las que debían ingresar a él, o si, por negligencia, hace que se pierdan, deterioren o destruyan bienes del Estado. Cuando aparte de las consecuencias que pueda acarrear al funcionario su conducta irregular, se ocasionan daños a un tercero, el Estado puede tener la obligación de indemnizar a dicho tercero: en tal caso el daño a la hacienda pública es indirecto.

## 20.2. RESPONSABILIDADES SEÑALADAS POR LAS LEYES ORGÁNICAS DE LA HACIENDA PÚBLICA

En virtud de los motivos expresados, la legislación financiera de los países contempla estas cuestiones a los fines de señalar: primero, las formas más comunes que puede revestir la responsabilidad de los funcionarios públicos; y segundo, los procedimientos para darle vigencia. Den-

tro de este último aspecto, lo más importante para la contabilidad pública es el modo de obtener la rápida reparación del daño ocasionado.

Las leyes de contabilidad pública de los Estados avanzaron en la búsqueda de solución adecuada para ambos aspectos. En un principio sus disposiciones casi nunca involucraron a todos los funcionarios públicos, sino tan sólo a los intervinientes en la administración de bienes del Estado —considerados éstos en forma genérica—, al crear para ellos la obligación de rendir cuenta; de esa manera ya quedaban comprendidos en la responsabilidad civil, y después se derivó hacia otra responsabilidad, la contable, no mencionada antes por cuanto consiste nada más que de un modo de hacer valer con rapidez a aquélla, de la cual en rigor no difiere.

Si bien la ley 24.156 se aparta —como lo explicitamos en el § 20,4— de esa corriente legislativa y de la doctrina que, en el curso del tiempo, le ha servido de fundamento, encontramos conveniente exponer en éste y en los dos capítulos siguientes, así sea en apretada síntesis, los alcances según los cuales esa corriente se vio reflejada, y tal doctrina estuvo recogida en el ordenamiento financiero nacional precedente a la citada ley.

### 20,3. CLASIFICACIÓN DE LOS OBLIGADOS A RENDIR CUENTA

La responsabilidad contable —que no entraña mayor novedad, porque está implícita en la responsabilidad civil, aun cuando algunas de sus características la diferencian de ésta— se traduce en la obligación de rendir cuenta, impuesta por las leyes financieras a los funcionarios que, por su cargo, deben administrar bienes del Estado.

Esa obligación de rendir cuenta por parte de algunos funcionarios públicos —los denominados *cuentadantes* por la legislación española (2)— ha conducido a la creación de órganos jurisdiccionales encargados de es-

(2) JULIÁN ARCOS ALCARAZ (ob. cit. en nota I del capítulo I, ps. 72/73) entiende por *cuentadante* a la autoridad o persona que, conforme a la norma vigente y por razón de las funciones de administración, custodia o manejo de fondos públicos que realiza, está obligada a rendir cuentas de su gestión, generalmente ante el Tribunal de Cuentas u órgano análogo. Para ARCOS ALCARAZ, también son *cuentadantes* los particulares que, excepcionalmente, administran, recauden o custodien fondos o valores del Estado, y los perceptores de subvenciones.

También destaca ARCOS ALCARAZ que la ley general presupuestaria vigente, a partir del 1º de enero de 2005, es la ley 47, del 26 de noviembre de 2003, cuyo objeto es la regulación del régimen presupuestario, económico financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal, y que los alcances de éste los define el art. 2º de la propia ley 47/03. Su disposición derogatoria única abrogó el real decreto legislativo 1091, del 23 de septiembre de 1988, mediante el cual se había aprobado el texto ordenado de la ley general presupuestaria 11, del 4 de enero de 1977.

En la ley 47/03, el título VII, *De las responsabilidades*, contiene el principio general sobre la materia, al disponer:

*Las autoridades y demás personal al servicio de las entidades contempladas en el art. 2º de esta ley, que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de*

crutar y pronunciarse sobre esas cuentas. Algunos países, a raíz de perfeccionar sus regímenes contables, instituyeron órganos independientes de la administración —colegiados o unipersonales—, con el cometido de indagar, y aprobar, o rechazar, consiguientemente, las rendiciones de cuentas presentadas por los responsables.

Según la legislación financiera moderna, la responsabilidad contable es, generalmente, de carácter jurisdiccional, y el órgano que la aplica está dotado de amplias facultades para exigir compulsivamente la presentación de la cuenta, examinarla, requerir los informes complementarios que necesite, y, en definitiva, aprobarla o desecharla. Ante la decisión de ese órgano jurisdiccional, el funcionario público que presenta la cuenta puede quedar obligado a indemnizar cualquier daño que por su culpa hubiera sufrido la hacienda.

Por lo común, estos órganos de jurisdicción contable no están facultados por la ley para forzar la ejecución de sus sentencias, sino que su resolución se limita a instar al responsable a reponer lo que se hubiera perdido, o gastado, ilícitamente, o a reparar el daño causado. Si el responsable no cumple con lo resuelto por el órgano jurisdiccional, éste lo declara deudor del fisco, pero tampoco se halla a su cargo la ejecución pertinente, que debe tramitar con intervención de las autoridades judiciales competentes.

Así, las resoluciones condenatorias dadas por los órganos encargados del juzgamiento de las cuentas y de la responsabilidad contable tienen carácter prejudicial; constituyen un procedimiento rápido para llegar a la declaración administrativa de la responsabilidad. No obstante, esa declaración puede estar sujeta a revisión en la instancia judicial, a fin de que nadie sea condenado por quien no sea su juez natural.

El primer paso dado por la legislación financiera de los distintos países no ha sido establecer la obligación de rendir cuenta —emergente del derecho civil, que la impone a los mandatarios (código civil, art. 1909), condición ésta investida por los funcionarios públicos—, sino disponer la organización administrativa para todo lo relacionado con la rendición de cuentas, dar forma a ésta, fijar épocas y procedimientos para su presentación, el pronunciamiento administrativo y la resolución final, hasta dejar expedito el camino para la eventual acción ejecutiva ante la justicia. Así se ha previsto porque si ésta interviniera inicialmente, acaso las actuaciones no tendrían la celeridad necesaria.

*las disposiciones de esta ley, estarán obligados a indemnizar a la hacienda pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquéllos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.* RAFAEL BIELSA, en su obra póstuma (*Democracia y república*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 56) afirma que en el régimen constitucional moderno *la responsabilidad es aplicable a todo el que ejerce una función, sea de gestión o de autoridad, en la república.*

JOSÉ ENRIQUE MIGUENS (*Democracia práctica, para una ciudadanía con sentido común*, Emécé Editores S.A., Buenos Aires, 2004, p. 9), con muy acertada visión sociológica, sostiene que la democracia requiere de la activa participación de la ciudadanía *“en la exigencia de rendición de cuentas y asunción de responsabilidades ante el pueblo de los que las llevan a cabo”*.

Pueden causar daños a la hacienda pública no sólo los funcionarios encargados de administrar bienes del Estado y obligados a rendir cuenta. Todo otro funcionario también puede ocasionar perjuicios, aunque no sea recaudador ni agente pagador, ni administre bien o almacén alguno del Estado: cualquier funcionario que dañe o destruya un bien del Estado lesiona a la hacienda pública; un letrado o un procurador fiscal —quien, por no administrar bienes del Estado, no está obligado a rendir cuenta—, si en un juicio deja transcurrir el plazo de prescripción para un crédito a favor del Estado, también lesiona a la hacienda pública. En estos casos, salvo que el funcionario se allanara directamente a reparar el daño, el Estado debía seguir la vía judicial, con riesgo de llegar muy tardíamente a resultados concretos.

Por ello, en países destacados por la buena organización de la hacienda pública —Italia, por ejemplo— se entendió conveniente extender la responsabilidad a todos los funcionarios, y someterlos a juicio administrativo de responsabilidad, de modo que la cuestión se examinase mediante procedimiento sumario. Este juicio también comprende a los obligados a rendir cuenta, aunque éstos son alcanzados específicamente por el juicio de cuentas, más concreto y referente al examen de una cuenta de gestión presentada por el propio responsable.

La legislación ha establecido un órgano administrativo para hacer efectiva la responsabilidad de los funcionarios, sobre los cuales recae así una doble jurisdicción: más amplia, aunque menos completa, en el juicio de responsabilidad, y más circunscripta en el juicio de cuentas.

La ley 12.961 (art. 83) entendía por *responsable a toda entidad, funcionario, empleado o persona obligada a rendir cuenta de dinero o bienes, percibidos, invertidos o administrados por cuenta de la nación o bajo la responsabilidad de ésta* (3). De tal modo, en esencia, la condición de responsable estaba identificada con la de obligado a rendir cuenta: con ello se apartaba de la señalada corriente legislativa, para la cual *responsables* no son únicamente aquéllos, sino todos los funcionarios públicos, desde el momento que, sin excepción, son susceptibles de irrogar, de un modo u otro, daños a la hacienda del Estado. En realidad, para usar una expresión propia, la ley debió llamar *cuentadantes* a quienes designó con el nombre de *responsables*; sin embargo, el texto legal refería la responsabilidad no sólo a éstos, sino a todos los funcionarios, estuvieran, o no, obligados a rendir cuenta.

(3) RAFAEL BIELSA (ob. citada en nota 19, tercer párrafo, del capítulo VII, ps. 92/93), con indudable precisión técnico jurídica, al examinar esta norma explica: *En rigor, la palabra responsable puede sustituirse por la de obligado, pues la responsabilidad nace con el hecho que la genera; la responsabilidad es la imputable transgresión de un deber jurídico; la sola obligación de cumplir algo no implica responsabilidad, mientras no haya transgresión, incumplimiento o mora.*

La ley de contabilidad no incurrió en ese *quid pro quo*; su terminología en las partes pertinentes era bastante precisa. El capítulo inicial sobre la cuestión se titulaba acertadamente *De los responsables* (omite la expresión y *sus cuentas* que, junto con estas palabras, contenía la ley 12.961).

Para la doctrina de la contabilidad pública, el concepto de responsable es aplicable no sólo a quienes deben rendir cuenta, en virtud de una obligación de fuente legal, sino a todos los funcionarios públicos: desde el presidente de la República para abajo, todos son responsables, en cuanto por un acto o por una omisión ocasionen daño a la hacienda; tienen que repararlo aunque no estuvieran comprendidos entre los obligados a rendir cuenta.

El art. 90 de la ley de contabilidad fijaba el concepto general en su primer párrafo: *Todo estipendiario de la Nación responderá de los daños que por su culpa o negligencia sufra la hacienda del Estado y estará sujeto a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, al que compete formular los cargos pertinentes.*

Se adoptó así la buena doctrina. Ese texto fue tomado del anteproyecto BAYETTO (art. 134). La designación de *estipendiario* (*hombre que cobra o recibe estipendio*, según el Diccionario de la Lengua Española (vigésima segunda edición, Madrid, 2001), encierra un concepto amplio, a efectos de establecer la responsabilidad de los funcionarios públicos ante la hacienda, en cuanto a los daños que pudieren inferirle. La responsabilidad subsiste también para quienes no reciban estipendio del Estado con motivo del ejercicio de sus funciones, y en ocasión del cual puedan causar perjuicio al erario público.

La ley de contabilidad tuvo otro avance respecto de la legislación anterior: la responsabilidad jurisdiccional se diligenciaba ante un órgano independiente, ajeno al orden interno de la administración.

Cuando los alcanzados por la responsabilidad fueran miembros del Poder Legislativo, o funcionarios comprendidos en el entonces vigente art. 45 de la Constitución nacional de 1853-1860 —presidente, vicepresidente, ministros del Poder Ejecutivo, miembros de la Corte Suprema y de los demás tribunales inferiores de la Nación—, el Tribunal de Cuentas sólo podía comunicarlo al Congreso, o sea, al juez natural que resolvería en esos casos, y *reservará las actuaciones hasta que hayan cesado en sus cargos* (art. 90, segundo párrafo, de la ley de contabilidad).

Tras ordenar el art. 90, con la amplitud señalada, el ámbito de responsabilidad ante la hacienda, en razón de las personas, el art. 91 preceptuaba, en razón de la materia, a quienes alcanzaba la obligación de rendir cuenta: *Los agentes de la administración nacional y los organismos o personas a quienes se les haya confiado el cometido de recaudar, percibir, transferir, invertir, pagar, administrar o custodiar fondos, valores u otros bienes de pertenencia del Estado o puestos bajo su responsabilidad, como así también los que sin tener autorización legal para hacerlo tomen injerencia en*

las funciones o tareas mencionadas, estarán obligados a rendir cuenta de su gestión y quedarán sometidos a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

El principio de lo no cobrado por cobrado lo establecía el art. 92 de la ley de contabilidad: *La responsabilidad de los agentes, organismos o personal a que se refiere el artículo anterior se extenderá a la gestión de los créditos del Estado por cualquier título que fuere, a las rentas que dejaren de percibir, a las entregas indebidas de bienes a su cargo o custodia y a la pérdida o sustracción de los mismos, salvo que justificaren que no medió negligencia de su parte.* Esta norma agregaba a la anterior responsabilidad por lo que se dejare de ingresar al tesoro, lo relativo a la responsabilidad por las entregas indebidas de bienes, o por la pérdida y sustracción de los mismos.

Este art. 92 refirmaba dos responsabilidades: la de los encargados de recaudar las rentas fiscales, y la de los administradores de bienes públicos, respecto de la íntegra conservación de éstos. Pero la responsabilidad de los primeros se extendía a lo que dejaren de cobrar, *salvo que justificaren que no medió negligencia de su parte.*

Un caso particular de responsabilidad era contemplado por el art. 93, para que no sufra menoscabo alguno la atribución legislativa de autorizar los gastos, ni la del Poder Ejecutivo para ordenarlos, en la medida autorizada: *Los agentes de la administración nacional que autorizaren erogaciones sin que exista disponible en el crédito correspondiente del presupuesto general o que contrajeran compromisos que excedan del importe puesto a su disposición, responderán por el reintegro del total a pagar o la suma excedida en su caso, salvo que la autoridad competente acordara el crédito necesario y aprobase el acto.*

El art. 94 de la ley de contabilidad innovó en la legislación hacendística; no disponía sobre la materia específica del capítulo *De los responsables*, porque no instituía responsabilidad alguna en particular: *Los agentes encargados del cumplimiento de actos autoritativos de gastos, salvo en los casos previstos por el art. 85, inc. a), sólo deberán darle curso una vez intervenidos de conformidad por dicho Tribunal o sus contadores fiscales, según corresponda, o mediando el respectivo acto de insistencia.*

Quedaban así refirmadas disposiciones de otros artículos de la ley, referentes a la intervención del Tribunal de Cuentas, o de sus delegados, los contadores fiscales, en los actos sobre autorización de gastos (arts. 30, 34, 74). Los agentes que no procedieran en la forma ordenada por el art. 94, eran alcanzados por las normas de los arts. 95 y 96 de la propia ley.

Prescribía el primer párrafo del art. 95: *Los actos y omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias comportarán responsabilidad solidaria para quienes los dispongan, ejecuten o intervengan.* No era, pues, posible ampararse en el cumplimiento de una orden recibida para excusar la propia responsabilidad.

Pero, por disciplina, la responsabilidad del inferior cesaba si hubiera formulado alguna observación, que para la ley debía ser por escrito; lo disponía el segundo párrafo del art. 95: *Los agentes que reciban órdenes de hacer o no hacer deberán advertir por escrito a su respectivo superior sobre toda posible infracción que traiga aparejada el cumplimiento de dichas órdenes. De lo contrario incurrirán en responsabilidad exclusiva si aquél no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia u observación.*

Ese precepto fue innovador, y comportó una grave sanción —prevista para asegurar el más fiel cumplimiento de sus deberes por parte de los funcionarios públicos—, aplicable al inferior jerárquico que no advirtiese al superior sobre la posible infracción, si éste *no hubiese podido conocer la causa de la irregularidad sino por su advertencia u observación.*

No debe interpretarse esa norma en el sentido de que permitía liberar de responsabilidad al funcionario de mayor jerarquía: procuraba determinar la amplitud de los términos con los cuales la ley instituía la responsabilidad, extensiva a todos los agentes de la administración nacional.

Preveía ese art. 95 en su párrafo final: *En particular, cesará la responsabilidad de los miembros del Tribunal de Cuentas que hubiesen observado el acto irregular pertinente.* Era una disposición que, con giro diferente, estaba contenida en el primer párrafo del art. 87 de la ley.

No se adoptó el criterio del art. 85, *in fine*, de la ley 12.961, que autorizaba al superior a *insistir por escrito en el cumplimiento de la orden dada, bajo su sola responsabilidad*: se consideró, tal vez, propio de las facultades normales de la jerarquía administrativa proceder en esa forma.

El art. 96 de la ley de contabilidad disponía: *Los jefes de los servicios administrativos de cada jurisdicción y las autoridades de los organismos descentralizados y centralizados en su caso, serán considerados responsables de su gestión ante el Tribunal de Cuentas y tendrán a su cargo: a) intervenir en la preparación y gestión del proyecto de presupuesto y en sus modificaciones y distribución; b) recaudar los recursos cuyo ingreso no esté atribuido por ley a otro organismo y centralizarlos en la Tesorería General; c) proyectar las órdenes de disposición de fondos; d) tramitar, cuando reglamentariamente corresponda, las contrataciones necesarias para el funcionamiento de los servicios respectivos; e) liquidar las erogaciones y ordenar su pago mediante los correspondientes libramientos; f) atender la gestión patrimonial; g) rendir cuenta documentada o comprobable de su gestión al Tribunal de Cuentas; h) elevar la memoria anual a la autoridad superior del respectivo poder, ministerio o entidad descentralizada.*

En su encabezamiento este artículo dejó establecida la calidad de responsables primarios de los jefes de los servicios administrativos (directores generales de administración) y de las autoridades de los organismos descentralizados y centralizados, y la directa relación que por ello debían mantener con el Tribunal de Cuentas, para todo lo referente a su respon-

sabilidad como órganos ejecutivos de la gestión económico-financiera de la hacienda. La enumeración de atribuciones de esos funcionarios era suficientemente amplia y completa; se destacaba el inc. b) por refirmar la obligatoriedad de centralizar el ingreso de rentas fiscales en la Tesorería General.

Así como este art. 96 dispuso sobre los grandes responsables o responsables primarios, el art. 98 legisló sobre las obligaciones de los funcionarios denominados *subresponsables*, o responsables internos de las direcciones de administración en la ley 12.961. Al efecto, se debían relacionar las normas de los dos artículos.

#### 20,4. LA RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS ANTE LA LEY 24.156

La ley 24.156 no ha seguido los lineamientos señalados por los precedentes legislativos glosados en este capítulo, en punto a la substancia y a las formas para consagrar, en la norma jurídica, la responsabilidad que asumen los funcionarios públicos de todas las categorías, en tanto agentes del Estado que, por sus actividades, puedan afectar, de un modo u otro, la integridad de la hacienda pública (4).

La delicada trama de la normativa anterior en esa materia, basada sobre sustanciales ejemplos de legislación comparada, ha sido dejada de lado, sin explicación lógica alguna. Diríase que con los dos artículos (130 y 131), en el título VII, capítulo III. *De la responsabilidad*, el legislador ha dado muestras de no tener conciencia de la importancia que, en el Estado moderno, tiene la preservación de los principios republicanos sobre la responsabilidad de los mandatarios a quienes esté confiado administrar la cosa pública.

En lugar de prever las muy diversas situaciones y modalidades en las cuales puede estar en juego, o manifestarse, dicha responsabilidad —que con diferente grado de detalle contemplaran las leyes de contabilidad anteriores—, el art. 130 atiende la cuestión de un modo muy general e

(4) El profesor FELIPE L. PIZZUTO presentó al XXII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (Mar del Plata, 2005) su trabajo *Los sistemas de información contable y el control público*, en el cual relaciona, desde la Introducción, la teoría del control en la hacienda pública con la responsabilidad en el sistema republicano de gobierno.

Asimismo, el profesor OSCAR DANTE GARCÍA, con el título *Administración pública nacional: el control externo del poder administrador y el tratamiento de la responsabilidad civil*, presentó al XXIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública (Catamarca, 2006) un valioso trabajo en el cual: examina los dos aspectos esenciales —estrechamente vinculados— del control en la hacienda pública y de la responsabilidad de los funcionarios públicos; evalúa las carencias de la situación actual, debidas al ordenamiento legal vigente; y formula concretas propuestas para mejorarla.

impreciso, al establecer para *toda persona física que se desempeñe en las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la Auditoría General de la Nación* la responsabilidad que pueda emerger de los daños económicos que por su dolo, culpa o negligencia en el ejercicio de sus funciones sufran los entes mencionados.

Los entes mencionados o las jurisdicciones o entidades aludidas al comienzo del artículo son los enunciados en el art. 117 de la propia ley 24.156, que comprende en la materia de competencia de dicha Auditoría General a la administración central, los organismos descentralizados, las empresas y sociedades del Estado, los entes reguladores de servicios públicos, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Esa competencia de la Auditoría General consiste en el control externo, pero que se ordena ejercer a posteriori de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial y legal, contrariamente a la formulación doctrinaria en cuya virtud esa actividad del órgano de control externo debiera actuar con carácter previo a dicha gestión.

El art. 130 *in fine* acota que la responsabilidad prevista por su primera parte opera *siempre que no se encontrare comprendida en regímenes especiales de responsabilidad patrimonial*. Ciertamente, resulta desatendido el caso de insuficiencia normativa de que adolezcan esos *regímenes especiales*, por no prever formas de perjuicio a la hacienda pública, que puedan causar los funcionarios públicos.

El primer párrafo del reglamento para el art. 130 de la ley destaca que *a los efectos de determinar el daño económico o el perjuicio fiscal ocasionado por los agentes, en el ejercicio de sus funciones, y la responsabilidad patrimonial que les pudiera corresponder*, se aplica el decreto 1154/97 —al cual nos referimos seguidamente— y la *demás normativa vigente en la materia*, con evidente alusión a resoluciones de la Sindicatura General de la Nación, también analizada más adelante.

El segundo párrafo de dicho art. 130 del reglamento se refiere al supuesto en el cual, *para determinar la responsabilidad, se exija una investigación previa*: en tal caso —agrega— *ésta se sustanciará como información sumaria o sumario, conforme el procedimiento establecido por el Reglamento de Investigaciones Administrativas aprobado por el decreto 467 de fecha 5 de mayo de 1999*.

Para el reglamento de la ley 24.156, *sin perjuicio de las sanciones disciplinarias y/o acciones penales que puedan surgir del procedimiento sumarial, fracasada la gestión de cobro en sede administrativa, procederá la acción judicial* (art. 130, tercer párrafo).

A ese respecto —provee el cuarto párrafo del art. 130 del reglamento—, *la máxima autoridad con competencia para decidir en cada juris-*

*dicción o entidad deberá merituar las razones de oportunidad, mérito o conveniencia acerca de iniciar la demanda judicial respectiva. Para ello, el recordado funcionario debe la determinación de la existencia de un perjuicio concreto, la imputación de responsabilidad del agente involucrado, los medios de prueba disponibles de acreditar en juicio, y si el inicio del trámite judicial puede resultar antieconómico o perjudicial.*

En cualesquiera circunstancias, según el quinto párrafo de ese art. 130, *la decisión que se adopte deberá fundamentarse en un previo dictamen del servicio jurídico correspondiente, conforme las pautas establecidas por la Sindicatura General de la Nación.*

En cuanto a la conducta que observase *el agente responsable* —acota el sexto párrafo—, podrá éste *reintegrar lo adeudado al fisco, en tanto el importe de la deuda esté precisado, previa intimación fehaciente a fin de evitar las actuaciones administrativas y judiciales pertinentes*; a esos fines, la norma autoriza al titular de cada jurisdicción o entidad, en casos especiales, para otorgar *facilidades de pago*.

*Cuando existiere dolo o culpa grave* —estipula el séptimo párrafo del art. 130—, *el reintegro no obstará el correspondiente sumario administrativo.*

Por último, concluye el mismo art. 130, *si se hubiera cometido un delito de acción pública*, se debe formular la denuncia dispuesta por el art. 177 del código procesal penal, *aun cuando el agente hubiera ofrecido pagar el importe adeudado.*

El plazo de prescripción para ejercer la acción tendiente a hacer efectiva la responsabilidad patrimonial, y cómo se lo ha de computar, aparece estipulado en el art. 131 de la ley 24.156.

Este último texto determina, precisamente, el plazo de prescripción de la acción conducente a hacer efectiva dicha responsabilidad patrimonial. A tales efectos, la norma no está *limitada a las jurisdicciones o entidades sujetas a la competencia de la Auditoría General de la Nación* (art. 117), sino también a *los organismos y demás entes* mencionados en el art. 120, o sea, aquellos a los cuales el Congreso de la Nación está facultado para extender su competencia de control externo:

- a) *entidades públicas no estatales;*
- b) *entidades de derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado nacional;*
- c) *entidades a las que el Estado nacional se hubiere asociado, incluidas aquellas a las cuales se les hubieren otorgado aportes o subsidios para su instalación o funcionamiento;*
- d) *en general, todo ente que perciba, gaste, o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública.*

Lo específicamente referente a cuáles son los plazos de prescripción de tal acción lo abordamos en el capítulo XXII (§ 22,9).

A todo evento, importa dejar establecido que para el art. 131 del reglamento, el plazo de prescripción al cual alude el art. 131 de la ley debe entenderse es el de diez años, según el art. 4023 del código civil.

Con invocación al mencionado art. 130 de la ley 24.156, hecha en los considerandos del decreto 1154, del 5 de noviembre de 1997, este último instituye un procedimiento para determinar la responsabilidad patrimonial y el monto del perjuicio que pudieren causar los funcionarios públicos, y la intervención que en ese cometido cabe a la Sindicatura General de la Nación.

Queda librado a la decisión del jefe del servicio jurídico de la dependencia a la cual perteneciese el funcionario, intimar a éste para el pago de la deuda en el término de diez días hábiles; si esta gestión fracasara en sede administrativa, se debe iniciar la acción judicial, salvo que ello se estimara antieconómico por la autoridad competente (arts. 3° y 4° del decreto 1154/97).

Mediante la resolución 192, del 3 de diciembre de 2002, la Sindicatura General de la Nación fijó, en su art. 1°, como *pauta de antieconomicidad, en los términos del art. 4° del decreto 1147/97, el recupero de las sumas inferiores al equivalente del 50% de la asignación mensual básica de la remuneración correspondiente a los agentes nivel "A" del escalafón correspondiente al sistema nacional de la profesión administrativa* (decreto 993/91 o el que lo reemplace en el futuro), *o bien de aquel monto mayor respecto del cual se demuestre fundada, precisa y concretamente que la relación costo-beneficio resulte negativa*. En este último supuesto la decisión que adoptare la máxima autoridad de la jurisdicción o entidad debe contar con la previa opinión del servicio administrativo financiero.

El art. 5° de la resolución 192/02 entiende por *perjuicio patrimonial registrado*, en los términos del art. 10 del decreto 1154/97, al que hubiera sido declarado en la oportunidad prevista por el art. 122, inc. e), del decreto 467/99, *y respecto al cual se ha efectuado la correspondiente registración contable, según la normativa vigente*. Ese decreto 467/99 aprobó el reglamento de investigaciones administrativas.

Quede dicho que aquel art. 10 del decreto 1154/97 implementa lo dispuesto por el art. 104, inc. k), de la ley 24.156.

A su vez, el art. 4° de la citada resolución 192/02 considera, a *la falta de información a la Sindicatura General de la Nación sobre el pronunciamiento que, en forma expresa y fundada, deben emitir las autoridades superiores, ante las recomendaciones que formulare el órgano rector del control interno, de conformidad a lo regulado por el art. 9° del decreto 1154/97, como falta grave*.

Esta resolución 192/02 ha sido complementada y modificada por la resolución 12, dictada el 16 de febrero de 2007 por la Sindicatura General de la Nación, a los fines de dar precisiones más adecuadas a los deberes atinentes a la información que deben proporcionar los distintos entes y jurisdicciones, en tanto organismos integrantes del sector público nacional, con vistas a la determinación de la responsabilidad patrimonial de los funcionarios públicos, para cuya definición los considerandos de tal resolución 12/07 acuden a varios dictámenes producidos por la Procuración del Tesoro de la Nación, a preceptos como el art. 77 del código penal, a la ley 25.188, de ética en el ejercicio de la función pública, y a la convención interamericana contra la corrupción, aprobada por ley 24.759.

#### 20.5. FIANZAS: FORMAS DE DARLAS

La fianza es la garantía exigida a los funcionarios públicos encargados del manejo de fondos o bienes del Estado, para asegurar su buena administración; si bien su plausible propósito es el de asegurar la honestidad de dicho manejo, su eficacia práctica es generalmente ilusoria y da motivo a conflictos para el propio Estado.

Por lo general, quien ejerce un empleo tiene necesidad del sueldo, cuyo monto comúnmente no guarda relación con la cantidad de bienes o de dinero que maneja y, en la inmensa mayoría de los casos, carece de capacidad pecuniaria suficiente para acordar una fianza real. Por esta razón la sustituye a veces con una fianza personal, pero de ese modo tampoco se da solución adecuada al problema.

En todo caso, se requiere adoptar un buen sistema de contralor que haga imposibles los manejos ilícitos en perjuicio del erario público. Algunas legislaciones, como la italiana, suprimieron el requisito de las cauciones que debían prestar los funcionarios a cargo del manejo de bienes estatales.

La ley de contabilidad era escueta al respecto. Según su art. 97: *La autoridad superior en cada poder determinará para sus respectivas jurisdicciones la fianza que deberán prestar sus agentes, estableciendo las condiciones en que ella será constituida.* Esta norma tenía la ventaja de que cada uno de los poderes pudiera contemplar mejor las diferentes situaciones.

#### CAPÍTULO XXI

### LA VIGILANCIA ADMINISTRATIVA DE LA RESPONSABILIDAD

#### 21.1. FACULTADES DE LA CONTADURÍA GENERAL Y DEL TRIBUNAL DE CUENTAS ANTE EL PODER ADMINISTRADOR EN LA LEY DE CONTABILIDAD

Al crear el Tribunal de Cuentas de la Nación, la ley de contabilidad puso a su cargo el ejercicio del control externo delegado de la hacienda del Estado federal argentino, y encomendó a la Contaduría General de la Nación ejercer el *control interno de la hacienda pública*.

La atribución cuyo análisis interesa en este capítulo, la establecía el art. 75, al cual el decreto ley 3453/58 dio el siguiente texto:

*Quando la Contaduría General de la Nación intervenga en actos administrativos presuntivamente violatorios de disposiciones legales o reglamentarias lo comunicará al Tribunal de Cuentas, suspendiendo su trámite y ejecución hasta tanto aquél se pronuncie.*

Esta disposición dotaba a la Contaduría General de un ámbito de acción no susceptible de provocar conflictos de competencia con el Tribunal de Cuentas, ni sufría limitaciones dentro de la esfera de actuación institucional que le era propia. La sola presunción de que se viera transgredida una norma, autorizaba a la Contaduría para pronunciarse en el sentido y con el efecto indicado en la parte final del artículo. Ella comunicaba al Tribunal de Cuentas el reparo administrativo, y entre tanto se suspendía el trámite y ejecución del acto hasta el pronunciamiento de aquél, cuya competencia era exclusiva para la decisión final al respecto.

El art. 84 de la ley atribuía al Tribunal de Cuentas *ejercer el control externo de la marcha general de la administración nacional y de las haciendas paraestatales (inc. a) y la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financiero-patrimoniales del Estado (inc. b))*.

El art. 85, inc. a), al explicitar *las atribuciones y deberes mínimos del Tribunal de Cuentas*, definía en qué circunstancias éste debía cumplir sus funciones de observación de actos administrativos referentes a la hacienda

pública contrarios a disposiciones legales. Esa norma, y las de los arts. 87 y 95 (último párrafo), fueron analizadas en el capítulo III (§ 3,5).

Sólo resta agregar que el segundo párrafo del art. 87 recalcó el respeto de la ley de contabilidad hacia la separación de poderes, al prever que los presidentes de cada Cámara y el de la Corte Suprema de Justicia serán, en los poderes Legislativo y Judicial, respectivamente, quienes podrán resolver la insistencia ante actos observados por el Tribunal de Cuentas.

#### 21,2. FACULTADES DE LOS ÓRGANOS DEL CONTROL ADMINISTRATIVO ANTE LOS ÓRGANOS EJECUTIVOS

La adopción de las delegaciones permanentes del Tribunal de Cuentas estaba prevista por el art. 85, inc. b) —en su redacción el decreto ley 3453/58 corrigió el error anterior de decir *contaduría central* a lo denominado *servicio administrativo* en el resto de la ley— en los siguientes términos:

*Mantener cuando lo estime necesario, en la Contaduría General y en cada servicio administrativo, una delegación compuesta por uno o más contadores fiscales, a quienes corresponderá:*

1) *seguir el desarrollo y registro de las operaciones financiero-patrimoniales de la jurisdicción, a los fines de informar al Tribunal de Cuentas;*

2) *producir la información necesaria para que el Tribunal ejerza sus funciones de control;*

3) *practicar arqueos periódicos y especiales y demás verificaciones ordenadas por el Tribunal.*

A los requerimientos de informes, verificaciones *in situ* e intervenciones, aludía el inc. c) del art. 85, que declaraba entre las atribuciones y deberes mínimos del Tribunal:

*Constituirse en cualquier organismo del Estado centralizado o descentralizado o en las haciendas paraestatales, para efectuar comprobaciones y verificaciones o recabar los informes que considere necesarios.*

La precedente disposición comprendía la actuación directa de los integrantes del Tribunal de Cuentas en reparticiones públicas, en forma temporaria, a los fines especificados en el inciso. La intervención de los contadores fiscales en las oficinas donde actuaban como delegados del Tribunal era permanente.

Sobre las rendiciones de cuenta que debían presentar responsables de distintas jurisdicciones en los poderes del Estado, el art. 99 facultaba al Tribunal para ampliar los plazos que se fijaran al efecto, o autorizar

verificaciones *in situ*, con el examen integral de la documentación o mediante pruebas selectivas, cuando razones de distancia u otras especiales lo aconsejaran.

Si mediaran tales consideraciones el Tribunal podía: a) ampliar los plazos fijados en el art. 98; b) disponer verificaciones *in situ*, con el examen integral de la documentación; c) practicar el examen de las cuentas mediante pruebas selectivas.

La atribución de destacar auditorías la daba el art. 84, inc. f).

Las funciones de la Contaduría General de la Nación fueron disminuidas al ser dictada la ley de contabilidad, pues las atribuciones jurisdiccionales y las relativas al control externo delegado fueron adjudicadas al Tribunal de Cuentas.

En la materia tratada en este capítulo las principales atribuciones eran las del Tribunal de Cuentas; la Contaduría General tenía limitadas funciones de censura y, en un orden más amplio, ejercía el control interno concomitante sobre todos los órganos de la administración. Para este análisis nos remitimos a lo expuesto en el capítulo III, § 3,5.

La ley de contabilidad acordaba a la Contaduría General la atribución de hacer arqueos e intervenir los movimientos pecuniarios del tesoro; el Tribunal de Cuentas tenía amplias facultades para realizar, por sí o por medio de sus delegaciones, arqueos y toda clase de verificaciones e inspecciones en los servicios administrativos.

#### 21,3. CONTABILIDAD DE RESPONSABLES

La contabilidad de responsables se traduce en llevar cuenta a cada responsable de la administración del Estado, respecto de las sumas que éste ha recibido del tesoro, para aplicarlas a un fin determinado, y de las que haya recibido directamente por diversos conceptos (recaudaciones o sumas de terceros). Sobre la base de esas sumas se deben practicar los cargos en las cuentas de los responsables, las cuales también deben registrar los descargos producidos por sumas pagadas, debidamente documentadas, y por los fondos devueltos al tesoro.

En este aspecto de la contabilidad pública, interesa conocer las sumas entregadas a agentes del tesoro y por las que éstos se hallan obligados a rendir cuenta. Debe desecharse la práctica contable de aplicar a esta contabilidad las reglas del ejercicio financiero, propias de la contabilidad del presupuesto: a un mismo funcionario se abrirían distintas cuentas por sumas entregadas en distintos años, complicando notablemente las anotaciones contables. Ello daría lugar a la situación irregular de dar a la contabilidad de responsables una función impropia.

Las rendiciones de cuentas tienen un aspecto legal completamente desvinculado del contable. Cuando el contador fiscal recibía una rendición, verificaba cada comprobante y observaba si la inversión de los dineros públicos se había hecho con arreglo a las disposiciones legales. En cambio, a la contabilidad de responsables sólo preocupaba el aspecto contable, y no el concepto de *ejercicio*.

El concepto de *ejercicio* afecta fundamentalmente al orden fiscal, porque al estudiar las rendiciones de cuentas era necesario considerar si las inversiones se habían realizado de acuerdo con la legislación financiera; pero dicho concepto no podía repercutir en el aspecto contable de las rendiciones, al extremo de abrir a cada agente una cuenta para cada año financiero. Tal operación ocasionaría dificultades al momento de dar los saldos por cada responsable, pues habría necesidad de puntear todas las fichas y confeccionar una ficha resumen.

El aspecto legal de las rendiciones de cuentas comprendía la documentación comprobatoria de los pagos realizados por el agente cuenta-dante; el aspecto contable era relativo a la confección del balance de la rendición de cuentas, en el cual se indicaba, dentro de los cargos, el saldo anterior —proveniente de rendiciones de cuentas precedentes, así como en un estado de caja se toma el saldo anterior—, para agregar a continuación todo otro cargo que correspondiera; entre los descargos se indicaba la relación de comprobantes de pago, las devoluciones y otros conceptos. La diferencia resultante señalaba el saldo pendiente de rendición, que debía coincidir con las anotaciones de los libros de la contabilidad de responsables.

Inmediatamente después de la presentación de la cuenta, se debían verificar los saldos anteriores, por cuanto si los saldos denunciados en aquella no concordaban con los de la contabilidad de responsables, se debía devolver la rendición al agente, a fin de que la ajustase a la verdadera situación. Una vez comprobada la exactitud del saldo, se hacía el descargo contable por la rendición.

La sola presentación de la rendición de cuentas tenía repercusión contable; antes de considerar el contenido de la rendición, su sola presentación producía descargo provisional; luego que el contador fiscal estudiaba la rendición, aconsejara su aprobación y el Tribunal de Cuentas se pronunciara favorablemente, procedía el descargo definitivo.

## CAPÍTULO XXII

### LA DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA RESPONSABILIDAD

#### 22,1. EL TRIBUNAL DE CUENTAS COMO ÓRGANO JURISDICCIONAL EN LA LEY DE CONTABILIDAD

En ejercicio de funciones de control netamente externo, el Tribunal de Cuentas tenía a su cargo actuar como órgano jurisdiccional para hacer efectiva la responsabilidad civil del poder administrador y de los órganos secundadores de la gestión ejecutiva (1).

Entre todos los funcionarios y agentes actuantes como órganos auxiliares de la hacienda, se identificaban dos categorías: unos, por ser su función específica el manejo y administración de dinero, fondos, valores, bienes muebles, etc., estaban entre los obligados a rendir cuenta periódica de su gestión; otros, aunque no tuvieran como función anexa a su cargo el manejo y administración de fondos, valores o bienes, podían igualmente perjudicar a la hacienda por actos o por omisiones.

A los funcionarios indicados en primer término, como gestores directos de la hacienda, el Tribunal de Cuentas los atraía a su fuero y los juzgaba mediante el *juicio administrativo de cuentas*.

Cuando el órgano jurisdiccional, por denuncia o por conocimiento propio, se enterara que un funcionario —aunque no fuera de los obligados a rendir cuenta, o aun siéndolo y por hechos no comprendidos en la cuenta—, había llegado a perjudicar a la hacienda, también lo atraía a su jurisdicción y lo juzgaba de acuerdo con el proceso denominado *juicio administrativo de responsabilidad*.

Este último fue incorporado a la legislación argentina por la ley 12.961; sobre juicio de cuentas ya legislaba la ley 428. Ambos procedimientos ar-

(1) ANTONIO VIRGILIO CASTIGLIONE, *Función jurisdiccional de los tribunales de cuentas*, La Ley: 1988-A-1026.

